

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Michael Gleiss in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf Adresse***, über die Beschwerde vom 12. Oktober 2015 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 18. September 2015 betreffend Einkommensteuer 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Oktober 2025 (Schriftführerin ***RR***) zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die Einkommensteuer 2013 wird mit EUR – ***1*** (Gutschrift) festgesetzt. Dabei beträgt die „Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%“ EUR 0).

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob – bzw bejahendenfalls in welcher Höhe – für die Veräußerung einer Liegenschaft Einkommensteuer zu entrichten ist.

Der Bf veräußerte mit Kaufvertrag vom ***Tag Monat*** 2013 gemeinsam mit seiner damaligen Lebensgefährtin den jeweiligen Hälfteanteil an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (***EZ 1***, ***Grundbuch und Grundstücksnummer 1*** im Ausmaß von 1.311 m² sowie 1/4 Anteil Miteigentum an ***EZ 2***, ***Grundbuch und Grundstücksnummer 2*** im Ausmaß von 403 m², anteilig somit etwa 101 m²). Das Gesamtausmaß der veräußerten Grundfläche betrug somit etwa 1.412 m², die Liegenschaft stand zu gleichen Teilen im Eigentum des Bf sowie seiner damaligen Lebensgefährtin. Im Zuge des Verkaufs wurde eine

Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer vorgenommen. Aufgrund der Berufung auf die Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988) wurde der gesamte Verkaufsvorgang steuerfrei belassen.

Mit Bescheid vom 18. September 2015 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer des Bf für das Jahr 2013 mit EUR 22.019 fest. Dieser Betrag resultierte aus Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung aufgrund des Verkaufs der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft. Begründend wurde im Ergebnis ausgeführt, dass zwar Einkünfte aus der Veräußerung eines Gebäudes von der Einkommensteuer befreit seien. Hinsichtlich des Grund und Bodens sei jedoch zu beachten, dass die Befreiung lediglich Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m² umfasse. Da die Fläche der veräußerten Immobilie insgesamt 1.412 m² betrage, sei die 1.000 m² übersteigende Fläche nach Ansicht der Behörde der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Zur Berechnung der Einkünfte zog die belangte Behörde zwei online Angebote für unbebauten Grund und Boden in derselben Gemeinde heran und errechnete daraus einen Durchschnittswert je m² von (gerundet) EUR 790 (das online Angebot von Vergleichsliegenschaft 1 betrug EUR 978,84 je m², das online Angebot von Vergleichsliegenschaft 2 betrug EUR 604,53 je m², woraus sich ein durchschnittlicher Wert von EUR 791,685 je m² ergab, der auf EUR 790 gerundet wurde). Diesen Quadratmeterwert von EUR 790 multiplizierte die belangte Behörde mit der die 1.000 m² Grenze übersteigenden Fläche (412 m²) und errechnete so einen fiktiven aliquoten Verkaufspreis im Ausmaß von EUR 325.480. Von diesem fiktiven aliquoten Verkaufspreis zog die Behörde die aliquoten Anschaffungskosten ab, die mit dem anteiligen Kaufpreis der Liegenschaft aus 2006 (EUR 511.290) ohne Anschaffungsnebenkosten berechnet wurden (EUR 511.290 : 1.412 m² ergibt gerundet EUR 362 je m². EUR 362 je m² multipliziert mit 412 m² ergibt aliquote Anschaffungskosten von EUR 149.144). Somit betrugen die von der belangten Behörde errechneten aliquoten Einkünfte EUR 176.336 (EUR 325.480 – EUR 149.144). Die Hälfte davon wurde beim Bf als zu versteuernde Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung berücksichtigt, woraus sich infolge der Anwendung des damaligen Steuersatzes von 25 % eine Steuer von EUR 22.042 ergab. Von diesem Betrag wurde noch erstattungsfähige Negativsteuer im Ausmaß von EUR 22,68 abgezogen und eine Rundung vorgenommen, sodass die festgesetzte Einkommensteuer und Abgabennachforderung EUR 22.019 betrug.

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 18. September 2015 erhob der Bf am 12. Oktober 2015 (eingelangt am 14. Oktober 2015) Beschwerde. Vorgebracht wurde, dass sich aus dem EStG 1988 keine Beschränkung der Hauptwohnsitzbefreiung auf 1.000 m² entnehmen lasse.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. November 2017 (zugestellt am 24. November 2017) wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Mit Hinweis auf VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, führte die belangte Behörde in der Begründung aus, dass die

Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 Grund und Boden nur in dem Ausmaß von der Besteuerung ausnimmt, der „üblicherweise als Bauplatz erforderlich“ ist. Die diesbezüglich berücksichtigte Bauplatzgröße im Ausmaß von 1.000 m² erachtete die belangte Behörde als dieser Entscheidung des VwGH entsprechend, weshalb die Beschwerde abgewiesen wurde.

Mit Vorlageantrag vom 20. Dezember 2017 (eingelangt am 27. Dezember 2017) beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde. Im Vorlageantrag wies der Bf erneut darauf hin, dass die größenmäßige Beschränkung der Hauptwohnsitzbefreiung für Grund und Boden keine starre Grenze sei. Außerdem wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die von der belangten Behörde herangezogenen Vergleichsgrundstücke tatsächlich nicht vergleichbar seien. Vielmehr wurde ein im Zuge der Insolvenz des Bf von der Insolvenzverwalterin in Auftrag gegebenes Gutachten vorgelegt, in dem der Gutachter zu einem geringeren Wert von Grund und Boden gelangte, sodass sich hinsichtlich des Grund und Bodens ein Verlust ergab.

Am 19. Jänner 2018 erfolgte die Vorlage der Beschwerde.

Nach § 323b Abs 1 BAO ist das Finanzamt Österreich in seinem Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes – im vorliegenden Fall somit des ***FA*** – getreten. Nach § 323b Abs 2 BAO werden die zu diesem Zeitpunkt anhängigen Verfahren vom Finanzamt Österreich weitergeführt. Daher ist das Finanzamt Österreich die belangte Behörde.

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Auf Basis der damals gültigen Geschäftsverteilung wurde sie vorerst der Gerichtsabteilung 7018 zur Entscheidung zugewiesen.

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 3. Februar 2025 wurde die gegenständliche Beschwerde mit Wirkung zum 7. Februar 2025 der bisherigen Gerichtsabteilung 7018 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7014 – und damit dem nunmehr zuständigen Richter – zur Erledigung zugeteilt (veröffentlicht unter www.bfg.gv.at/amtstafel.html – Beilage).

Mit Beschluss vom 11. März 2025 wurde die belangte Behörde durch das Bundesfinanzgericht zur Ermittlung der Sachwerte der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft aufgefordert. Im Zuge des Ermittlungsauftrags traten seitens der belangten Behörde Fragen im Hinblick auf das Insolvenzgutachten auf. Diese Fragen wurden dem Bf mit Beschluss vom 20. März 2025 weitergeleitet. Die Beantwortung erfolgte mittels Schreiben vom 20. Mai 2025. Das Gutachten zu den Sachwerten von Grund und Boden sowie Gebäude legte die belangte Behörde sodann am 13. Juni 2025 vor.

Mit Beschluss vom 2. Juli 2025 wurde dem Bf das Gutachten der belangten Behörde weitergeleitet. Der Bf wurde darin zur Stellungnahme sowie zum Nachweis der tatsächlichen Errichtungskosten des Gebäudes aufgefordert.

Mit Schreiben vom 8. September 2025 übermittelte der Bf seine Stellungnahme zum Gutachten der belangten Behörde. Außerdem führte der Bf aus, die tatsächlichen Errichtungskosten des Gebäudes hätten EUR 3.104.165 betragen. Um dies zu belegen, wurde eine Kostenaufstellung mit über 50 Beilagen übermittelt.

Am 13. Oktober 2025 fand die beantragte mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Mit Kaufvertrag vom ***Tag Monat 2*** 2006 kaufte der Bf gemeinsam mit seiner damaligen Lebensgefährtin Grund und Boden in der ***Gemeinde***. Konkret vom Bf erworben wurde der Hälfteanteil an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (***EZ 1***, ***Grundbuch + Grundstücksnummer 1*** im Ausmaß von 1.311 m². Weiters 1/4 Anteil Miteigentum an ***EZ 2***, ***Grundbuch und Grundstücksnummer 2*** im Ausmaß von 403 m², somit etwa 101 m². Auf ***EZ 2*** befindet sich eine private Straße, die dem Eigentümer von ***EZ 1*** und anderen Grundeigentümern die Zufahrt auf das eigene Grundstück ermöglicht). In Summe erwarb der Bf gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin daher eine Fläche von etwa 1.412 m². Der Kaufpreis betrug EUR 511.290. Die Anschaffungsnebenkosten betrugen EUR 17.895,15 (Grunderwerbsteuer, 3,5 % vom Kaufpreis), EUR 5.112,90 (Eintragungsgebühr, damals 1 % vom Kaufpreis) sowie EUR 3.250 (Vertragserrichtungskosten). Die Anschaffungskosten von Grund und Boden betrugen somit in Summe EUR 537.548,05.

1.2. Nach Erwerb des Grund und Bodens errichteten der Bf und seine damalige Lebensgefährtin auf dem Grund und Boden ein Gebäude. Nach Fertigstellung der Errichtung des Gebäudes diente die verfahrensgegenständliche Liegenschaft von ***Tag Monat 1*** 2009 bis ***Tag Monat 2*** 2013 als Hauptwohnsitz des Bf.

1.3. Die Errichtungskosten des Gebäudes betrugen EUR 2.496.500,00.

1.4. Mit Beschluss vom ***Tag Monat 3*** 2012 eröffnete das ***Landesgericht*** unter dem ***Aktenzeichen*** das Konkursverfahren über das Vermögen des Beschwerdeführers. Mit Beschluss vom ***Tag Monat 4*** 2012 wurde die Fortführung des vom Bf betriebenen Unternehmens genehmigt. Am ***Tag Monat 5*** 2013 wurde der Sanierungsplan angenommen und am ***Tag Monat 6*** 2013 rechtskräftig bestätigt. Mit Beschluss vom ***Tag Monat 7*** 2013 wurde der Konkurs über das Vermögen des Bf aufgehoben.

1.5. Um seinen Verpflichtungen aus dem Sanierungsplan nachzukommen, veräußerte der Bf mit Kaufvertrag vom ***Tag Monat*** 2013 gemeinsam mit seiner damaligen Lebensgefährtin den jeweiligen Hälfteanteil an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (sowohl das Baugrundstück ***EZ 1*** als auch den Miteigentumsanteil am Weggrundstück ***EZ 2***). Der Kaufpreis betrug EUR 3.000.000. Im Zuge des Verkaufs wurde eine Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer vorgenommen. Aufgrund der Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988) wurde der gesamte Verkaufsvorgang steuerfrei belassen. Kosten für die Selbstberechnung der ImmoESt sind den Verkäufern nicht erwachsen.

1.6. Nach Ansicht der belangten Behörde ist nicht der gesamte Veräußerungsvorgang von der Befreiung umfasst, weshalb am 18. September 2015 der Einkommensteuerbescheid 2013 erlassen wurde. Darin betrachtete die Behörde den Veräußerungsvorgang des bebauten Grund und Bodens im Ergebnis als Veräußerung von (zumindest) zwei Wirtschaftsgütern: Während die Veräußerung des Gebäudes aufgrund der befreienden Wirkung der Hauptwohnsitzbefreiung nicht näher betrachtet wurde, wurde hinsichtlich des Grund und Bodens die Steuerbefreiung nur im Ausmaß von 1.000 m² angewendet. So wurde ein fiktiver Veräußerungsgewinn von EUR 176.336 (EUR 428 als fiktiver Veräußerungsgewinn je m² multipliziert mit der 1.000 m² übersteigenden Fläche von 412 m²) errechnet (siehe im Detail die Darlegung der Berechnung bei Kapitel I. Verfahrensgang). Die Hälfte davon wurde beim Bf als zu versteuernde Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung berücksichtigt, woraus sich infolge der Anwendung des damaligen Steuersatzes von 25 % eine Steuer von EUR 22.042 ergab. Von diesem Betrag wurde noch erstattungsfähige Negativsteuer im Ausmaß von EUR 22,68 abgezogen und eine Rundung vorgenommen, sodass sich eine festgesetzte Einkommensteuer und Abgabennachforderung von EUR 22.019 ergab.

1.7. Der Sachwert des Grund und Bodens betrug im Zeitpunkt des Verkaufs EUR 798.399,00. Dieser entfällt zur Gänze auf das Baugrundstück ***EZ 1***. Der Sachwert des Gebäudes betrug im Zeitpunkt des Verkaufs EUR 2.396.640,00. Die Sachwerte betrugen daher im Zeitpunkt des Verkaufs in Summe EUR 3.195.039,00. Somit resultieren 24,99 % des Gesamtsachwertes aus dem Grund und Boden sowie 75,01 % aus dem Gebäude. Überträgt man dieses Verhältnis auf den entrichteten Kaufpreis im Ausmaß von EUR 3.000.000, entfallen von dieser Summe EUR 749.661,27 auf den Grund und Boden sowie EUR 2.250.338,73 auf das Gebäude.

1.8. Setzt man diese Verteilung des Kaufpreises in Relation zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten, liegen hinsichtlich des Grund und Bodens positive Einkünfte im Ausmaß von EUR 212.113,22 vor. Hinsichtlich des Gebäudes liegen demgegenüber negative Einkünfte im Ausmaß von EUR 246.161,27 vor.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Das Verwaltungsgericht darf in einem Verfahren gemäß § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen, wenn es davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (vgl VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs 2 BAO genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Punkt 1.1.:

- Die Feststellungen bei Punkt 1.1. zum Kauf der Liegenschaft im Jahr 2006 beruhen auf dem aktenkundigen Kaufvertrag vom ***Tag Monat 2*** 2006. Die Angabe der Höhe der Grunderwerbsteuer sowie der Eintragungsgebühr basiert auf der Auskunft des Bf und entspricht den gesetzlichen Prozentwerten in Höhe von 3,5 % (Grunderwerbsteuer) bzw 1 % (Eintragungsgebühr nach früherer Rechtslage). Diese Beträge sind zwischen den Parteien auch nicht strittig. Da auch sonst für das Bundesfinanzgericht keine Anzeichen zu erkennen sind, die gegen die Richtigkeit dieser Angaben sprechen, geht das Bundesfinanzgericht von der Richtigkeit dieser Feststellungen aus.
- Zur Höhe der Vertragserrichtungskosten bei Punkt 1.1. ist festzuhalten: Zunächst wurde durch den Bf vorgebracht, diese hätten EUR 6.500 betragen. Eine Rechnung des mit der Vertragserrichtung betrauten Notars konnte jedoch nicht (mehr) vorgelegt werden, was sowohl mit dem Zeitabstand als auch mit der Trennung von der damaligen Lebensgefährtin begründet wurde. Im Zuge der mündlichen Verhandlung gab der Bf sodann zu Protokoll, dass die EUR 6.500 auf einer marktüblichen Schätzung beruht hätten, diese aber wohl zu hoch bemessen sei, da der Bf stets sehr gut verhandelt habe. Tatsächlich entspreche, so der Bf, wohl eher die Hälfte von EUR 6.500 dem tatsächlich entrichteten Betrag. Das Bundesfinanzgericht ist dem Grunde nach davon überzeugt, dass dem Bf im Zuge des Kaufs Kosten für die notarielle Tätigkeit erwachsen sind. Zur Höhe der Vertragserrichtungskosten ist anzumerken, dass die Höhe von EUR 3.250 in Anbetracht des Kaufpreises dem Bundesfinanzgericht als realistischer Betrag erscheint.

Dies entspricht auch – im Sinne der Aussage des Bf in der mündlichen Verhandlung – der Hälfte dessen, was vom Bf ursprünglich behauptet wurde.

Punkt 1.2.:

- Die Feststellung bei Punkt 1.2., wonach die verfahrensgegenständliche Liegenschaft der Hauptwohnsitz des Bf war, basiert auf einem aktenkundigen Auszug aus dem ZMR. Darüber hinaus wurde diese Angabe seitens des Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung am 13. Oktober 2025 bestätigt. Da weder die belangte Behörde davon Abweichendes behauptete noch für das Bundesfinanzgericht in eine andere Richtung deutende Indizien zu erkennen sind, geht das Bundesfinanzgericht von der Richtigkeit dieser Feststellung aus.

Punkt 1.3.:

- Die Feststellung bei Punkt 1.3. wonach die Errichtungskosten des Gebäudes EUR 2.496.500,00 betrugen, basieren auf dem aktenkundigen Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten *****Sachverständigen*****. Das Gutachten wurde im Zuge der Insolvenz des Bf von der *****Insolvenzverwalterin***** mit Schreiben vom 28. Februar 2013 in Auftrag gegeben. Gegenüber der Ermittlung der Herstellungskosten durch die belangte Behörde (Stellungnahme vom 13. Juni 2025) im Ausmaß von EUR 1.659.748,16 (Berechnung Variante 1 nach *Steppan* [errechnet für das Jahr 2010], Seite 14) oder EUR 1.564.628,97 (Variante 2 nach *Orlainsky/Steppan* [errechnet für das Jahr 2013], Seite 17 [dort fälschlicherweise auch als „Variante 1“ bezeichnet]) spricht für das im Zuge der Insolvenz erstellte Gutachten, dass dieses infolge einer Ortsaugenscheins erstellt wurde. Zudem ist im Gutachten der belangten Behörde selbst von der *„fehlenden Einpreisung der Luxuskomponenten“* die Rede. Zur dritten Berechnungsvariante der belangten Behörde, die anhand der eingetragenen Pfandrechte auf geschätzte Baukosten in Höhe von EUR 1.723.931,00 gelangt, ist anzumerken, dass dies darüber hinaus deshalb nicht schlüssig erscheint, da dabei – worauf auch der Bf in seiner Stellungnahme vom 8. September 2025 hinweist – das Vorhandensein von Eigenmitteln nicht berücksichtigt wird.
- Schließlich erscheinen die Errichtungskosten in Höhe von EUR 2.496.500,00 aus dem Insolvenzgutachten auch deshalb schlüssig, da so – gemeinsam mit den Anschaffungskosten von Grund und Boden (inklusive Anschaffungsnebenkosten EUR 537.548,05, siehe Feststellungen bei Punkt 1.1.) – Gesamtkosten (Anschaffungs- und Herstellungskosten) im Ausmaß von EUR 3.034.048,05 vorliegen. Aufgrund der beschriebenen Umstände (Verkauf im Zuge der insolvenzrechtlichen Sanierung; Luxusausstattung des Gebäudes laut Insolvenzgutachten, für die der Käufer der Liegenschaft im Jahr 2013 einen geringeren, dh unter den Errichtungskosten liegenden Preis zahlt) erscheint es für das Bundesfinanzgericht schlüssig, dass der erzielte

Verkaufspreis in Summe zu einem Verlust führte. Demgegenüber würde bei Zugrundelegung der Schätzung der Errichtungskosten durch die belangte Behörde ein – je nach Variante – Gewinn in mittlerer bis höherer sechsstelliger Zahl vorliegen. Dies erscheint in Anbetracht der beschriebenen Umstände nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts als weniger wahrscheinlich.

- Nicht gelungen ist dem Bf der Nachweis der Errichtungskosten in der von ihm behaupteten Höhe von EUR 3.104.165. Die vorgelegte Übersicht der Baukosten erscheint aus mehreren Gründen nicht nachvollziehbar:
 - So wurde oftmals nur ein Angebot der Baukosten vorgelegt, die als „Teilrechnungen“ bezeichneten Rechnungen belegen demgegenüber nur die tatsächliche Zahlung von Teilbeträgen (so etwa in der Angebotsübersicht für die Baumeisterarbeiten, die mit EUR 766.970,37 verbucht werden, gleichwohl die vorgelegten Rechnungen bloß eine tatsächliche Zahlung von EUR 44.083,96 belegen). Weiters hat der Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung behauptet, stets sehr lange und hart verhandelt zu haben. Auch daher erscheint es für das Bundesfinanzgericht nicht schlüssig, dass der Bf stets die angebotenen Preise tatsächlich bezahlt hat.
 - Gleichzeitig weichen die Angaben in der Kostenaufstellung des Bf von den Beträgen ab, die vom mit dem Projekt betrauten Architekten im Jahr 2009 angefertigt wurden (hinsichtlich der Baumeisterarbeiten sind dies etwa EUR 584.083,97 in der Kostenaufstellung des Architekten, demgegenüber EUR 811.054,33 in der Kostenaufstellung des Bf).
 - Einzelne Positionen werden auch an mehreren Stellen angeführt. So beinhaltet der „Vergabevorschlag Baumeisterarbeiten“ die Position „Erdarbeiten und Sicherung bei Erdarbeiten“, wofür ein Betrag von EUR 112.733,84 berücksichtigt wird. Gleichzeitig findet sich in der nächsten Zeile der Kostenaufstellung des Bf ein eigener Punkt „Erdarbeiten“, in dem Erdarbeiten von der Firma, die auch die Baumeisterarbeiten erbracht hat, im Ausmaß von EUR 109.121,69 erfasst sind.
 - In der Kostenaufstellung des Bf werden einige Positionen, so etwa beim Punkt „Beleuchtung“ ohne Skonto (somit in einem höheren Betrag) angesetzt. Gleichzeitig findet sich in der Kostenverfolgung durch den mit dem Projekt betrauten Architekten aus dem Jahr 2009 die gleichen Rechnungen mit Berücksichtigung eines Skontos.
 - Bei einigen Aufstellungen findet sich weder eine Rechnung, ein konkretes Angebot oder eine Angebotsübersicht: So etwa bei den Tapeziererarbeiten, die im Ausmaß von EUR 22.000 berücksichtigt wurden, geschätzten Arbeiten für Stützmauern und Stiegen aus Konglomeratsteinen im Ausmaß von EUR 86.200 oder geschätzte Arbeiten für Asphaltierungsarbeiten im Ausmaß von EUR 18.700. Auch für „Feinarmaturen“ im Ausmaß von EUR 132.000 sowie einem Standwaschbecken um EUR 18.780 liegen keine Nachweise vor.

- Die Aufstellung bei Punkt 5. („*Einrichtung*“) betrifft zu wesentlichen Teilen Einrichtungsgegenstände wie die Möblierung und somit keine Gebäudeerrichtungskosten.
- In einer Gesamtbetrachtung erachtet das Bundesfinanzgericht die vorgelegte Baukostenübersicht des Bf somit als nicht schlüssig. Der Nachweis der behaupteten Baukosten im Ausmaß von EUR 3.104.165 ist sohin nicht gelungen. Vielmehr erachtet das Bundesfinanzgericht das vom unabhängigen Sachverständigen im Zuge der Insolvenz erstellte Gutachten als am ehesten den wahren Gegebenheiten entsprechend.

Punkt 1.4.:

- Die Feststellungen bei Punkt 1.4. zum Insolvenzverfahren des Bf beruhen aus den aktenkundigen Unterlagen des Insolvenzverfahrens beim ***Landesgericht***.

Punkt 1.5.:

- Die Feststellungen bei Punkt 1.5. zum Verkauf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft beruhen auf dem aktenkundigen Kaufvertrag vom ***Tag Monat*** 2013. Die Feststellungen zur Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung beruhen aus dem aktenkundigen Dokument „Auskunft Geschäftsfall Grunderwerb“ vom 27. Oktober 2015. Die Feststellung, wonach dem Bf für die Berechnung der ImmoEST keine Kosten erwachsen sind, beruht auf der Aussage des Bf in der mündlichen Verhandlung, dass einerseits keine Unterlagen mehr auffindbar sind und andererseits vermutet wird, dass aufgrund der (vermeintlich) anwendbaren Hauptwohnsitzbefreiung ohnehin keine Kosten zu tragen waren.

Punkt 1.6.:

- Die Feststellungen bei Punkt 1.6. zum Vorgehen und der Rechtsansicht der belangten Behörde ergeben sich aus dem verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid vom 18. September 2015.

Punkt 1.7.:

- Die Feststellungen bei Punkt 1.7. zum Sachwert des Grund und Bodens im Zeitpunkt des Verkaufes beruht zunächst auf der aktenkundigen Stellungnahme der belangten Behörde vom 13. Juni 2025. Im Zuge dieser Stellungnahme, die infolge des vom Bundesfinanzgericht erteilten Ermittlungsauftrags angefertigt wurde, hat die belangte Behörde acht Kaufverträge von in derselben Gemeinde gelegenen Grundstücksverkäufen im Zeitraum vom 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2014 ausfindig gemacht. Ausgeschieden wurden daraus die Kaufverträge betreffend Grundstücke, die mit Bauträgern zustande gekommen sind, und solche, die im

Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits bebauten Grund und Boden betroffen haben. Ergänzt wurden die drei verbliebenen Vergleichsgrundstücke noch mit einem weiteren vom Bf im Zuge der Stellungnahme vom 14. Mai 2025 (nachträgliche Erläuterungen zum Gutachten, das ursprünglich von der Insolvenzverwalterin in Auftrag gegeben wurde) genannten Kaufvertrag. Die sich aus diesen Kaufverträgen ergebenden Quadratmeterpreise wurden valorisiert (Berücksichtigung zwischen Bewertungsstichtag und Kaufvertragsdatum) und weiters die Aufschließungskosten infolge eines (aktenkundigen) Auskunftersuchens mit dem zuständigen Bauamt ergänzt. Außerdem wurde ein Ausreißertest durchgeführt. So wurde ein gerundeter Bodenwert von EUR 609 je m² errechnet. Dieser Sachwert, der anhand von tatsächlich in derselben Gemeinde durchgeführten Grundstückstransaktionen ermittelt wurde, erscheint dem Bundesfinanzgericht schlüssig.

- Nicht als schlüssig wird demgegenüber die Ermittlung des Wertes von Grund und Boden im Insolvenzgutachten erachtet. Der Gutachter kommt dabei auf einen Bodenwert von EUR 450. Konkret wird ausgeführt: *„Aus der in unserer Kanzlei geführten Kaufpreissammlung aller beim ***Bezirksgericht*** verbücherten Kauftransaktionen wurde auf Basis des Abgleiches wertrelevanter Faktoren ein mittelbarer vergleichbarer Bodenwert des fiktiv unbebauten Grundstückes von rund 450 €/m² ermittelt“*. In den nachträglichen Erläuterungen zu diesem Gutachten (Stellungnahme vom 14. Mai 2025) wurde diese Aussage aufgegriffen und vier tatsächlich erfolgte Verkaufsvorgänge genannt. Daraus ergab sich jedoch kein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von EUR 450, sondern von EUR 541. In weiterer Folge wurden nicht näher erläuterte Abschläge im Ausmaß von 5 – 25 % je Verkaufsvorgang vorgenommen, sodass sich ein gerundeter Wert von EUR 450 ergeben hat. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist dieser ermittelte Wert aus mehreren Gründen nicht nachzuvollziehen (siehe auch die Stellungnahme der belangten Behörde vom 13. Juni 2025):
 - Keiner der vier angeführten Kaufverträge betrifft Grund und Boden in der gleichen KG wie die beschwerdegegenständliche Liegenschaft (demgegenüber sind alle von der belangten Behörde ausfindig gemachten Grundstücke in derselben KG gelegen).
 - Bei einem der Vergleichsgrundstücke handelt es sich um ein Werksgelände, wodurch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine Vergleichbarkeit nicht gegeben ist.
 - Bei zwei der Vergleichsgrundstücke handelt es sich nicht um Bauland, sondern um Bauerwartungsland.
 - Die vorgenommenen Abschläge werden nicht näher begründet. Diese sind daher für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.
- Insgesamt erscheint die Ermittlung des Wertes von Grund und Boden, die durch die belangte Behörde vorgenommen wurde, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aus den dargelegten Gründen schlüssiger.

- Die Feststellung, dass dem Weggrundstück unter ***EZ 2*** kein Wert zukommt, beruht auf folgenden Überlegungen:
 - Die belangte Behörde führt in der Stellungnahme vom 13. Juni 2025 aus, dass das Grundstück ***EZ 2*** die einzige Zufahrtsmöglichkeit zur ***EZ 1*** ist und daher nicht als wertlos bezeichnet werden kann. Da jedoch, so die belangte Behörde, die Nutzungsmöglichkeit tatsächlich eingeschränkt ist, wird die Meinung vertreten, dass der ***EZ 2*** bloß 20 % des Quadratmeterwertes zukommt, wie dies bei baureifem Land (***EZ 1***) der Fall ist (somit ein Wert von EUR 121,80 je m²).
 - Demgegenüber wird im Insolvenzgutachten mit Hinweis auf *Naegeli/Hungerbühler*, Handbuch des Liegenschaftsschätzers³ (1988), 243 ausgeführt, dass eine private Zufahrtsstraße zwar rechnerisch den Grundbesitz des Eigentümers vergrößert. Wertmäßig tritt jedoch keine Erhöhung ein, da sich dadurch, „dass eine Liegenschaft durch eine private, statt öffentliche Straße erschlossen ist“, kein finanzieller Vorteil ergäbe. Vielmehr verhalte es sich sogar umgekehrt, da der Miteigentümer für „Kosten von Unterhalt und Betriebe“ aufkommen müsse.
 - Die letztgenannte Ansicht erachtet das Bundesfinanzgericht als schlüssig. So kommt einem im Miteigentum stehenden Grundstück, das die einzige Zufahrtsmöglichkeit zum eigentlichen Baugrundstück darstellt, kein gesondert auszuweisender Wert zu. Es besteht für die Grundstückseigentümer auch kein zu erkennender Vorteil darin, dass das eigene Baugrundstück nicht über eine öffentliche Straße, sondern nur über eine private Zufahrt erreicht werden kann. Vielmehr wird, worauf auch der Bf hingewiesen hat, die (eingeschränkte) Nutzungsmöglichkeit (insbesondere: Zufahrt) durch die mit dem Miteigentum einhergehenden Nachteile (Instandhaltungsverpflichtung, Schneeräumung, Haftung etc) gemindert. Es ist auch nicht davon auszugehen, dass ein Markt nur für das Zufahrtsgrundstück alleine besteht. Das Bundesfinanzgericht nimmt weiters an, dass Baugrundstücke im Allgemeinen so angeboten werden, dass eine Zufahrtsmöglichkeit besteht – sollte dies nur über einen Privatweg möglich sein, ist darin keine Wertsteigerung zu erkennen. Vielmehr spiegelt sich der Wert einer Zufahrtsmöglichkeit im Wert des eigentlichen Baugrundstücks (somit im vorliegenden Fall von ***EZ 1***) wieder.
- Die Feststellung zum Sachwert des Gebäudes zum Verkaufszeitpunkt beruht zunächst auf den unter Punkt 1.3. festgestellten Errichtungskosten des Gebäudes im Ausmaß von EUR 2.496.500,00 laut Insolvenzgutachten. Dieser Betrag wurde sodann – ebenso diesem Gutachten entsprechend – um eine lineare Alterswertminderung verringert (angenommene Gesamtnutzungsdauer von 75 Jahren, durchschnittliches Baualter von 3 Jahren, woraus sich eine lineare Alterswertminderung von 4 % [auf EUR 2.396.640,00] ergibt).

- Die Aufteilung des vom Bf erzielten Verkaufspreises (EUR 3.000.000) anhand der festgestellten Sachwerte, um festzustellen, welcher Teil des Verkaufspreises auf Grund und Boden und welcher Teil auf das Gebäude entfällt, entspricht der Rechtsprechung des VwGH (siehe zB VwGH 24.4.24, Ro 2022/15/0044, VwGH 24.1.22, Ra 2021/13/0117 oder VwGH 16.9.15, Ro 2014/13/0008).

Punkt 1.8.:

- Die Feststellungen bei Punkt 1.8. zu den positiven (Grund und Boden) und negativen Einkünften (Gebäude) im Zusammenhang mit dem beschwerdegegenständlichen Liegenschaftsverkauf beruhen auf einer Gegenüberstellung der festgestellten Sachwerte mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Insolvenzrechtlicher Hintergrund: Die – allenfalls bestehende – Forderung des Finanzamtes ist keine Insolvenzforderung, da sie erst nach Insolvenzeröffnung entstanden ist – daher ist sie jedenfalls nicht von der Restschuldbefreiung umfasst

Nach § 156 Abs 1 IO hat ein rechtskräftig bestätigter Sanierungsplan die Rechtswirkung, dass für alle vermögensrechtlichen Ansprüche, die im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung gegenüber dem Schuldner bestehen und die die Sanierungsplanquote übersteigen, die Restschuldbefreiung eintritt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Forderung im Insolvenzverfahren von den Insolvenzgläubigern angemeldet wurde oder nicht. Eine Ausnahme besteht nach § 156 Abs 4 IO nur insofern, als Forderungen nur aus Verschulden des Schuldners im Sanierungsplan unberücksichtigt geblieben sind.

Im zu beurteilenden Fall ist es durch die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplans am ***Tag Monat 6*** 2013 zur Restschuldbefreiung hinsichtlich der Forderungen gekommen, die im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bestanden haben. Zu diesem Zeitpunkt hat die verfahrensgegenständliche (und potentiell bestehende) Abgabenschuld jedoch jedenfalls noch nicht bestanden: Zwar ist der Entstehungszeitpunkt des Abgabenanspruchs bei privaten Grundstücksveräußerungen im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, sondern richtet sich nach dem Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungserlöses (siehe zB *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹⁸ (2025), § 30b Rz 4 f). Da jedoch im zu beurteilenden Fall bereits am ***Tag Monat 3*** 2012 die Insolvenz eröffnet wurde, ist die – allenfalls bestehende – Abgabenschuld aus dem Verkauf der Liegenschaft am ***Tag Monat*** 2013 jedenfalls nicht von der

Restschuldbefreiung umfasst. Ob überhaupt eine Abgabenschuld entstanden ist, ist in den nachfolgenden Kapiteln zu klären.

3.1.2. Veräußerungsvorgang vom *Tag Monat*** 2013 führt zu Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung (§ 30 EStG 1988)**

Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 gehören ua Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) zu den sonstigen Einkünften.

Die für den zu beurteilenden Fall maßgebende Fassung des § 30 EStG 1988 ist BGBl I 2012/112.

Nach § 30 Abs 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2012/112 sind private Grundstücksveräußerungen *„Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“*.

§ 30 Abs 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2012/112 nimmt bestimmte Einkünfte von der Besteuerung aus. Im Lichte des zu beurteilenden Falles maßgebend ist § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988, wonach Einkünfte *„[a]us der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b)“* befreit sind, *„wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird“*. Zur Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung im zu beurteilenden Fall siehe Punkt 3.1.5.2. f.

§ 30 Abs 3 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2012/112 bestimmt, wie Einkünfte im Sinne des § 30 EStG 1988 ermittelt werden, sofern es sich – wie im vorliegenden Fall – um Grundstücke handelt, die nach dem 31. März 2002 angeschafft wurden (*„Neugrundstücke“*). Demnach ist als Einkünfte *„der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren“*. Die Einkünfte sind unter anderem zu vermindern um *„die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten“*.

§ 30 Abs 4 – 6 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2012/112 beziehen sich auf Ermittlung von Einkünften im Zusammenhang mit sogenannten Altgrundstücken (Anschaffung bis 31. März 2002) und sind somit im zu beurteilenden Fall nicht maßgebend.

§ 30 Abs 7 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2012/112 bestimmt, inwiefern ein einkunftsartenübergreifender Verlustausgleich möglich ist. Nach der für den Streitzeitraum maßgebenden Fassung ist dann, wenn private Grundstücksveräußerungen insgesamt zu einem Verlust führen, dieser nicht ausgleichsfähig.

§ 30 Abs 8 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2012/112 ermöglicht sodann unter bestimmten Voraussetzungen die Anrechnung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer auf die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt. Maßgebend ist dafür insbesondere, dass der Steuerpflichtige infolge des Erwerbs der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat. Auch diese Bestimmung ist im zu beurteilenden Fall nicht weiter maßgebend.

Der anwendbare Steuersatz für private Grundstücksveräußerungen findet sich in § 30a EStG 1988. Nach § 30a EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2012/112 beträgt der Steuersatz 25 %. Nach § 30a Abs 2 EStG 1988 besteht auf Antrag die Option zur Regelbesteuerung.

Unstrittig hat der Veräußerungsvorgang vom ***Tag Monat*** 2013 somit zu Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung nach § 30 EStG 1988 geführt. Fraglich ist jedoch die Höhe dieser Einkünfte sowie, ob sich daraus auch eine Steuerschuld ergibt.

3.1.3. Bebautes Grundstück nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung als einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln – jedoch nur bis zu einer Fläche von 1.000 m²

Um die Höhe der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung zu ermitteln, ist zunächst die Frage zu beantworten, wie viele Wirtschaftsgüter im einkommensteuerlichen Sinn durch den Veräußerungsvorgang vom ***Tag Monat*** 2013 überhaupt verkauft wurden. Fraglich ist insbesondere, ob der Verkauf des bebauten Grundstücks den Verkauf von zwei Wirtschaftsgütern – dem Grund und Boden einerseits und dem Gebäude andererseits – darstellt oder ob es sich dabei um ein einheitliches Wirtschaftsgut (sogenannte Einheitstheorie) handelt.

Bis zur Neuregelung der Grundstücksbesteuerung zum 1. April 2012 durch das 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22) bestand sowohl in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, dem Schrifttum sowie der Verwaltungspraxis Einigkeit darüber, dass ein Grundstück als ein einheitliches Wirtschaftsgut sowohl Grund und Boden sowie ein darauf errichtetes Gebäude umfassen kann (vgl zB *Dziurdz*, ÖStZ 2018, 247 [248], der von „*dem bis dahin geltenden Verständnis*“ spricht).

Die sodann durch das 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22) erfolgte Neuregelung der Grundstücksbesteuerung wurde von einigen Autoren im Schrifttum als Abkehr von dieser als Einheitstheorie bezeichneten Sichtweise gedeutet: So führen etwa *Bodis/Hammerl* aus, dass Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits seither kein einheitliches Wirtschaftsgut mehr darstellen. Bezugnehmend auf die Formulierung des § 30 Abs 1 EStG 1988 („*Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen*“) führen die Autoren aus,

dass durch diese Definition zum Ausdruck gebracht wird, dass der Begriff des Grundstücks ein „Ober- oder Sammelbegriff“ ist. Dies bedeute, das „Grundstück als solches existiert somit ertragsteuerlich nicht, sondern nur die damit bezeichneten Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte. Dementsprechend können sich steuerliche Auswirkungen nur hinsichtlich dieser jeweiligen Wirtschaftsgüter eigenständig ergeben und nicht in einer zusammenfassenden Betrachtung einer Gesamtheit dieser Wirtschaftsgüter“. In weiterer Folge wird von den Autoren ausgeführt, dass dadurch der „bisher bei Grundstücken vertretenen Einheitstheorie die Rechtsgrundlage entzogen worden“ sei und eine „Betrachtung von Grund und Boden und Gebäude als steuerliche Einheit [...] daher nach der geltenden Rechtslage nicht mehr möglich“ sei (siehe Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG²⁵ [2025] § 30 Rz 27. Vgl. weiters auch Rz 221, wo ausgeführt wird, dass mangels eines einheitlichen Wirtschaftsgutes „auch keine einheitlichen Anschaffungskosten angenommen werden“ können, sondern vielmehr eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden sowie Gebäude vorzunehmen ist).

Auch nach Kanduth-Kristen ist „[a]ufgrund der eindeutigen Differenzierung zwischen Grund und Boden und Gebäuden durch das 1. StabG 2012“ ab 1. April 2021 „eine getrennte Betrachtung erforderlich, die Einheitstheorie ist nach hA entfallen“ (Kanduth-Kristen in Jakom EStG²⁵ [2025] § 30 Rz 22, ebenso etwa Bertl/Hirschler, RWZ 2014, 12 [12]). Vgl. demgegenüber etwa die Kritik von Zorn an dieser Ansicht, nach dem aus dem Wortlaut des § 30 EStG 1988 in der Fassung 1. StabG 2012 [oder den zugehörigen Erläuterungen] eine eigenständige Betrachtung des hergestellten Gebäudes nicht abzuleiten ist, siehe Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ [2025] § 4 Rz 220/22).

Keinen eindeutigen Beitrag zur Klärung dieser Frage leisten die Erläuterungen zur Regierungsvorlage: So findet sich dort die Aussage, dass mit der neuen Definition des Grundstücks „auch der steuerliche Begriff des Grundstücks definiert werden [soll]. Unter einem Grundstück sind für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zu verstehen. Als (Teil-)Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden“ (1680 BlgNR 24. GP, 7). Zu den Erläuterungen führt etwa Dziurdz (ÖStZ 2018, 247 [248]) aus, dass damit das Abgehen von der Einheitstheorie angedeutet sein könnte. Dies begründet der Autor mit der Formulierung „[a]ls (Teil-)Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter [gemeint: Grund und Boden, Gebäude, grundstücksgleiche Rechte] aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden“ – woraus nach Dziurdz zu schließen sei, dass Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte als eigene Wirtschaftsgüter bezeichnet werden. Andererseits räumt er gleichzeitig auch ein, dass es für die in den Erläuterungen ebenso angesprochenen „Zwecke einer isolierten Veräußerung besonderer Maßnahmen“ bedürfe, wie etwa der Baurechtseinräumung. Und damit wäre gerade nicht in allen Fällen von einem getrennten Wirtschaftsgut auszugehen, sondern nur in derartigen Sonderkonstellationen („wenn sie“ [gemeint: die Wirtschaftsgüter] tatsächlich „isoliert veräußert werden“). Weiters wird darauf hingewiesen, dass die

Formulierung in den Erläuterungen, wonach „*[u]nter einem Grundstück [...] für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude*“ zu verstehen ist, nach Dziurdź so aufzufassen ist, dass „*Grund und Boden und Gebäude sprachlich zu einer einheitlichen Sache zusammengefasst*“ werden (vgl auch Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ [2025] § 4 Rz 220/21).

Somit lässt sich festhalten, dass im Schrifttum verschiedene Auffassungen vertreten werden, ob nach Inkrafttreten des 1. StabG 2012 erfolgte Veräußerungen von bebautem Grund und Boden nun als Verkauf von einem oder zwei Wirtschaftsgütern anzusehen sind und auch die Erläuterungen diese Frage nicht zweifellos klären können.

Bei Betrachtung der jüngeren Rechtsprechung des VwGH wird demgegenüber ersichtlich, dass der Gerichtshof auch weiterhin – dh nach dem Inkrafttreten des 1. StabG 2012 – davon ausgeht, dass Grund und Boden sowie ein darauf errichtetes Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen sind (dieses Ergebnis anhand der bis zum damaligen Zeitpunkt ergangenen Rechtsprechung bereits „*vermuten[d]*“ Dziurdź, ÖStZ 2018, 247 [250]):

- Im Erkenntnis vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 (zu § 30 EStG 1988 nach dem 1. StabG 2012 ergangen), führt der VwGH aus, dass „*bei einem bebauten Grundstück das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut*“ bilden.
- In der Entscheidung vom 1.6.2017, Ro 2015/15/0034 (Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 zur Frage, ob Grund und Boden bei der Einbringung als Einheit anzusehen sind), weist der Gerichtshof darauf hin, dass „*das Gebäude mit dem Grund und Boden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet*“.
- Im Erkenntnis vom 18.10.2018, Ro 2016/15/0013 (zu § 30 EStG 1988 nach dem 1. StabG 2012 ergangen), führt der VwGH aus, dass „*[n]ach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes [...] durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden aus Sicht des § 30 EStG 1988 kein neues Wirtschaftsgut*“ entsteht. Weiters findet sich in derselben Entscheidung die Aussage: „*Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann (wie im Revisionsfall) ein Haus errichtet wird, bleibt ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache (vgl. VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105)*“.
- In der Entscheidung VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066 (zu § 30 EStG 1988 nach dem 1. StabG 2012 ergangen), weist der Gerichtshof darauf hin, die Veräußerung einer Eigentumswohnung habe die Rechtsprechung, „*von der abzugehen kein Grund besteht, stets als Veräußerung eines bebauten Grundstücks gewertet*“.
- Im Erkenntnis VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0020 (zu § 30 EStG 1988 nach dem 1. StabG 2012 ergangen), führt der Gerichtshof aus, dass für die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 dem „*begünstigten Eigenheim*“ Grund und Boden „*in jenem Ausmaß zuzuordnen*“ ist, das „*üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist*“. In

dieser Entscheidung hat sich der VwGH nicht ausdrücklich zur Frage geäußert, ob ein oder zwei Wirtschaftsgüter vorliegen. Dennoch ist, wenn man die bisherige Rechtsprechung des VwGH zu dieser Frage sowie auch die Formulierung in dieser Entscheidung, dem „*begünstigten Eigenheim*“ sei Grund und Boden „*zuzuordnen*“, berücksichtigt, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zumindest nicht davon auszugehen, dass der Gerichtshof durch diese Entscheidung von seiner früheren Rechtsprechung abgehen wollte (diese Sichtweise wird auch dadurch bestätigt, dass kein verstärkter Senat [bestehend aus neun Richterinnen und Richtern] gebildet wurde).

Somit ist festzuhalten: Zur Diskussion, ob ein bebauter Grund und Boden und ein Gebäude ein einheitliches oder zwei getrennte Wirtschaftsgüter darstellen, gibt es in der Literatur verschiedene Ansichten. Der VwGH vertritt jedoch bislang nach wie vor die Ansicht, dass ein einheitliches Wirtschaftsgut vorliegt (siehe dazu unlängst etwa auch *Zorn*, SWK 2025, 881 (884), der im Hinblick auf die [für das vorliegende Verfahren nicht maßgebende] Rechtsfrage, ob bauliche Erweiterungen eines Altgebäudes zum Neuvermögen zählen, ausführt, dass für die Beantwortung dieser Frage „*nicht relevant ist*“, ob „*Altbestand des Gebäudes einerseits, dessen bauliche Erweiterung andererseits und schließlich der Boden als drei unterschiedliche Wirtschaftsgüter beurteilt werden, oder ob – VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013, Rz 21, entsprechend – das bebaute Grundstück als ein einheitliches Wirtschaftsgut angesehen wird*“). Das Bundesfinanzgericht sieht sich nicht veranlasst, von dieser als ständig zu bezeichnenden Rechtsprechung des VwGH abzuweichen. Das bebaute Grundstück ist somit grundsätzlich als einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen.

Weiters zu berücksichtigen ist jedoch die Rechtsprechung des VwGH zur größenmäßigen Beschränkung des einheitlichen Wirtschaftsgutes. So hat der Gerichtshof in der Entscheidung 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, ausgeführt, zum einheitlichen Wirtschaftsgut gehört „*nicht nur jener Boden, auf dem das Gebäude steht, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen wird*“. Weiter konkretisiert wurde diese Entscheidung durch das Erkenntnis VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0020. Darin führt der Gerichtshof aus, es sei im Rahmen der vorzunehmenden typisierenden Betrachtung davon auszugehen, dass ein Bauplatz im Ausmaß von 1.000 m² als ausreichend anzusehen ist, da Grund und Boden begrenzt sind und Bauplätze mit zunehmender Bebauung tendenziell kleiner werden.

Diese Beschränkung der Zugehörigkeit des Grund und Bodens zum Gebäude im Höchstausmaß von 1.000 m² wurde vom VwGH im Hinblick auf die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung judiziert. Das Bundesfinanzgericht geht jedoch davon aus, dass diese flächenmäßige Beschränkung der Zugehörigkeit des Grund und Bodens zum Gebäude generell für Zwecke des § 30 EStG 1988 anzunehmen ist.

Im Ergebnis ist somit davon auszugehen, dass im Sinne der Rechtsprechung des VwGH im Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988 Grund und Boden sowie das darauf errichtete Gebäude ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden. Dies gilt jedoch nur für eine Grundfläche von bis zu 1.000 m². Der im vorliegenden Fall über dieser Grenze liegende Grundanteil von 311 m² des Baulandes (***EZ 1***) stellt somit aus einkommensteuerlicher Sichtweise ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar.

Ein weiteres Wirtschaftsgut stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts grundsätzlich das Weggrundstück (***EZ 2***) dar, an dem der Bf gemeinsam mit seiner damaligen Lebensgefährtin 1/4-Eigentümer war. Jedoch wurde unter Punkt 1.7. festgestellt, dass dem Weggrundstück kein eigenständiger Wert zukommt, sondern sich der Wert der Zufahrtsmöglichkeit im Wert des Baugrundstücks (***EZ 1***) widerspiegelt (siehe dazu auch die Ausführungen in der Beweiswürdigung zu Punkt 1.7). Da dem Weggrundstück somit kein gesonderter Wert zukommt, kann hinsichtlich dieses Wirtschaftsguts im Zuge des Verkaufsvorgangs auch keine Wertsteigerung realisiert worden sein. Eine Besteuerung nach § 30 EStG 1988 für das Weggrundstück erübrigt sich somit.

3.1.4. Berechnung der Einkünfte: Negative Einkünfte aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes (Grund und Boden bis 1.000 m² samt darauf errichtetem Gebäude), positive Einkünfte aus der Veräußerung des anderen Wirtschaftsgutes (Rest Grund und Boden im Ausmaß von 311 m²)

In weiterer Folge sind die Einkünfte aus der Veräußerung der genannten Wirtschaftsgüter zu berechnen. Dafür ist nach Maßgabe des § 30 Abs 3 EStG 1988 (Neugrundstück, da der Anschaffungszeitpunkt nach dem 31. März 2002 liegt) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgut 1 (Grund und Boden bis 1.000 m² samt darauf errichtetem Gebäude) betragen erhöht um die Herstellungskosten:

- Für Grund und Boden: Anschaffungskosten samt Anschaffungsnebenkosten von gesamt EUR 537.548,05 (siehe Punkt 1.1.). Dies ergibt einen Quadratmeterpreis von etwa EUR 410,03. Auf Wirtschaftsgut 1 im Flächenausmaß von 1.000 m² entfallen somit aliquote Anschaffungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten in Höhe von EUR 410.029,02.
- Die Herstellungskosten des Gebäudes betragen EUR 2.496.500,00 (siehe Punkt 1.2.).
- Die Anschaffungskosten erhöht um die Herstellungsaufwendungen betragen hinsichtlich Wirtschaftsgut 1 somit in Summe EUR 2.906.529,02.

Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgut 2 (Rest Grund und Boden im Ausmaß von 311 m²) betrugen demgegenüber (ausgehend von Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten von etwa EUR 410,03 je m²) EUR 127.519,03.

Diese Anschaffungskosten je Wirtschaftsgut sind dem Veräußerungserlös gegenüberzustellen. Im zu beurteilenden Fall hat der Käufer einen Gesamtkaufpreis in Höhe von EUR 3.000.000 für den bebauten Grund und Boden entrichtet. In derartigen Fällen hat nach der Rechtsprechung des VwGH eine Aufteilung anhand der Sachwerte von Grund und Boden einerseits sowie dem Gebäude andererseits zu erfolgen (siehe zB siehe zB VwGH 24.4.24, Ro 2022/15/0044, VwGH 24.1.22, Ra 2021/13/0117 oder VwGH 16.9.15, Ro 2014/13/0008).

Die geschätzten Sachwerte betrugen im Zeitpunkt des Verkaufs (siehe dazu die Feststellungen bei Punkt 1.7.):

- Für Grund und Boden EUR 798.399,00.
- Für das Gebäude EUR 2.396.640,00.
- Die Sachwerte betrugen somit in Summe EUR 3.195.039,00.

Diese Sachwerte sind nun in Relation zu setzen und dieses Verhältnis auf den bezahlten Kaufpreis zu übertragen:

- 24,99 % des Sachwertes des bebauten Grund und Bodens resultieren aus dem Sachwert des Grund und Bodens.
- 75,01 % des Sachwertes des bebauten Grund und Bodens resultieren aus dem Sachwert des Gebäudes.
- Überträgt man diese Prozentwerte auf den entrichteten Kaufpreis in Höhe von EUR 3.000.000, entfällt von dieser Summe ein Betrag von EUR 749.661,27 auf Grund und Boden sowie EUR 2.250.338,73 auf das Gebäude.
- Der Veräußerungserlös (EUR 3.000.000) ist somit wie folgt auf die beiden Wirtschaftsgüter aufzuteilen:

- Wirtschaftsgut 1 (Grund und Boden bis 1.000 m² samt darauf errichtetem Gebäude):
 - Grund und Boden: $\text{EUR } 749.661,27 / 1311 = \text{etwa EUR } 571,82 \text{ je m}^2$. Multipliziert mit der Fläche von 1.000 m² ergibt EUR 571.824,00.
 - Gebäude: EUR 2.250.338,73
 - Aliquoter Anteil am Veräußerungserlös somit in Summe: EUR 2.822.162,73
- Wirtschaftsgut 2 (Rest Grund und Boden im Ausmaß von 311 m²):
 $\text{EUR } 749.661,27 / 1311 = \text{etwa EUR } 571,82 \text{ je m}^2$. Multipliziert mit der Fläche von 311 m² ergibt EUR 177.837,27 als aliquoter Anteil am Veräußerungserlös.

Somit ergeben sich nachfolgende Einkünfte je Wirtschaftsgut:

- Wirtschaftsgut 1 (Grund und Boden bis 1.000 m² samt darauf errichtetem Gebäude):
 - Anschaffungskosten erhöht um die Herstellungsaufwendungen EUR 2.906.529,02.
 - Aliquoter Anteil des Veräußerungserlöses: EUR 2.822.162,73
 - Ergibt **negative Einkünfte (Verlust)** in Höhe von **EUR 84.366,29**.
- Wirtschaftsgut 2 (Rest Grund und Boden im Ausmaß von 311 m²):
 - Anschaffungskosten: EUR 127.519,03
 - Aliquoter Anteil des Veräußerungserlöses: EUR 177.837,27
 - Ergibt **positive Einkünfte** im Ausmaß von **EUR 50.318,24**.

Somit lässt sich festhalten, dass die Veräußerung des bebauten Grund und Bodens sowohl zu negativen Einkünften (Wirtschaftsgut 1 - Grund und Boden bis 1.000 m² samt darauf errichtetem Gebäude) als auch zu positiven Einkünften (Wirtschaftsgut 2 - Rest Grund und Boden im Ausmaß von 311 m²) geführt hat. Nachfolgend zu klären ist die Frage, ob eine Saldierung der positiven mit den negativen Einkünften möglich ist.

3.1.5. Positive Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgut 2 (Rest Grund und Boden im Ausmaß von 311 m²) können mit negativen Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgut 1 (Grund und Boden bis 1.000 m² samt darauf errichtetem Gebäude) ausgeglichen werden

3.1.5.1. Ausgleich von positiven und negativen Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen ist grundsätzlich möglich

Führen private Grundstücksveräußerungen innerhalb eines Kalenderjahres sowohl zu positiven als auch zu negativen Einkünften, so ist eine Verrechnung grundsätzlich zulässig (siehe dazu insbesondere der Wortlaut des § 30 Abs 7 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung [BGBl I 2012/112], wonach ein sich aus privaten Grundstücksveräußerungen in einem Kalenderjahr „*insgesamt*“ ergebender Verlust nicht ausgleichsfähig ist. Das Wort „*insgesamt*“ lässt darauf schließen, dass zunächst eine Saldierung vorzunehmen ist. Die Möglichkeit des Verlustausgleichs ebenso bejahend etwa *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG²⁵ [2025] § 30 Rz 296). Demnach wäre der Verlustausgleich im zu beurteilenden Fall grundsätzlich möglich.

3.1.5.2. Hauptwohnsitzbefreiung ist zwingend anzuwenden und erfasst neben dem Gebäude Grund und Boden nur bis zu einer Fläche von 1.000 m²

Zu bedenken ist jedoch, dass die Voraussetzungen der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 im zu beurteilenden Fall vorliegen. So wurde unter Punkt 1.2. festgestellt,

dass die beschwerdegegenständliche Liegenschaft vom ***Tag Monat 1*** 2009 bis ***Tag Monat 2*** 2013 als Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers gedient hat. Das Eigenheim hat somit ab der Anschaffung und bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient. Außerdem wurde im Zuge der Veräußerung der Hauptwohnsitz aufgegeben. Die Anwendungsvoraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung liegen somit vor, was auch zwischen den Parteien unstrittig ist. Nach *Bodis/Hammerl* ist die Hauptwohnsitzbefreiung (ebenso wie die Herstellerbefreiung) nicht als Wahlrecht ausgestaltet, sodass sie stets dann zur Anwendung gelangt, wenn die dafür bestehenden Voraussetzungen vorliegen (siehe *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG²⁵ [2025] § 30 Rz 171. Kritisch dazu siehe etwa *Knöll*, SWK 2015, 1002. Vgl auch *Lenneis*, FJ 1990, 141).

Wie bereits ausgeführt, erstreckt sich die Hauptwohnsitzbefreiung sowohl auf das Gebäude als auch den Grund und Boden. Die Befreiung umfasst jedoch nicht den gesamten Grund und Boden, sondern nur den, der nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit „*bebautes Grundstück*“ angesehen wird (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025). Näher konkretisiert wurde diese Rechtsprechung durch das Erkenntnis VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0020. Darin führt der Gerichtshof aus, es sei im Rahmen der vorzunehmenden typisierenden Betrachtung davon auszugehen, dass ein Bauplatz im Ausmaß von 1.000 m² als ausreichend anzusehen ist, da Grund und Boden begrenzt sind und Bauplätze mit zunehmender Bebauung tendenziell kleiner werden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher im Sinne dieser Rechtsprechung davon aus, dass eine Bauplatzgröße von 1.000 m² auch im zu beurteilenden Fall als ausreichend anzusehen ist. Somit ist – auch in Übereinstimmung mit der Rechtsansicht der belangten Behörde – davon auszugehen, dass die Hauptwohnsitzbefreiung im vorliegenden Fall neben dem Gebäude den Grund und Boden jedenfalls nur im Ausmaß von 1.000 m² befreien kann.

3.1.5.3. Hauptwohnsitzbefreiung befreit nach ihrem Wortlaut auch negative Einkünfte, wodurch die Verlustverwertung ausgeschlossen wäre – jedoch ist eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs vorzunehmen

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst nach ihrem Wortlaut „*Einkünfte*“ aus privaten Grundstücksveräußerungen. Somit werden nach dem Wortlaut der Bestimmung nicht nur positive Einkünfte befreit, sondern auch – wie im Beschwerdefall – negative Einkünfte.

Die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung würde demnach im zu beurteilenden Fall dazu führen, dass die negativen Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgut 1 (Grund und Boden bis 1.000 m² samt darauf errichtetem Gebäude) befreit wären und nicht mit den positiven Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgut 2 (Rest Grund und Boden im

Ausmaß von 311 m²) verrechnet werden könnten. Die Hauptwohnsitzbefreiung hätte somit einen nachteiligen Effekt für den Bf.

Diese in bestimmten Fällen bestehende Nachteiligkeit der Hauptwohnsitzbefreiung (und der Herstellerbefreiung) thematisieren in der Literatur etwa *Bodis/Hammerl*. Die Autoren kommen zum Schluss, dass „[g]erade die fehlende Ausgestaltung [...] als Wahlrecht zeigt, dass der Gesetzgeber diese Folge in Kauf genommen hat“. Eine teleologische Reduktion der Befreiungsbestimmung bloß auf positive Einkünfte sei daher nicht vorzunehmen (siehe *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* EStG²⁵ [2025] § 30 Rz 171. Sich dieser Meinung anschließend etwa auch *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG¹⁸ [2025], § 30 Rz 26).

Seine eigene Rechtsprechung zur teleologischen Reduktion bezeichnet der VwGH als streng (siehe VwGH 12.5.2021, Ra 2019/13/0101). Im Wesentlichen gleichlautend wird vom Gerichtshof in den Entscheidungen zur teleologischen Reduktion wie folgt ausgeführt:

„Die Rechtsfigur der teleologischen Reduktion (oder Restriktion) verschafft der ratio legis gegen einen überschießend weiten Gesetzeswortlaut Durchsetzung. Voraussetzung ist stets der Nachweis, dass eine umschreibbare Fallgruppe von den Grundwertungen oder Zwecken des Gesetzes entgegen seinem Wortlaut gar nicht getroffen wird und dass sie sich von den eigentlich gemeinten Fallgruppen so weit unterscheidet, dass die Gleichbehandlung sachlich ungerechtfertigt und willkürlich wäre (vgl. VwGH 18.9.2002, 2002/17/0119 bis 0123; 15.9.2015, Ro 2014/15/0034). Die "verdeckte" Lücke besteht im Fehlen einer nach der ratio notwendigen Ausnahme (vgl. Kodek in Rummel/Lukas, ABGB4, § 7 Rz 60 f)“ (siehe VwGH 18.1.2021, Ra 2020/13/0065. Vgl außerdem VwGH 12.5.2021, Ra 219/13/0101, VwGH 21.7.2021, Ro 2021/13/0001 oder VwGH 2.2.2023, Ra 2022/13/0050).

Fraglich ist somit zunächst, was die Grundwertung oder der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung ist. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP 7 f) wird ausgeführt: *„Entsprechend dem Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung, der darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht, soll klargestellt werden, dass die Steuerbefreiung nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn der Hauptwohnsitz in diesem Eigenheim oder dieser Eigentumswohnung auch tatsächlich aufgegeben wird“.*

Diesen Ausführungen des historischen Gesetzgebers lassen sich somit zwei Aspekte entnehmen: Zunächst ist festzuhalten, dass der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung die Begünstigung des Veräußernden ist. Der Hauptwohnsitzverkäufer soll sich nämlich nach den Ausführungen in den Erläuterungen mit dem Veräußerungserlös einen anderen Hauptwohnsitz anschaffen können. Deshalb verzichtet das Gesetz auf eine Besteuerung und begünstigt dadurch den Verkäufer. Darüber hinaus wird bei Betrachtung der erläuternden Bemerkungen klar, dass der Gesetzgeber offensichtlich Konstellationen vor Augen hatte, in denen die Veräußerung von Grundstücken zu positiven Einkünften führt: Würden demgegenüber

negative Einkünfte erzielt werden, so würde sich die Frage einer Besteuerung – die zur in den Erläuterungen angesprochenen Schmälerung des Veräußerungserlöses führen könnte – nämlich ohnehin gar nicht stellen. Es stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch den Regelfall dar, dass der Verkauf von Grundstücken (ob bebaut oder unbebaut) zu positiven Einkünften führt.

Auch der VwGH weist im Einklang mit den Erläuterungen zur Regierungsvorlage darauf hin, dass die Hauptwohnsitzbefreiung den Zweck verfolgt, „für die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes den Veräußerungserlös ungeschmälert zur Verfügung zu haben“, siehe VwGH 22.2.2024, Ra 2022/13/0091.

In der Entscheidung VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0044 führt der Gerichtshof sodann einschränkend aus, es treffe nicht zu, dass der Zweck des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 darin liege, dem veräußernden Liegenschaftseigentümer zu ermöglichen, mit dem Veräußerungserlös einen anderen (mit dem bisherigen Wohnsitz vergleichbaren) Hauptwohnsitz erwerben zu können. Dies würde nämlich die im Gesetzeszweck angelegte Beschränkung auf übliche Baugrundstücke ausblenden.

Somit lässt sich festhalten: Sinn und Zweck des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 ist sowohl nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage als auch der Rechtsprechung des VwGH, dass der veräußernde Liegenschaftseigentümer mit dem Veräußerungserlös – der im Regelfall zu positiven Einkünften aus der Grundstücksveräußerung geführt hat – einen anderen Hauptwohnsitz erwerben kann. Die konkreten Sachverhalte, die die abstrakt gehaltene Bestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 versucht zu umfassen, sind daher solche, in denen der Veräußerer einen Gewinn aus der privaten Grundstücksveräußerung erzielt. Sofern der verkaufte Grund und Boden dabei unter 1.000 m² liegt, soll der erzielte Veräußerungserlös ungeschmälert zur Verfügung stehen. Wenn ein 1.000 m² umfassender Grund und Boden veräußert wird, steht die Befreiung bis 1.000 m² Grundfläche zu. Mit dem unbesteuerten Veräußerungserlös für diesen Teil der Liegenschaft soll sich der Verkäufer einen anderen Hauptwohnsitz anschaffen können. Bloß für den Verkaufserlös, der die Fläche über 1.000 m² betrifft, ist Einkommensteuer zu entrichten. Somit ist der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung ausschließlich die Begünstigung des Hauptwohnsitzverkäufers, wenngleich hinsichtlich des Grund und Bodens nur für eine Fläche von bis zu 1.000 m².

Im Lichte dieser Ausführungen erscheint der Gesetzeswortlaut des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 überschießend: So differenziert die Bestimmung nicht zwischen positiven und negativen Einkünften, obwohl die durch das Gesetz beabsichtigte Begünstigungswirkung der Hauptwohnsitzbefreiung bei negativen Einkünften überhaupt nicht eintreten kann. Vielmehr wird in diesen Fällen gar ein gegenteiliger Effekt für den Hauptwohnsitzverkäufer bewirkt: Die mangelnde Verlustausgleichsmöglichkeit führt nämlich dazu, dass der Hauptwohnsitzverkäufer, der sich ohnehin bereits in einer Verlustsituation befindet, auch noch

dadurch benachteiligt ist, dass er Einkommensteuer für die nicht ausgleichsfähigen Gewinne zu entrichten hat. Dieses Ergebnis lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht mit dem beschriebenen Begünstigungszweck der Hauptwohnsitzbefreiung vereinen. Für eine Gleichbehandlung dieser grundverschiedenen Situationen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch keine sachliche Rechtfertigung zu erkennen.

Weiters offenbart auch der Vergleich des Hauptwohnsitzverkäufers mit einer Person, die ein bebautes Grundstück verkauft, das nicht als Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 gilt, die nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung: Während die nicht ihren Hauptwohnsitz veräußernde Person einen aus der Veräußerung resultierenden Verlust ohne weiteres mit positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen verrechnen könnte, käme ein derartiger Ausgleich beim Hauptwohnsitzverkäufer nicht in Betracht. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Andersbehandlung ist ebenso nicht zu erkennen.

Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass der VwGH in der Entscheidung, in der die 1.000 m² Grenze für Zwecke des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 bestätigt wurde (VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0020), die Limitierung der begünstigten Grundfläche damit begründet hat, dass sich die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen *„aus dem im Ertragsteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt und einen Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung leisten soll“*. Ein dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechendes Ergebnis erscheint jedoch nicht vorzuliegen, wenn aufgrund der Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung ein Verlustausgleich innerhalb der privaten Grundstücksveräußerungen nicht möglich ist und so Einkünfte besteuert werden würden, die wirtschaftlich gar nicht erzielt worden sind.

Somit ist die Hauptwohnsitzbefreiung infolge einer teleologischen Reduktion auf den zu beurteilenden Fall nicht anwendbar. Eine Verrechnung der positiven Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgut 2 (Rest Grund und Boden im Ausmaß von 311 m²) im Ausmaß von EUR 50.318,24 mit den negativen Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgut 1 (Grund und Boden bis 1.000 m² samt darauf errichtetem Gebäude) in Höhe von EUR 84.366,29 ist somit möglich. In Summe liegen somit im Streitjahr **negative Einkünfte** aus privaten Grundstücksveräußerungen im Ausmaß von **EUR 34.048,05** vor. Eine Möglichkeit zur einkunftsartenübergreifenden Verlustverwertung besteht nach der im Streitjahr anzuwendenden Fassung des § 30 Abs 7 EStG 1988 jedenfalls nicht. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulassung)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im zu beurteilenden Fall waren mehrere Rechtsfragen zu lösen. Zuzulassen war die Revision zunächst hinsichtlich der Rechtsfrage, ob die Hauptwohnsitzbefreiung zwingend anzuwenden ist oder ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen besteht. Zudem auch noch hinsichtlich der Rechtsfrage, ob die Hauptwohnsitzbefreiung – ihrem Wortlaut entsprechend – auch negative Einkünfte umfasst oder ob – der vorliegenden Entscheidung entsprechend – eine teleologische Reduktion auf nur positive Einkünfte vorzunehmen ist.

Salzburg, am 3. November 2025