

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 28. Dezember 2017 der Beschwerdeführerin *****BF***, ***Anschrift*****, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Dr. Winkler - Mag. Perterer & Partner KG, Steuerberatungsgesellschaft, 6370 Kitzbühel, Josef Pirchl Straße 5 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, 1190 Wien, Marxergasse 4, vertreten durch Dr. Harald Landl vom 30. November 2017 betreffend die **Einkommensteuer 2016** zu Recht erkannt:

I)

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2016 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Anlage B) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

1. Verfahrensgang, Sachverhalt, Beweiswürdigung und rechtliche Subsumtion

Zum Verfahrensgang und zum Sachverhalt darf auf das Erkenntnis BFG 7.5.2019, [RV/7103541/2018](#), verwiesen werden. Die dortigen Ausführungen bilden einen integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde **vom 28. Dezember 2017** (eingebracht via FinanzOnline am 29. Dezember 2017) richtet sich gegen den **Einkommensteuerbescheid 2016 vom 30. November 2017**, mit

dem das Finanzamt (kurz FA) die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (fester Steuersatz 30%) von EUR 294.000,00 zur Vorschreibung brachte (Bemessungsgrundlage EUR 980.000,00 = 14% von 2/3 des Gesamtkaufpreises von EUR 7.000.000,00).

Die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin (Bf.) bekämpfte dies und berief sich im Kern auf die Hauptwohnsitzbefreiung.

Nach umfangreichen Ermittlungen und in Anlehnung an ein Bewertungsgutachten kam das Bundesfinanzgericht zu folgenden detailliert begründeten Schlüssen:

1. Die beantragte Hauptwohnsitzbefreiung ([§ 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#)) steht nicht zu.
2. Die Herstellerbefreiung ([§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)) steht vom Gebäudewert insofern zu, als das Gebäude von der Bf. selbst errichtet wurde (50% in Bezug auf das Gesamtgebäude).
3. Insoweit es unentgeltlich erworben wurde (16,67% in Bezug auf das Gesamtgebäude), steht diese Befreiung nicht zu.
4. Unter die Veräußerung privater Grundstücke ([§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#)) ist nur die Veräußerung von Grund und Boden, Gebäuden und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte), zu subsumieren.
Das BFG zählte die im Gutachten unter Punkt „Zubehör“ und „Außenanlagen“ ausgewiesenen Wirtschaftsgüter (Küche, Decken- und Wandverbau, Terrasse (Granitplatten), Kopfsteinpflaster im Einfahrts- und Eingangsbereich, überdachter Freisitz mit Kamin und Außenpool inkl. Technikeinrichtung) im Ausmaß von insgesamt EUR 116.040,35 oder 1,66% des Gesamtkaufpreises nicht dazu und ließ diese deshalb unbesteuert.
5. Mangels Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Punkten c) und d) ließ das Bundesfinanzgericht die (ordentliche) Revision zu.

Diese Entscheidung bekämpfte das FA ausschließlich im Hinblick auf die Beurteilung des Punktes d) mit Revision vom 17. Juni 2019, woraufhin der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts im November 2019 aufhob (VwGH 13.11.2019, [Ro 2019/13/0033](#)) und dies wörtlich wie folgt begründete:

„14 Gemäß [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst - nach Satz 2 dieser Bestimmung - Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).“

15 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, 1680 BlgNR 24. GP 7, wurde hiezu ausgeführt:

"In § 30 Abs. 1 soll auch der steuerliche Begriff des Grundstücks definiert werden. 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. Andere Dinge, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, sind dagegen, auch wenn sie zivilrechtlich Zugehör von Grund und Boden darstellen, vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich des § 30. Dies gilt gemäß § 4 Abs. 3a auch für den betrieblichen Bereich; daher unterliegt insbesondere die Veräußerung von stehendem Holz, der stehenden Ernte und des Feldinventars nicht dem Besteuerungsregime für Grundstücke."

16 Entsprechend der - mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbaren - Absicht des Gesetzgebers sollen demnach nur Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte der Besteuerung nach [§ 30 EStG 1988](#) unterliegen; Dinge, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, fallen hingegen nicht in den Anwendungsbereich des [§ 30 EStG 1988](#), auch wenn sie zivilrechtlich als Zugehör von Grund und Boden zu beurteilen sind.

17 Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu beurteilen. So ist die zivilrechtliche Selbständigkeit des Gutes nicht entscheidend für die Wirtschaftsguteigenschaft, allerdings wird ihr Indizwirkung zukommen. Entscheidend ist die wirtschaftlich zu beurteilende Selbständigkeit (vgl. VwGH 23.2.2010, [2008/15/0027](#), mwN).

18 Was ein eigenständiges Wirtschaftsgut und was Teil eines Wirtschaftsgutes ist, entscheidet sich nach der Verkehrsauffassung. Ein wirtschaftlicher und funktioneller (technischer) Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern bzw. Teilen von solchen spricht nach der Verkehrsauffassung bisweilen für ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dies ist aber nicht immer der Fall. Ausschlaggebend ist im Zweifel, ob dem einzelnen Teil bei einer allfälligen Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde (vgl. VwGH 15.2.1983, [82/14/0067](#), VwSlg. 5752/F; 9.6.1986, 84/15/0128).

Gebäudeeinbauten, die typische Gebäudeteile sind, rechnen auch dann zum Gebäude, wenn sie nur lose mit diesem verbunden sind. Alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile gelten als nicht selbständig bewertbar, auch wenn sie ohne Verletzung ihrer Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können (vgl. VwGH 24.5.2012, [2009/15/0171](#), VwSlg. 8724/F; 5.9.2012, 2010/15/0002, VwSlg. 8742/F).

19 Die Revision verweist zutreffend darauf, dass im angefochtenen Erkenntnis nicht begründet wurde, ob den einzelnen Gegenständen der Außenanlagen bzw. des "Zubehörs" eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zukomme; diese Frage wurde - nach den vorgelegten Verfahrensakten - auch nicht mit den Parteien erörtert. Zu bemerken wäre hiezu, dass im vorliegenden Kaufvertrag lediglich auf das Wohnhaus "samt Garage und Freischwimmbad" verwiesen wurde, woraus sich jedenfalls aus subjektiver Sicht der Vertragsparteien eine besondere Selbständigkeit anderer Gegenstände nicht ergeben würde. Auch wurde im Kaufvertrag festgehalten, dass sämtliche Gegenstände, die die Verkäuferin zurückklasse, ersatzlos in das Eigentum des Käufers übergingen; auch dies würde - aus subjektiver Sicht der Vertragsparteien - eine besondere Selbständigkeit nicht nahelegen. Die Mitbeteiligte verweist in ihrer Revisionsbeantwortung auch auf den geringen anteiligen Wert des Zubehörs und der Außenanlagen, was - wie aus dem in den vorgelegten Akten befindlichen Gutachten eines Sachverständigen hervorgeht - insbesondere auch für die Terrasse (Granitplatten) oder das Kopfsteinpflaster im Einfahrts- bzw. Eingangsbereich gilt (anders wohl für den - auch im Kaufvertrag gesondert erwähnten - Außenpool samt Technikeinrichtung); mit der Herstellung einer Forststraße oder eines landwirtschaftlichen Güterwegs oder auch mit "Platzbefestigungen" im Zusammenhang mit einem Lagerplatz (vgl. hiezu VwGH 20.5.2010, [2006/15/0238](#), VwSlg. 8545/F; zu einer - großflächigen - Gartenanlage samt Parkplätzen vgl. VwGH 23.2.2010, [2008/15/0027](#)) erscheint ein derartiger Einfahrts- und Eingangsbereich nicht vergleichbar. Mangels konkreter Darlegungen des Bundesfinanzgerichts kann aber vom Verwaltungsgerichtshof nicht abschließend beurteilt werden, ob diesen Gegenständen (objektiv) jeweils eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zuzubilligen wäre.

Das Bundesfinanzgericht ist verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen ([§ 63 Abs. 1 VwGG](#)). Dabei sind im weiteren Verfahren sowohl das Bundesfinanzgericht wie auch der VwGH selbst hinsichtlich der die Aufhebung tragenden Gründe an diese Rechtsanschauung gebunden (vgl. VwGH 11.9.2014, [2013/16/0018](#); 20.10.2015, Ra 2015/09/0003; zusammenfassend auch Twardosz, Handbuch VwGH-Verfahren³, 204 unter Hinweis auf VwGH 16.1.1990, [88/08/0110](#) und Zorn in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 266). Diese Bindungswirkung gibt die weitere Beurteilung vor.

Das Bundesfinanzgericht forderte das FA auf dieser Basis zur Unterbreitung eines Vorschlasses zur endgültigen Lösung des Aufteilungsproblems auf. Dieses reagierte mit einer Stellungnahme und kam zum Schluss, dass – wie schon vom Höchstgericht angedeutet – nur dem Außenpool mit der Technikeinrichtung bei einer allfälligen Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt werden würde.

Diese beiden Wirtschaftsgüter wurden im erwähnten Gutachten mit einem gemeinsamen Wert von EUR 65.250,00 (in der Folge geschätzt mit EUR 65.000,00) ausgewiesen. Alle anderen dort unter der Rubrik „Zubehör“ bzw. „Außenanlagen“ ausgewiesenen Teile (zusammen geschätzt mit EUR 40.000,00) wurden vom Gutachter mit einem Einzelwert von jeweils (meist erheblich) unter EUR 10.000,00 ausgewiesen (z.B. 20 Jahre alte Küche EUR 1.200, Terrasse EUR 2.040,00, Kopfsteinpflaster EUR 6.750,00 etc.).

Angesichts des Gesamtkaufpreises der Liegenschaft von EUR 10.500.000,00, der ausdrücklichen Bestimmung im Kaufvertrag, dass *dass sämtliche Gegenstände, die die Verkäuferin zurücklässt, ersatzlos in das Eigentum des Käufers übergehen*, wohl aber auch aufgrund des vielfach schon sehr hohen Alters dieser Elemente, konnte nicht von einer entsprechenden Selbständigkeit jedes einzelnen dieser Teile ausgegangen werden.

Dem steuerlichen Vertreter der Bf. wurde diese Meinung des FA zur Kenntnis gebracht. Er hielt den obigen Werten sowie der Argumentation des Finanzamtes keine stichhaltigen Einwendungen entgegen und erklärte sich damit einverstanden.

Darauf aufbauend folgt das Bundesfinanzgericht der Ansicht des FA. Damit waren die Anlagen A und B zu dieser Entscheidung (Aufteilung Gesamtkaufpreis sowie Darstellung der Bemessungsgrundlagen sowie der Berechnung der Einkommensteuer) entsprechend zu adaptierten. Sie finden sich als Anlagen zu dieser Entscheidung. Die Neuberechnung führt gegenüber der durch das vom VwGH behobenen Erkenntnis zu einer Mehrsteuer von EUR 462,00 (EUR 268.842,00 anstatt der bisherigen EUR 268.380,00).

Hinsichtlich der weiteren Begründung wird auf BFG 7.5.2019, [RV/7103541/2018](#) verwiesen.

2. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen ([§ 25a Abs. 1 VwGG](#)).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 ([Art. 133 Abs. 4 B-VG](#)).

Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 30.6.2015, [Ra 2015/15/0028](#) mit weiteren Nachweisen).

Nicht abschließend höchstgerichtlich geklärt bleibt hier die Rechtsfrage, ob die Herstellerbefreiung auch einem Rechtsnachfolger zukommt, der das Gebäude unentgeltlich erwarb. Aus diesem Grund wurde schon in den Erkenntnissen BFG 1.3.2019, [RV/7101841/2014](#), BFG 22.11.2018, [RV/5100552/2016](#) und BFG 7.5.2019, [RV/7103541/2018](#) die Revision zugelassen, eine solche bislang aber noch nicht ergriffen.

Damit war eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 29. Jänner 2020