

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache **Bf.**, Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 22.06.2018 gegen den Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 25.05.2018, betreffend **Einkommensteuer 2012** und **Anspruchszinsen** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2012 wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, Frau A Bf. ist als Erbin Rechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Ehegatten Herrn Ing. C Bf..

Ing. Bf. war Eigentümer einer $g \text{ m}^2$ großen Liegenschaft in Graz, auf der ein Wohnhaus stand. Laut Grundbuch belief sich der Anteil der bebauten Fläche auf $y \text{ m}^2$ und die "Gärten" auf $h \text{ m}^2$.

Der Beschwerdeführer hat das Haus laut unbestrittener Melderegisterdaten von 5.4.2002 bis 12.9.2012 als Hauptwohnsitz genutzt.

Am 31.5.2012 unterzeichnete der Bf. einen Kaufvertrag über die Veräußerung der Liegenschaft um x Euro, die im selben Jahr dem Käufer übergeben wurde. Im Kaufvertrag wurde kein gesondertes Entgelt für Gebäude bzw. Grundstück vereinbart.

Das Finanzamt hat mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 16.7.2014 die Veräußerung der Liegenschaft zum Teil der Immobilienertragsteuer unterworfen.

Das BFG hat mit Erkenntnis vom 17.4.2015, RV/2101044/2014 festgestellt, dass die gesamte Veräußerung unter die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 EStG 1988 fällt.

Der VwGH hat diese Entscheidung mit Erkenntnis vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Die Eigenheimbefreiung erstreckt sich nämlich nur auf den Teil des Grund und Bodens, der als Bauplatz unbedingt erforderlich ist.

In weiterer Folge hat das BFG nach einer Erörterung der Sachlage mit den beiden Verfahrensparteien den Bescheid gem. § 300 BAO aufgehoben und dem Finanzamt aufgetragen, den Gesamtverkaufspreis auf sachgerechte Weise (unter Einbeziehung des Bf.) in einen Anteil, der auf das Gebäude entfällt und einen Anteil, der auf den Grund entfällt, aufzuteilen.

Das Finanzamt hat daraufhin am 25.5.2018 den nunmehr bekämpften **Einkommensteuerbescheid 2012** erlassen.

In diesem Bescheid hat das Finanzamt den Wert des Gebäudes mit **** Euro geschätzt (1.000 Euro/m²) und den mitveräußerten Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m² steuerfrei belassen, nachdem es hinsichtlich der Wertansätze zu keiner Übereinstimmung zwischen Bf. und Finanzamt gekommen war.

Gleichzeitig wurden mit Bescheid vom 25.05.2018 Anspruchszinsen für das Jahr 2012 festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** wandte sich der Bf. gegen die Berechnung des Verkehrswertes des Gebäudes, gegen die Anwendung der Steuerbefreiung auf nur 1000 m² der Liegenschaft sowie gegen die Vorschreibung von Anspruchszinsen.

In sämtlichen Preisspiegeln liege der Quadratmeterpreis für gebrauchte Immobilien in Graz bei 2.500 Euro, für Luxusimmobilien - wie im gegenständlichen Fall - bei 6.000 Euro.

Nach der Verkehrsauffassung müsse man im Vergleich mit den anderen Grundstücken in der Schubertstraße feststellen, dass derartig große Luxushäuser üblicherweise - also nach der Verkehrsauffassung - Grundstücke von zumindest 2000 bis 3000 m² mitumfassen.

Aufgrund des 2007 erlassenen Bebauungsplanes errechne sich die notwendige Grundstücksgröße mit 1.286 m². Da der gesamte Garten als Gartenfläche, Kinderspielplatz etc. genutzt wurde, sei der Verkauf zur Gänze steuerfrei.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** (betr. ESt und Anspruchszinsen) begründete das Finanzamt betr. ESt folgendermaßen:

Obwohl sich das bis zuletzt bewohnte Gebäude in einem gebrauchsfähigen Zustand befunden hat, wies es wegen seines Alters Gebrauchsspuren auf. Der Ansatz von 1.000 Euro/m² sei angemessen.

Die Bebauungsdichte im Grazer Bezirk, in dem sich die gegenständliche Liegenschaft befindet, betrage 0,2 bis 0,8. Das bedeutet, dass ein Grundstück im Ausmaß von 700 m² ausreichend ist, um ein Gebäude wie jenes des Beschwerdeführers mit y m² Wohnfläche zu errichten. Soweit das Finanzamt daher 1000 m² als üblicherweise erforderlichen Bauplatz annimmt, sei der Bf. ohnedies besser gestellt.

Im **Vorlageantrag** verwies der Bf. auf das bisherige Vorbringen.

Der Aufforderung des BFG, den nach Ansicht des Bf. „tatsächlichen Wert des Gebäudes“ substantiiert darzulegen, kam der Bf. mit Schreiben vom 19.11.2018 folgendermaßen nach:

Das Gebäude habe einen Wert von 3.000 Euro/m² weil es sich um eine Luxusimmobilie gehandelt habe, welche mit besten Materialien ausgestattet war. Der Ansatz mit 500 Euro über dem durchschnittlichen Verkaufspreis von 2.500 Euro/m² scheine daher jedenfalls angemessen und billig zu sein.

Das Finanzamt erklärte dazu, dass gegen eine Bewertung des Gebäudes mit 3.000 Euro/m² keine Einwände erhoben würden.

Anmerkung: Der Ansatz von 3.000 Euro/m² war bereits Gegenstand von Besprechungen zwischen der Bf. und dem Finanzamt, fand jedoch keinen Eingang in den nunmehr bekämpften Bescheid.

Rechtslage

§ 30 EStG 1988 BGBI. Nr. 400/1988 idF BGBI. I Nr. 112/2012 :

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer
 - a) ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
 - b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

(...)

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen

§ 30a EStG 1988 BGBI. Nr. 400/1988 idF BGBI. I Nr. 112/2012:

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Das BFG hat erwogen

Im Verfahren ist die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude und das Ausmaß des von § 30 Abs 2 EStG mitbefreiten Grundstückes strittig.

Zum Wert des Gebäudes :

Laut Immobilienpreisspiegel betrug der Durchschnittswert für gebrauchte Gebäude in Graz 2.500 Euro/m². Damit erscheint der vom Finanzamt für das unstrittig gebrauchsfähige Gebäude ursprünglich angesetzte Wert von 1.000 Euro/m² jedenfalls als zu niedrig.

Wenn die Parteien im nunmehrigen Verfahren die einhellige Auffassung vertreten, dass es sich beim Gebäude zwar um eine gebrauchte, der Ausstattung nach aber um eine Luxusimmobilie handelt, deren Wert 3.000 Euro/m² anzusetzen ist, so ist kein Grund ersichtlich, warum dieser Wertansatz nicht den wahren Gegebenheiten entsprechen sollte.

Das Gebäude ist daher mit z Euro zu bewerten, der übrige Grund und Boden mit zEuro

Zum Ausmaß des befreiten Grundanteiles :

Der VwGH hat im Erkenntnis 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 (betreffend die Bf.) zum Ausmaß der Befreiung erkannt:

„Der unbestimmte Begriff des Eigenheims "samt Grund und Boden" bedarf der Auslegung. Nach den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8) sind "wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b)" von der Besteuerung ausgenommen,

welche zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen. Zur Stammfassung des § 30 EStG 1988 wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausgeführt, dass die Steuerbefreiung auch für den "Grundanteil bzw. den Grund gelte, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist" (621 BlgNR 17. GP, 82). In welchem Umfang Grund und Boden einer Baulichkeit zuzuordnen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Entnahme eines gemischt genutzten Gebäudes im Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019, behandelt. Demnach bildet bei einem bebauten Grundstück das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dabei gehört zum Wirtschaftsgut 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. Unter Bedachtnahme auf die Gesetzesmaterialien und die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim "Grund und Boden" in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das "üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist". Nur in diesem Ausmaß erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten "Grund und Boden". Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolgt nach der Verkehrsauffassung.“

In Zusammenhang mit dem bisherigen Verfahren ergibt sich daraus Folgendes:

1. Der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wohnt laut VwGH (in Bezug auf Grund und Boden) eine großenmäßige Beschränkung inne.
2. Befreit ist daher nicht die gesamte, das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen wird, da das BFG ausdrücklich die Rechtslage verkannt hat, indem es das gesamte, als Garten genutzte Grundstück unter die Befreiung subsumierte.
3. Dem begünstigten Eigenheim ist "Grund und Boden" vielmehr nur in jenem Ausmaß zuzuordnen, das "üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist".

Aus dem Wort „üblicherweise“ lässt sich ableiten, dass nicht der konkrete Flächenwidmungsplan für das betreffende Grundstück maßgeblich sein kann, da dies nicht „üblicherweise“ als Bauplatz erforderlich ist, sondern „konkret und mindestens notwendig“ ist, um eine Baubewilligung zu erhalten.

4. Welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen.

Die Verkehrsauffassung muss dabei wohl im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise für das gesamte Bundesgebiet gelten, da der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Anknüpfung an das konkrete Grundstück abgelehnt hat.

Damit ist auch das Vorbringen des Bf., in der betreffenden Gasse seien alle Gebäude mit überdurchschnittlich großen Grundstücken verbunden, nicht geeignet, einen Maßstab für die Größe des üblicherweise mit einem Gebäude verbundenen Grundstückes zu bilden.

Außerdem käme es zu mehr oder weniger willkürlichen Ergebnissen, wenn man die durchschnittliche Grundstücksgröße anhand eines Vergleiches mit der näheren (Villenstraße) oder weiteren (mit Hochhäusern bebaute) Umgebung ermittelt.

5. Das BFG hat in zwei Erkenntnissen eine Grundstücksgröße von 1.000 m² als üblicherweise als Bauplatz erforderlich angesehen und dies mit der historischen Entstehung der Bestimmung begründet (BFG 18.3.2019, RV/5101362/2017, dem folgend BFG 23.12.2019, RV/7101984/2019).

6. Zur Beurteilung der Verkehrsauffassung im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise eignet sich daher die bisherige Verwaltungspraxis: Rz 6634 EStR 2000 sieht ein 1000 m²-großes Grundstück als üblicherweise als Bauplatz erforderlich an.

Die baurechtlich erforderlichen Mindestgrößen auf der einen Seite und das Bedürfnis nach möglichst großer Privatsphäre auf der anderen Seite, bilden dabei wohl die Eckpunkte für die Beurteilung der „Erforderlichkeit“.

Soweit sich die Finanzverwaltung auf eine Größe von 1.000 m² festlegt, ist davon auszugehen, dass diese Größe nicht willkürlich gewählt wurde. Aus den, dem BMF schon aus den Verfahren zur GrESt bekannten Vergleichsgrößen, lassen sich Durchschnittswerte ableiten.

Da der Zweck der Ausnahmebestimmung des § 30 Abs 2 EStG 1988 darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Anschaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll (ErlRV 1680, BlgNR XXVI GP, 8), ist es nicht unrichtig anzunehmen, dass der BMF die Größe so gewählt hat, dass alle durchschnittlichen Wohnhäuser erfasst sind.

Der Großteil der Wohnhäuser, der auf einem „üblichen Bauplatz“ steht, dürfte daher mit einem bis zu 1000 m² großen Grundstück verbunden sein. Größere Grundstücke sollten die Ausnahme bilden, jedoch vorkommen, denn ansonsten hätte die Grenze keinen Sinn. Umgekehrt kann nicht die Mehrzahl der Grundstücke größer sein, denn dann wäre ja ein größerer Bauplatz „üblicherweise erforderlich“.

Fazit:

Es ist daher keine Verkennung der Rechtslage, wenn das Ausmaß eines üblicherweise erforderlichen Baugrundstückes im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise im Ausmaß von maximal 1000 m² als ausreichend und angemessen erachtet wird.

Umgelegt auf den Beschwerdefall bedeutet das:

Befreit ist die Veräußerung des Gebäudes mit dem Wert von z Euro und die Veräußerung von 1.000 m² unbebauten Grund und Bodens mit dem Wert von w Euro.

Vom steuerpflichtigen Veräußerungserlös von v sind gem. § 30 Abs 4 EStG 1988 fiktive Anschaffungskosten im Ausmaß von 86% des steuerpflichtigen Veräußerungserlöses (Euro) abzuziehen. Auf den so ermittelten steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von Euro ist der besondere Steuersatz gem. § 30a EStG iHv 25% anzuwenden was eine ImmoESt von Euro ergibt.

Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Mit anderen Worten: Verzinst wird die Differenz von Einkommensteuer die sich aus dem rechtswirksam erlassenen Jahresbescheid ergibt und entrichteten Vorauszahlungen (einschließlich Anzahlungen gem. § 205 Abs 3 BAO) bzw. bisher rechtswirksam festgesetzten Abgabenbeträgen.

Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Zinsenbescheide setzen jedoch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Daher sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt allerdings, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst. Damit wird einer allfälligen Abänderung des ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheides aus der Sicht der Anspruchsverzinsung dadurch Rechnung getragen, dass im Zuge der Entscheidung über die gegen den Einkommensteuerbescheid gerichteten Berufung von Amts wegen ein an den Spruch der Berufungsentscheidung gebundener (Gutschriften-)Zinsenbescheid ergeht (vgl. Ritz, BAO, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise

ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe *Erläuternde Bemerkungen* RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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.

Da es keine Rechtsprechung zu der Frage gibt, welche Grundstücksgröße nach der Verkehrsauffassung üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, war die Revision zuzulassen.

Graz, am 10. Februar 2020