

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter Dr. Wolfgang Aigner in der Beschwerdesache Karl A., A-Straße 1, 3XXX A-Stadt, vertreten durch Steuerberater, XGasse1, 3XXX A-Stadt, gegen den Bescheid des Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 18. Mai 2015, 22 000/0000 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruchs.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer Karl A. (Bf.) ist der Ehegatte von Theresia A.. Die Ehepartner sind je zur Hälfte grundbürgerliche Miteigentümer des Altgrundstücks KG XXXXX A-Stadt, EZ 2XXX gewesen. Die Steuerberaterin des Ehepaars ist Dr.X.

Mit Vertrag vom 13.September 2013 wurde der Bf.-Hälftenanteil an dem am 29.August 1990 gekauften Altgrundstück im Gesamtausmaß von 12.092 m<sup>2</sup> verkauft. Dieses Grundstück diente dem Bf. seit 1992 als Hauptwohnsitz. Bei der Berechnung der Immobilienertragssteuer machte der Bf. von der pauschalen Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988 Gebrauch und bezog die gesamte Gartenfläche in die Hauptwohnsitzbefreiung ein. Den Kaufpreis teilte der Bf. anhand einer Liegenschaftsbewertung vom 26.März 2012 anteilig auf die einzelnen Teile (Gebäude, Garten, Stall) auf.

Abweichend von der Abgabenerklärung 2013 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2013 mit folgender Begründung:

*"Gemäß Kaufvertrag vom 13. September 2013 veräußern Sie Ihren Hälftenanteil an dem Grundstück ... im Gesamtausmaß von 12.092m<sup>2</sup>. Der Veräußerungserlös für die Berechnung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30 Abs. 1 EStG beträgt 307.000 €.*

<i>Berechnung:</i>	<i>Kaufpreis</i>	<i>297.161,82 €</i>
	<i>abzüglich Inventar</i>	<i>-7.000,00 €</i>
	<i>zuzüglich übernommene Verbindlichkeiten</i>	<i>16.838,18 €</i>
	<i>Veräußerungserlös</i>	<i>307.000,00 €</i>

*Die Hauptwohnsitzbefreiung gilt sowohl für das Gebäude, als auch für den Grund und Boden, für diesen aber nur insoweit, als das Grundstück der Nutzung des Eigenheimes oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000m<sup>2</sup> - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil - jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist daher der 1.000m<sup>2</sup> übersteigende Grundanteil steuerpflichtig. Der Grund und Boden kann daher in Ihrem Fall im Rahmen der Befreiung in einem Ausmaß von maximal 1.000m<sup>2</sup> Berücksichtigung finden. Der darüber hinausgehende Grund und Boden unterliegt der Immobilienertragsteuer. Steht ein Grundstück im Miteigentum, steht der steuerfreie Grund und Boden-Anteil jedem Miteigentümer nur im Ausmaß des Miteigentumsanteils zu. Mit Schreiben vom 19. September 2013 teilen Sie den Veräußerungserlös anteilig auf insgesamt 984,69 m<sup>2</sup> auf. Tatsächlich beträgt die Gesamtfläche jedoch 12.092m<sup>2</sup>, die Aufteilung muss daher entsprechend korrigiert werden.*

	Fläche (m <sup>2</sup> )	Wert/m <sup>2</sup>	Wert	anteiliger Wert	anteiliger Veräußerungserlös
Wohnfläche	125,52	1.616,69	202.926,93	32,78%	100.620,01
Garten	1.000	26,00	26.000,00	4,20%	12.891,93
restl. Garten	11.092,00	26,00	288.392,00	46,58%	142.997,31
Stall	254,57	400,00	101.828,00	16,45%	50.490,76
			619.146,93	100,00%	307.000,00

*Der anteilige Veräußerungserlös betreffend das Wohngebäude sowie einen Grund- und Boden-Anteil im Ausmaß von 1.000m<sup>2</sup> ist steuerfrei gemäß §30 Abs.2 Z.1 EStG (Hauptwohnsitzbefreiung). Der Grund und Boden, der 1.000<sup>2</sup> übersteigt, sowie der Stall unterliegen der Immobilienertragsteuer gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988. Der steuerpflichtige*

*Veräußerungserlös beträgt somit 193.488,06 €, davon entfallen 96.744,03 € auf Ihren Hälftenanteil.*

Da es sich bei den veräußerten Grundstücken um Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 handelt, kann die pauschale Einkünfteermittlung angewendet werden. Gemäß Z.1 leg. cit. sind im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auch dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Gemäß Z.2 leg. cit. ist in allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen. Sie geben bekannt, dass der letzte entgeltliche Erwerb im August 1990 stattgefunden hat. Gemäß Bescheid der NÖ Landesregierung vom 14. August 1997, ..., wurden die Grundstücke XXA1 bis XXA0 in Bauland umgewidmet. Die Grundstücke XXB1 bis XXB3 sind als Grünland Land- und Forstwirtschaft gewidmet. Hinsichtlich der Grundstücke XXA1 bis XXA0 ist daher §30 Abs.4 Z.1 EStG erfüllt, da die Umwidmung nach dem letzten entgeltlichen Erwerb und nach dem 31. Dezember 1987 von Grünland in Bauland umgewidmet wurden. Für die Grundstücke XXB1 bis XXB3 kann §30 Abs.4 Z.2 EStG 1988 angewendet werden. Die Aufteilung des Veräußerungserlöses erfolgt dabei nach den von Ihnen bekannt gegebenen Schlüssel. Der anteilige Veräußerungserlös für Grund und Boden beträgt nach den von Ihnen bekannt gegebenen Werten - ... - 155.889,24 Euro (12.891,93 + 142.997,31 Euro). Wird dieser Wert entsprechend der Grundstücksfläche auf die einzelnen Grundstücke verteilt, erhält man folgendes Ergebnis:

GST-Nr.	Fläche	anteiliger Wert
XXB1	957 m <sup>2</sup>	12.337,58 Euro
XXB2	843 m <sup>2</sup>	10.867,90 Euro
XXB3	951 m <sup>2</sup>	12.260,23 Euro
XXA1	879 m <sup>2</sup>	11.332,01 Euro
XXA2	927 m <sup>2</sup>	11.950,82 Euro
XXA3	902 m <sup>2</sup>	11.628,52 Euro
XXA4	962 m <sup>2</sup>	12.402,04 Euro
XXA5	881 m <sup>2</sup>	11.357,79 Euro
XXA6	962 m <sup>2</sup>	12.402,04 Euro
XXA7	899 m <sup>2</sup>	11.589,85 Euro
XXA8	871 m <sup>2</sup>	11.228,87 Euro

XXA9	872 m <sup>2</sup>	11.241,76 Euro
XXA0	1.186 m <sup>2</sup>	15.289,83 Euro
	12.092 m <sup>2</sup>	155.889,24 Euro

Auf die Grundstücke XXB1 bis XXB3 entfällt daher ein anteiliger Veräußerungserlös in Höhe von 35.465,70 €, auf Ihren Hälftenanteil entfallen somit 17.732,85 €. Davon kann die pauschale Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988 angewendet werden:  
Altvermögen iSd § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988

Veräußerungserlös	17.732,85 Euro
Abzüglich Anschaffungskosten 86%	- 15.250,25 Euro
Veräußerungsgewinn	2.482,60 Euro

Der verbleibende Veräußerungsgewinn ist nach §30 Abs.4 Z.1 EStG zu ermitteln:

Steuerpflichtiger Veräußerungserlös gesamt	96.744,03 Euro
abzüglich Altvermögen iSd § 30/4/2	- 17.732,85 Euro
verbleibender Veräußerungserlös	79.011,18 Euro
abzüglich Anschaffungskosten 40%	- 31.604,47 Euro
Veräußerungsgewinn	47.406,71 Euro

Der gesamte Veräußerungsgewinn für Ihren Hälftenanteil beträgt somit 49.889,31 €.

	2.482,60 Euro
	47.406,71 Euro
Veräußerungsgewinn gesamt	49.889,31 Euro

Die Immobilienertragsteuer beträgt gemäß §30a Abs.1 EStG 25% vom Veräußerungsgewinn, somit 12.472,33 Euro."

Mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wurde die Neuberechnung der Immobilienertragsteuer 2013 geltend gemacht und der (mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 29.August 2017 zurückgenommene) Antrag betreffend Krankendiätverpflegung gestellt. Begründet wurde der Beschwerdepunkt Immobilienertragsteuer damit, dass "zur Berechnung der Immobilienertragsteuer im Jahr 2013 der anteilige Verkauf ermittelt werden muss, die die gesamte verkauft Fläche 12.092m<sup>2</sup> beträgt. Zur Neubemessung und Grundlage für die in unserer Begründung angeführten Werte dienten die Beilagen C bis I.

Bezeichnung	m <sup>2</sup>	€/m <sup>2</sup>			Verkehrswert lt.Gutachten (C)	Verkehrswert lt.Gutachten oder Neuberechnung	in %	ant. Substanzwert	lt. Kaufpreis

Wohnfläche	125,52	1.616,69			165.371,35	165.371,35	53,36	163.824,67	HWS-Bfr.*)
Garten (G rdst.Nr. XXA6 +XXA7)	1.481,91	26,00	a)	b)	15.955,42	38.503,66	12,42	38.143,54	HWS-Bfr.*)
restliche Grundstücke	9.637,00	7,20	b)		0,00	69.386,40	22,39	68.737,45	Stpf.gem. §30/ 4/Z2 ES tG**)
Grundstücks nr. nr. XXA0 rd. 50%	593,00	0,72	c)		0,00	426,96	0,14	422,97	Stpf. .gem. §30 ES tG**)
Stall	254,57	400,00	d)		103.355,58	36.210,04	11,68	35.871,37	StpFl.gem. §30 ES tG**)
Gesamt	12.092,00				284.682,35	309.898,41	100,00	307.000,00	

\*) Hauptwohnsitzbefreiung, \*\*) Steuerpflicht gem. § 30 Abs.4 Z.2 EStG

**a): Auf den Grundstücken Nr. XXA6 und Nr. XXA7 sind der Stall und das Wohngebäude errichtet und daher dienen diese beiden angrenzend als Garten. Die Grundstücke haben ein Flächenausmaß von 962m<sup>2</sup> und 899m<sup>2</sup>, insgesamt daher 1861m<sup>2</sup> abzüglich der Gebäude- und Stallfläche (125,52 m<sup>2</sup> und 254,57m<sup>2</sup>) verbleiben daher 1480,91m<sup>2</sup> als Garten. Gemäß dem Urteil BFG 17.4.2015, RV 2101044/2014 hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass in einem nicht so dicht bebauten Gebiet auch eine Eigenheimbefreiung für den Garten von über 100m<sup>2</sup> zulässig sein muss, da es im Einkommensteuergesetz keinerlei großenmäßige Beschränkung zu entnehmen gibt.**

**b): Laut Kaufvertrag vom 30.August 1990 wurden die gesamten 12.092 m<sup>2</sup> um insgesamt ATS 120.000,00 - EUR 8.720,74 angeschafft. Dies entspricht einem damaligen Quadratmeterpreis von 0,72 EURO für Bauland/Betriebsgebiet, da diese Grundstücke bereits im Jahr 1979 in Bauland gewidmet worden sind. Siehe dazu Beilage D und F. Bei einem gemäß ihrer Begründung angesetzten Preis von EUR 26,00/m<sup>2</sup> würde dies einer unrealistischen Wertsteigerung auf das 36-Fache innerhalb von 23 Jahren entsprechen. Es wird daher für die Berechnung von einer 10-fachen Wertsteigerung ausgegangen, vor allem auch deshalb, weil dies einem aktuellen Baulandpreis der Katastralgemeinden A-Stadt entspricht. (Beilage G).**

**Da für die Kaufpreisfindung jedoch in der Verkehrswertbewertung von A-Immobilien für den Garten ein Wert von EUR 26,00/m<sup>2</sup> angesetzt wurde, wird dieser für die Aufteilung des Kaufpreises auch herangezogen.**

**c): Beim Grundstück Nr. XXA0 erfolgte mit Bescheid vom 14.August 1997 RU1-R-473/022 - nicht - wie behauptet - die Widmung in Bauland, sondern eine Rückwidmung in Grünfläche (Anhang E), wodurch die umgewidmete Fläche mit den ursprünglichen Anschaffungskosten angesetzt wird.**

**d):** Laut dem Verkehrswertgutachten wurde der Stall im Ausmaß von 254,57m<sup>2</sup> mit 400,00€/ m<sup>2</sup> bewertet. Unseres Erachtens ist diese Bewertung pauschal und ohne jegliche Kenntnisse von Bewertungsgrundsätzen erfolgt und wird im Gutachten der A-Immobilien daher auch nicht näher erläutert. Wir nehmen daher eine Neubewertung gemäß dem durch das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft veröffentlichten Skriptum "Inventur und Bewertung im luf Betrieb" mit Stand 09/2004 vor (Beilage I).

254,57m<sup>2</sup> mit einer geschätzten Raumhöhe von 2,8m ergeben 712,80m<sup>3</sup>. Pferdeställe sind gemäß obiger Literaturstelle mit einem maximalen Betrag von EUR 127,00/m<sup>3</sup> zu bewerten - es ergibt sich daher ein Neubauwert von 90.525,09 € lt. Baukostenrichtsätzen.

Als durchschnittliche Nutzungsdauer eben dieses Pferdestalles nehmen wir die in diesem Skriptum angeführte durchschnittliche Nutzungsdauer von Gebäuden für Rinderställe (30-50 Jahre) und Schweineställe (20-40 Jahre) als Basis und setzen die durchschnittliche Nutzungsdauer mit 35 Jahren an (30+50+20+40 dividiert durch 4).

Nach Abzug einer 21-jährigen Nutzung dieses Stalles ergibt sich ein Restwert von 36.210,04 €, welcher in unserer Berechnung als Verkehrswert angesetzt wird. (Neubauwert lt. Baukostenrichtsätzen EUR 90.525,09 durch 35 mal 14 Jahre Restnutzungsdauer).

Es ergibt sich daher nach allen Neuberechnungen ein Verkehrswert von EUR 309.898,41, welcher auch in etwa dem Verkaufspreis entspricht. Der Verkaufspreis von EUR 307.000,00 wurde nun prozentuell auf alle Positionen in obiger Tabelle umgelegt und es ergibt sich nachfolgende Berechnung gem. § 30 EStG 1988:

Wohngebäude mit einem Wert von EUR 163.824,67 samt 1.481,91m<sup>2</sup> Garten im Wert von EUR 38.143,54 unterliegen der Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988. Die restlichen Grundstücke im Wert von EUR 68.737,45 zuzüglich EUR 422,97 sowie der Stall im Wert von EUR 35.871,37, insgesamt EUR 105.031,78 unterliegen der Steuerpflicht gem. § 30 Abs. 1 EStG 1988 und sind gem. § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988 anzusetzen.

Der Veräußerungserlös minus der in Höhe von 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten ergibt einen steuerpflichtigen Betrag (Bemessungsgrundlage) von EUR 14.704,45 - davon 25% ImmoEst ergibt EUR 3.676,00 - der Hälftenanteil zur obigen Steuernummer daher EUR 1.838,00."

Mit der Beschwerde wurden der belangten Behörde an Beilagen u.a. (C) das Verkehrswertgutachten vom 26. März 2012 der A-Immobilien, (D) der Kaufvertrag vom 30. August 1990 (Seite 1), (E) der Bescheid Amt der NÖ Landesregierung vom 14. August 1997, RU1-R-000/000, (F) der Bescheid Amt der NÖ Landesregierung vom 31. Jänner 1979 II/2-K-000-19XX, (G) Bestätigung Baugrundpreise der Gemeinde A-Stadt vom 26. Mai 2015, (H) Bestätigung der Gemeinde A-Stadt vom 26. September 2014 (keine Umwidmung seit 1. Jänner 1988), (I) Inventur und Bewertung im l.u.f. Betrieb Stand 09/2004 Herausgeber Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft (Auszug) übermittelt.

Mit der der Beschwerde teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung wurde dem Bf. wie folgt vorgehalten:

"Ihrer Beschwerde wurde teilweise stattgegeben. Als Grundpreis für Bauland wurde ein Mischpreis der von der Gemeinde bestätigten drei Werte angenommen (18,42 €). Dieser Wert entspricht auch der Kaufpreissammlung der Abgabenbehörde. Dieser Wert ist naturgemäß für die gesamte Baufläche gleich. Eine Unterscheidung der Baufläche nach Gartennutzung oder sonstiger Nutzung kann nicht vorgenommen werden, da es beim gemeinen Wert der Baufläche nicht auf die konkrete einzelne subjektive Nutzung des derzeitigen jeweiligen Eigentümers oder sonstigen Nutzers ankommt. Es ist daher die Baufläche des gesamten Grundstücks mit einem einheitlichen Wert anzunehmen.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist von der Hausbesitzbefreiung nur die Gartenfläche umfasst, die dem Eigenheim als Garten oder Nebenfläche dient, dies ist bis zu maximal 1000 m anzunehmen. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Hinsichtlich Altvermögen gemäß § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988 war Ihrer Beschwerde stattzugeben.

Bei der Verhältnismethode wird der jeweilige Verkehrswert der einzelnen Grundstücksarten bezogen auf die jeweilige Fläche in ein Verhältnis gesetzt und der Veräußerungserlös in diesem Verhältnis aufgeteilt. Ein Rückschluss auf den Marktwert einzelner Grundstücksarten von einem angenommenen Verkehrswert der gesamten Liegenschaft ist hingegen nicht möglich. Die von Ihnen angeführte Berechnung des gemeinen Wertes des Stalles ist nicht nachvollziehbar. Einerseits führen Sie an, dass Pferdeställe maximal mit 127 € je Kubikmeter zu bewerten wären. Dabei beziehen Sie sich auf eine Literatur "gültig ab Jänner 1999". Für die Abgabenbehörde ist es nicht glaubhaft, dass der von Ihnen für das Kalenderjahr 2013 herangezogene "maximale" gemeine Wert, der vor über 15 Jahren angenommen wurde, den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Vielmehr ist der vom Bewertungsgutachten angenommene gemeine Wert von 400 €/m<sup>2</sup> glaubhaft. Es war daher dieser Wert für die Berechnung heranzuziehen.

Hinsichtlich Ihren Ausführungen betreffend das Grundstück XXA0 war Ihnen insofern stattzugeben, als der Grünlandspreis für etwa 50% der Fläche (gemäß Ihrer Tabelle 593m<sup>2</sup>) heranzuziehen ist. Nach Schätzung der Abgabenbehörde beträgt der Quadratmeterpreis für landwirtschaftliche Flächen in Niederösterreich etwa 3 Euro. Dieser Wert wurde für die Berechnung herangezogen. Die von Ihnen angeführten 72 Cent pro Quadratmeter sind vollkommen unglaublich.

Nach Recherche der Abgabenbehörde ergibt sich zudem aus derzeit angebotenen Vergleichsgrundstücken von Einfamilienhäusern in A-Stadt und Umgebung ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von etwa 1.200 bis 1.300 Euro. Es wurde daher der angenommene gemeine Wert der Wohnfläche je Quadratmeter mit 1.250 € festgesetzt. Es ergibt sich damit ein steuerpflichtiger anteiliger Veräußerungserlös in Höhe von 193.051,71 €.

	Fläche in m <sup>2</sup>	Wert je m <sup>2</sup>	Wert	Anteil	anteiliger VE
Wohnfläche	125,52	1.250,00	156.900,00	33,22%	101.974,37
Garten 1.000m <sup>2</sup>	1.000,00	18,42	18.423,33	3,90%	11.973,92

Garten Rest	10.499,00	18,42	193.426,58	40,95%	125.714,17
Grünfläche Grundst. XXA0	593,00	3,00	1.779,00	0,38%	1.156,23
Stall	254,57	400,00	101.828,00	21,56%	66.181,30
			472.356,91	100,00%	307.000,00

*Auf Ihren Hälftenanteil entfallen somit 96.525,85 Euro. Nach Abzug von pauschal 86% des Veräußerungserlöses ergibt sich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 13.513,62 Euro. Ihrer Beschwerde war somit insoweit teilweise stattzugeben."*

In Hinblick darauf, dass der in Rede stehende Beschwerdepunkt Immobilienertragsteuer auch Gegenstand der Beschwerde der Bf.-Ehegattin war, wurde von der steuerlichen Vertretung in einem einzigen Schreiben vom 8. Oktober 2015 die Vorlage der Beschwerde des Bf. und jener der Ehegattin gemäß § 264 BAO mit nachfolgender Begründung beantragt:

*"Die Vorlage wird mit den folgenden Einschränkungen erhoben: Berechnungsmethode der Immobilienertragsteuer für Altvermögen, Bewertung Stall mit EUR 400,00/m<sup>2</sup> sowie die Aufteilung des Grundstückes XXA0 mit 50 % Ausmaß (593m<sup>2</sup>) mit EUR 3,00/m<sup>2</sup>.*

*Die Vorlage wird daher in folgenden Punkten erwogen und mit den nachstehenden Unterlagen und Begründungen ergänzt:*

- a) Durchschnittlicher Grundstückspreis dieser Grundstückslage*
  - b) Vorrangigkeit des Substanz(Sach-) wertes zum Vergleichswert bei Ansatz der Verhältnismethode zur Aufteilung des Veräußerungserlöses*
  - c) Rechenfehler in der Bescheidbegründung: Summe der Grundstücksflächen entspricht nicht den 12.092 m<sup>2</sup> laut Kaufvertrag*
  - d) Gartenanteil des steuerfreien Anteils am Veräußerungserlös mit mehr als 1000m<sup>2</sup> zulässig*
- ...

**ad a:**

*Beilage Google Earth: Lage der Grundstücke fernab vom Zentrum von A-Stadt und nicht zu Fuß erreichbar. Daher Ansatz der Grundstückspreise der Katastralgemeinde mit EUR 7,27/m<sup>2</sup>. Zur Untermauerung legen wir einen Kaufvertrag aus dem Jahre 1997 bei, aus dem ebenso wie aus unserer Beschwerde ersichtlich ist, dass sich die Grundstückspreise seit diesem Jahr bzw. seit dem Jahr der Anschaffung bis heute (Bestätigung durch Gemeinde) nicht verändert haben. Wir halten daher eine Erhöhung vom Kaufpreis der gegenständlichen Grundstücke aus dem Jahr 1991 von 0,72 Euro pro Quadratmeter auf 7,27 Euro pro Quadratmeter als Äußerst ausreichend und beantragen die steuerpflichtigen Gartenflächen eben mit diesem Preis in die Wertermittlung aufzunehmen.*

**ad b:**

*Gemäß RZ 588 EStR als auch RZ 6442a ist bei der Veräußerung von Gebäuden mit privater Nutzung dem Sachwert der Vorzug zu geben. Da bereits ein Gutachten*

*zu dem veräußerten Gebäude und anteiligen Grundstücken mit Substanz und Vergleichswerten zeitnah zum Verkaufszeitpunkt vorliegt, ist eine Neubewertung durch Recherche der Finanzverwaltung mit "derzeit" angebotenen Vergleichsobjekten von Einfamilienhäusern, welche üblicherweise keine 12.000m<sup>2</sup> umfassen, nicht geeignet. Wir beantragen daher das Gebäude in der Berechnung zur prozentuellen Aufteilung des Veräußerungserlöses mit EUR 202.927,09 abzüglich Abschlag für fehlende Heizung von EUR 40.000,00, somit in Höhe von EUR 162.927,19 festzusetzen.*

**ad c:**

*In der Begründung zur Beschwerdeentscheidung wurde insgesamt ein Flächenausmaß von 12.472,09 m<sup>2</sup> statt den verkauften 12.092,00 m<sup>2</sup> berechnet. Wir beantragen den Fehler zu korrigieren.*

**ad d:**

*Gem. dem Urteil BFG 17.April 2015, RV/2101044/2014 hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass in einem nicht so dicht bebauten Gebiet auch eine Eigenheimbefreiung für den Garten von über 1.000m<sup>2</sup> zulässig sein muss, da es im Einkommensteuergesetz keinerlei großenmäßige Beschränkung zu entnehmen gibt.*

*...*

Mit dem Vorlagebericht gemäß § 265 BAO gab die belangte Behörde zum Vorlageantrag folgende Stellungnahme ab:

*"Selbst wenn dem Gesetz keine großenmäßige (oder betragsmäßige) Beschränkung des Begriffes „Eigenheim“ zu entnehmen ist, so orientiert sich die Abgrenzung des zum Gebäude gehörenden Grund und Bodens an dessen Nutzung. Es liegt außerhalb jeder Lebenserfahrung, eine Fläche von über einem Hektar ausschließlich als Garten eines Wohnhauses zu nutzen. Daher erscheint es im vorliegenden Fall angebracht, an der Definition eines üblicherweise benötigten Bauplatzes als Grundstück mit einer Größe von maximal 1.000 m<sup>2</sup> festzuhalten. Bei der Ermittlung durchschnittlicher Grundstückspreise zog das Finanzamt Vergleichsobjekte aus ganz A-Stadt und Umgebung heran und stützte sich dabei nicht auf ausschließlich im Zentrum gelegene Liegenschaften. Das Argument, die Grundstückslage sei nicht berücksichtigt worden ist daher haltlos. Die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode ist eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen ist. Gleichermaßen trifft für den Bewertungsvorgang selbst zu. Selbst bei Vorliegen eines Gutachtens mit Substanz- und Vergleichswerten steht es der Behörde frei ein neuerliches Gutachten einzuhören bzw. eine Neuberechnung vorzunehmen. Betreffend Summe der Grundstücksflächen wird ersucht das Flächenausmaß auf 12.092 m<sup>2</sup> zu korrigieren. Bezüglich der restlichen Beschwerdepunkte wird aus oben genannten Gründen um Abweisung ersucht."*

In weiterer Folge erging im Beschwerdeverfahren der Bf.-Ehegattin mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 12.Juni 2017 ein Einigungsversuch. Die Zustimmung der Bf.-Ehegattin und des Bf. zu diesem Vorschlag wurde dem Bundesfinanzgericht mit Mail der steuerlichen Vertretung vom 21.Juni 2017 bestätigt.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 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 (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z. 14 sinngemäß anzuwenden.

Nach § 30 Abs. 2 EStG 1988 sind die nachfolgend genannten Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen:

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.
2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.
3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.
4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBI. Nr.103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingeggebenen Grundstückes.

Nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 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 Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in §28 Abs.6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß §30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß §6 Z.12 zu vermindern.

Nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.
2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

Nach § 30 Abs. 6 EStG 1988 gilt für die Anwendung des Abs. 4 Folgendes:

- a) Wurde bei einem Grundstück die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen und war es zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen, sind die Einkünfte für Wertveränderungen vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünftezielung gesondert zu ermitteln:
  - Für Wertveränderungen bis zum Beginn der Einkünftezielung kann Abs. 4 angewendet werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten treten.
  - Wertveränderungen ab dem Beginn der Einkünftezielung sind nach Abs. 3 zu ermitteln, wobei an Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten treten. Für einen Inflationsabschlag ist auf den Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünftezielung abzustellen.
- b) Werden gemäß § 4 Abs. 10 Z. 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBI. I Nr. 22/2012, auf- oder abgewertete Grundstücke entnommen, gilt bei deren Veräußerung § 4 Abs. 3a Z. 3 lit. c sinngemäß.

Nach § 30 Abs. 7 EStG 1988 ist für den Fall, dass die privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust führen, dieser Verlust zur Hälfte ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Dies gilt auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 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.

Nach § 30b Abs. 1 EStG 1988 ist für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Falle der Selbstberechnung gemäß §30c Abs.2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienertragsteuer). Die Immobilienertragsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

Nach § 30b Abs. 2 EStG 1988 gilt mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Nach §30b Abs.3 EStG 1988 sind auf Antrag die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß §30, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß §30a zu veranlagen (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

Nach §30b Abs.4 EStG 1988 ist vom Steuerpflichtigen für den Fall, dass außer in den Fällen des §30c Abs.4 erster, dritter und vierter Teilstrich keine Immobilienertragsteuer entrichtet wird, eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Abs.1 letzter Satz gilt entsprechend.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß §184 Abs.1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, §184, Rz.19ff., und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs besteht im Schätzungsverfahren die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH 17.Oktober 1991, 91/13/0090; 19.März 2008, 2008/15/0017).

Das Parteiengehör ist bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH 17.Februar 1994, 93/16/0160; 20.Juni 1995, 92/13/0037; 28.Mai 1998, 96/15/0260; 30.Mai 2012, 2008/13/0230). Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die z.B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.Juni 1989, 88/13/0015; ebenso EStR 2000, Rz. 1107).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 167, Rz.8 und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs genügt es, 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 (z.B. VwGH 23.September 2010, 2010/15/0078; 28.Oktober 2010, 2006/15/0301; 26.Mai 2011, 2011/16/0011; 20.Juli 2011, 2009/17/0132).

Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.Februar 1994, 92/15/0159).

Im gegenständlichen Bescherdeverfahren steht sachverhaltsmäßig fest, dass der Bf. eine Liegenschaft in A-Stadt verkauft hat. Hinsichtlich der detaillierten Sachlage und der angewendeten gesetzlichen Bestimmungen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und im angefochtenen Einkommensteuerbescheid verwiesen.

Aus folgenden Gründen war der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 teilweise Folge zu geben:

Als steuerpflichtiger Veräußerungserlös wurden ausgehend vom vorgelegten Gutachten sowie den Berechnungen des Finanzamtes und des Bundesfinanzgerichts im Rechtsmittelverfahren der Ehegattin des Bf. einvernehmlich 148.524,16 € ermittelt. Dem erfolgreichen Einigungsversuch des Bundesfinanzgerichts im Verfahren der Ehegattin des Bf. gingen abgabenbehördliche Ermittlungen hinsichtlich möglicher Grundpreise voraus, welche für A-Dorf Preise von 7,27 Euro und 26 € bzw. 22 € für innerörtliche Lagen ergaben. In Hinblick auf die unüblich großen Flächen und der Widmung auf Bauland-Betriebsgebiet bestanden keine Bedenken, den Bodenwert mit grundsätzlich 7,27 € für alle Grundstücksteile (ausgenommen Grünland) anzuerkennen.

Auf die Zustimmung der belangten Behörde zur Korrektur der Flächen auf 12.092m<sup>2</sup> wird verwiesen.

Nach der Aktenlage bewirkte der Ansatz der im Vorlageantrag begehrten Substanzwerte eine Verringerung der Abweichung zum tatsächlichen Verkaufspreis.

Der Garten wurde mit 1.000 m<sup>2</sup> als Gartenfläche oder Nebenfläche zu Wohnzwecken angenommen und steuerfrei bei der Berechnung (zusätzlich zur Baufläche des Hauses) berücksichtigt.

Die Flächen sind mangels Vorhandenheit eines Gartens und der Möglichkeit eines Vergleichs mit Normgrundstücken für Wohnzwecke, welche regelmäßig 1000m<sup>2</sup> und weniger umfassen, im Wesentlichen der nicht Wohnzwecken dienenden Pferdehaltung zuzuordnen.

Beim erfolgreichen Einigungsversuch des Richters des Bundesfinanzgerichts im Beschwerdeverfahren der Ehegattin des Bf. wurde bei der Ermittlung des Substanzwerts des Wohnhauses vom Gutachten ausgegangen und ein Abschlag von 25.000 mit der der

Ausstattung des Objekts fehlenden Heizung begründet. Die Kosten für Grund und Boden wurden mit 7,27 € auch für die Wohnfläche berücksichtigt.

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Berechnung der Immobilienvergabsteuer 2013 in Zahlen dargestellt:

Haus <sup>1</sup>		175.808,19	49,33	151.443,10		
Baufläche	125,52 x 7,27	912,53	0,256	785,93		
Garten	1000m <sup>2</sup> x 7,27	7.270	2,04	6.262,81		
stfrei:				(158.491,84)		
Stall <sup>2</sup>		97.059,90	27,24	83.626,81	Veräuß.erlös	148.524,16
Grünfl.	593 x 3 €	1.779	0,4992	1.532,54	1/2 Anteil	74.262,08
Restfl. <sup>3</sup>	10.118,91x 7,27	73.564,48	20,64	63.364,81	Veräußgew.14%	10.396,69
		356.394,10	100%	307.000	Steuer 25%	2.599,17

1. 2.463,90 (Neubauwert) x 64,93% Restw x 125,52 - 25.000 Heizungsabschlag =  
175.808,19

2. 101.828 - (254,57 x 26) + (254,57 x 7,27) = 97.059,90

3. 12.092 m<sup>2</sup> - 1.000 Garten - 125,52 Haus - 254,57 Satll - 593m<sup>2</sup> Grünfläche = 10.118,91  
m<sup>2</sup> Restfläche

Die Anwendung der 1.000 m<sup>2</sup> Grenze für den Garten im Rahmen der Hauptwohnsitzbefreiung des §30 Abs.2 EStG 1988 ist ebenfalls einvernehmlich erfolgt. Seitens des BFG bestehen dagegen keine Bedenken, zumal im Hinblick auf die Mischnutzung der Liegenschaft (Wohnhaus, Stall, Koppeln, Grünflächen mit unterschiedlicher Flächenwidmung) ein sachgerechtes Ergebnis erzielt wird.

Aus dem für den Häfteeigentümer steuerpflichtigen Veräußerungserlös von Euro 74.262,08 errechnet sich mit 14% ein Veräußerungsgewinn von Euro 10.396,69. Die Steuer von 25% ergibt Euro 2.599,17.

Der Sachverhalt und die Rechtsfolgen sind zwischen den Parteien unstrittig. Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird festgesetzt mit 1.040 Euro.

Das Einkommen errechnet sich ausgehend von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 21.936,48 € nach Abzug der Sonderausgaben mit 1.174,00 € und außergewöhnlichen Belastungen mit 2643 €; die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge (2.254,58 €) plus plus den Steuern für sonstige Bezüge (183,35 €) ergeben die Summe von 2.437,93 € (gleichlautend wie in der Beschwerdevorentscheidung ausgewiesen).

Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen	2.599,17 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.254,58 €
Steuer für sonstige Bezüge	183,35 €
Einkommensteuer	5.037,10 €

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 3.997,08 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,02 €
Festgesetzte Einkommensteuer	1.040,00 €
Besondere Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988	-1.707,00 €
Abgabengutschrift	667,00 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist durch das Erkenntnis hinsichtlich des Beschwerdepunkts "Immobilienertragsteuer" eine Tatfrage anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles beantwortet worden. Mangels Vorlage einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist somit eine ordentliche Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Wien, am 31. August 2017