

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, L1 und L2 im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec in der Beschwerdesache Bf., O1, vertreten durch TRUST Treuhand- und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 25.09.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 18.09.2018 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 in der Sitzung am 13.12.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Herr Bf. (im Folgenden kurz Beschwerdeführer = Bf.) veräußerte mit Kaufvertrag vom 27.2.2017 sein Eigenheim in der W1 um € 3,7 Mio. Die Grundstücksgröße beträgt lt. Grundbuch Z1, davon sind Z2 bebaute Fläche. Der Bf. erwarb die Liegenschaft seinerseits mit Kaufvertrag vom 6.5.1988 bzw. durch gerichtlichen Vergleich im Jahr 1996. Lt. ZMR-Auszug war im Zeitraum von 8.6.1988 – 30.5.2017 der Hauptwohnsitz des Bf. an der verkauften Liegenschaft gemeldet.

Im Rahmen der ImmoESt-Selbstberechnung (Erfassungsnummer Z3) wendete der Parteienvertreter die Hauptwohnsitzbefreiung an und berechnete für Z4 Grund und Boden anteilig Immobilienertragsteuer iHv € 29.908,00 und wurde diese am 30.05.2017 an die Abgabebehörde abgeführt.

Der Bf. stellte in der Folge am 23.6.2017 einen Antrag auf Rückerstattung der Immobilienertragsteuer, welcher als unzulässig zurückgewiesen wurde, da eine Korrektur grundsätzlich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Bf. stellte am 29.6.2018 erneut einen Antrag auf Rückerstattung der bezahlten Immobilienertragsteuer. Begründend führte er u.a. zunächst die gesetzlichen Bestimmungen an, und verwies weiters auf ein Erkenntnis des VwGH, 29.3.2017 (Ro 2015/15/0025), worin er erkannte, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“.

Demnach bilde bei einem bebauten Grundstück das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dabei gehöre 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 würden.

Sowohl aus dem Gesetz als auch aus der jüngsten VwGH - Judikatur wäre daher nicht ableitbar, dass die Hauptwohnsitzbefreiung beim Verkauf eines Grundstückes mit mehr als 1.000 m<sup>2</sup> nicht greift. Entscheidend wäre, ob das Verhältnis zwischen Gebäude und Grundanteil den ortsüblichen Gegebenheiten entspricht, wovon im X Bezirk in Wien auszugehen wäre.

In der Einkommensteuererklärung 2017 (eingebracht am 11.7.2018) wurde sodann die Korrektur der bezahlten Immobilienertragsteuer iHv € 29.908,00 unter KZ 964 erfasst.

Mit Einkommensteuerbescheid 2017 vom 18.9.2018 wurde die Rückerstattung im Wege der Veranlagung nicht durchgeführt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Hauptwohnsitzbefreiung grundsätzlich eine Gebäudebefreiung darstelle, wobei auch der Grund und Boden insoweit einzubeziehen sei, als der Grund und Boden der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche diene.

Dies gelte bis zu einem Ausmaß, das „üblicherweise als Bauplatz“ erforderlich sei. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei, erfolge nach der Verkehrsauffassung (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025). Dies sei bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m<sup>2</sup> - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil - jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken sei angesichts der üblichen Mindestbauplatzgrößen der 1.000 m<sup>2</sup> übersteigende Grundanteil steuerpflichtig.

Dagegen richtete sich die am 25.9.2018 fristgerecht eingebrachte Beschwerde, worin die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung für die gesamte Liegenschaft und nicht nur für 1.000 m<sup>2</sup> beantragt wurde. Begründend führte der Bf. an, dass die festgesetzte Immobilienertragsteuer zu Unrecht erfolgte, da die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2a EStG anwendbar wäre. Der Hauptwohnsitz des Bf. wäre das Haus in der W1, in dem er seit der Anschaffung bis zur Veräußerung durchgehend gewohnt hätte. Die Gesamtfläche des Grundstückes würde Z1 betragen, davon wären rd. Z2 bebaute Fläche. Dem EStG 1988 wäre keine größenmäßige (oder betragsmäßige) Beschränkung des Begriffs „Eigenheim“ (iSd § 18 Abs.1 Z 3 EStG 1988) zu entnehmen. Daher wäre die Veräußerung eines Eigenheimes samt dem als Eigenheimgarten genutzten Grundstück unabhängig von dessen Größe von der Steuerpflicht aus privaten Grundstücksverkäufen gemäß § 30 EStG 1988 (Immobilienertragsteuer) ausgenommen. Es würde auch der Verkehrsauffassung entsprechen, dass jemand eine 300 m<sup>2</sup> Penthaus Wohnung hätte und für den Verkauf Millionen erhalten würden. Diese würden nicht der Immobilienertragsteuer unterliegen, weil die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung käme. Im Vergleich dazu, müsste jemand, der ein Haus mit einem für die Gegend ortsüblich großen Garten hätte bei einem Verkauf dann Immobilienertragsteuer zahlen. Dies könne der Gesetzgeber

nicht gewollt haben, als er die Hauptwohnsitzbefreiung gesetzlich verankerte. Sofern nämlich das EStG 1988 den Begriff „Eigenheim samt Grund und Boden“ verwendet, könne damit keine starre Größenbeschränkung des Grundes und Bodens gemeint sein, weil für die (orts)übliche Größe des Bauplatzes vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Faktoren (zB Ausmaße des Grundstücks und vorgeschriebener Abstand zur Straße, Bebauungsdichte) maßgeblich wären.

Der VwGH hätte in seiner Entscheidung vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 erkannt, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen wäre, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Demnach würde bei einem bebauten Grundstück das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden. Dabei würde zum Wirtschaftsgut nicht nur jener Boden, auf dem das Gebäude steht, gehören, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit „bebautes Grundstück“ angesehen würde.

Sowohl aus dem Gesetz als auch aus der jüngsten VwGH - Judikatur wäre daher nicht ableitbar, dass die Hauptwohnsitzbefreiung beim Verkauf eines Grundstückes mit mehr als 1.000 m<sup>2</sup> nicht greift. Für die Größe dieser Grundstücksfläche würde der VwGH auf jenes Ausmaß abstellen, das nach der Verkehrsauffassung üblicherweise als Bauplatz erforderlich wäre. Entscheidend wäre, ob das Verhältnis zwischen Gebäude und Grundanteil den ortsüblichen Gegebenheiten entspricht, wovon im X Bezirk in Wien auszugehen wäre. Das Grundstück würde im X Bezirk liegen und in dieser Gegend wäre es durchaus üblich, größere Grundstücksflächen zu besitzen. Diese würden aber immer im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Gebäude stehen und könnten somit nicht getrennt veräußert werden.

Bei einem bebauten Grundstück würde das Gebäude mit dem Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden. Einheitlich wäre ein Wirtschaftsgut dann, wenn die Bestandteile in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stünden. Nicht die Widmung, sondern die allgemeine Verkehrsauffassung wäre relevant. Zusätzlich käme es noch auf die selbständige Übertragbarkeit an. Die Z4 könnten nicht als selbständiges Wirtschaftsgut übertragen werden.

Der Bf. verwies zudem auf den bereits am 21.6.2017 eingebrachten Antrag auf Rückerstattung der bezahlten Immobilienertragsteuer.

Der Bf. beantragte die Festsetzung von Beschwerdezinnsen gemäß § 205a BAO für die zu Unrecht eingehobenen Abgaben im Falle der Stattgabe der Beschwerde und für den Fall der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über die Beschwerde die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

Als Beweismittel wurden beigelegt ein Kaufvertrag v. 27.2.2017 (inkl. Grundbuchsatzzug), eine ZMR-Abfrage, ein Geodatenviwer der Stadtvermessung Wien W1, ein Flächenwidmungs- und Bebauungsplan W1 und Flächenwidmungsplan W1 ausgemessen.

Mit Beschwerde vom 24.10.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte hiezu begründend aus: „Die von Ihnen beantragte Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 steht Ihnen für die 1.000 m<sup>2</sup> übersteigende Grundstücksfläche der veräußerten Liegenschaft (d.s. 324m<sup>2</sup>) in der W1 aus folgenden Gründen nicht zu.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind von der Besteuerung Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Der unbestimmte Begriff des Eigenheims „samt Grund und Boden“ bedarf der Auslegung. Nach den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienertragssteuer 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 (621 BlgNr 17. GP, 82) ausgeführt, dass die Steuerbefreiung auch für den „Grundanteil bzw. den Grund gelte, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ (vgl. VwGH29.3.2017, Ro 2015/15/0025).

Unter Bedachtnahme auf die Gesetzesmaterialien und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes (VwGH 18.12.2001, 98/15/0019) 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“ (vgl. VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025). Damit hat der VwGH klar ausgesprochen, dass die Hauptwohnsitzbefreiung größtmäßig nicht unbeschränkt zusteht. Vielmehr komme es darauf an, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz „erforderlich“ ist.

Diese Beurteilung erfolgt nach der Verkehrsauffassung (vgl. VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025). Der VwGH nimmt damit eine Beschränkung vor, die sich nach der „erforderlichen“ Größe richtet. Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass es im X Bezirk durchaus üblich sei, größere Grundstücksflächen zu besitzen, kommt damit keine Relevanz zu, da der Besitz größerer Flächen nicht auf deren Erforderlichkeit schließen lässt. Nach Ansicht der Abgabenbehörde können jedenfalls Grundstücksflächen bis 1.000 m<sup>2</sup> als üblicherweise „erforderlich“ angesehen werden, weshalb der 1.000 m<sup>2</sup> übersteigende Teil der von Ihnen veräußerten Liegenschaft (d.s. Z4) der Besteuerung gemäß § 30 EStG 1988 (Immobilienvertragssteuer) unterliegt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Dagegen beantragte der Bf. gem. § 264 BAO die Beschwerde vom 24.9.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 18.9.2018 und die Beschwerde vom 24.10.2018

vom 24.10.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Begründend führte der Bf. an, dass entsprechend der Definition im § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 „Eigenheim“ samt Grund und Boden wäre: „Eigenheim ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss unmittelbar nach Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.“

Sofern nun das Einkommensteuergesetz den Begriff „Eigenheim samt Grund und Boden“ verwendet, könne keine starre Größenbeschränkung des Grund und Bodens gemeint sein, weil für die (orts)übliche Größe des Bauplatzes vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Faktoren (wie zB die Ausmaße des Grundstücks und der vorgeschriebene Abstand zur Straße, die Bebauungsdichte usw.) maßgeblich wären. Selbst wenn man in Betracht ziehe, dass Begünstigungen eng auszulegen sind wäre eine sich allein an der absoluten Grundstücksgröße orientierende Abgrenzung unsachlich, weil sie den Veräußerungserlös von Gebäuden in einem Raum mit geringer Bebauungsdichte zum Teil erfasse wohingegen die Veräußerung von Gebäuden in Gebieten mit höherer Bebauungsdichte gänzlich steuerfrei bleiben würde.

Es wäre lt. Ansicht des BFG (Erkenntnis vom 17.4.2015) eine Einzelfallbetrachtung heranzuziehen, wie ein „Eigenheim samt Grund und Boden“ genutzt würde. Wenn eine einheitliche Nutzung vorläge, dann wäre der Verkauf des ganzen „Eigenheim samt Grund und Boden“ - unabhängig von der Grundstücksgröße - (bei Vorliegen der Voraussetzung) befreit.

Das Fehlen einer großen- und betragsmäßigen Beschränkung des Gebäudeteiles auf der einen Seite und die Existenz einer umfangmäßigen Beschränkung für den Grund und Boden auf der anderen Seite würde, wie auch schon das BFG in seinem Erkenntnis vom 17. April 2015 zutreffend feststellte, mitunter zu merkwürdigen Ergebnissen führen. Beispielsweise würde die Veräußerung einer luxuriösen Villa im dicht bebauten Innenstadtgebiet auf einem 1.000m<sup>2</sup> großen Grundstück zur Gänze steuerfrei bleiben während die Veräußerung eines kleinen Landhauses auf einem 2.000m<sup>2</sup> großen Grundstück teilweise steuerpflichtig wäre. Da eine solche Auslegung dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne, hätte das BFG in seiner Entscheidung die Anwendbarkeit der 1.000m<sup>2</sup>-Grenze richtigerweise im Beschwerdefall verneint.

Die Steuerbefreiung müsse auch dann zustehen, wenn die Gesamtgrundstücksfläche, also Gebäude samt offenkundig zum Gebäude gehörender Grundstücksfläche, größer als 1.000 m<sup>2</sup> wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) wäre zwar am 29. März 2017 zu dem Urteil gelangt, dass der unbestimmte Begriff des Eigenheims samt Grund und Boden

so auszulegen wäre, dass dem begünstigten Eigenheim Grund und Boden der „üblicherweise als Bauplatz erforderlich wäre“ zuzuordnen wäre. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße „üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich wäre“, würde sich nach der Verkehrsauffassung richten. Die Frage, welche Grundstücksgröße nach der Verkehrsauffassung „üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist“, hätte der VwGH jedoch offengelassen.

Richtigerweise wäre die „üblicherweise als Bauplatz erforderliche Grundstücksgröße“ von der Ortsüblichkeit abhängigen Wert zu definieren“. Entscheidend wäre somit, ob das Verhältnis zwischen Gebäude und Grundanteil den ortsüblichen Gegebenheiten entspräche, wovon im X Bezirk in Wien auszugehen wäre

Das Grundstück würde in der W1 im X Bezirk liegen und in dieser Gegend wäre durchaus üblich, größere Grundstücksflächen zu besitzen. Diese würden aber immer im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Gebäude stehen, könnten somit nicht getrennt veräußert werden. Die Stadt Wien würde den X Bezirk als einen „Bezirk mit vielen Villen mit stattlichen Vorgärten bis in die Ausläufer des Wienerwaldes“ beschreiben (Beilage/1). Zudem wäre anzuführen, dass der Bf. keinerlei Einfluss beim damaligen Kauf auf die Grundstücksgröße gehabt hätte. Möchte man sich im X Bezirk ein Haus kaufen, so würden diese meist mit viel Grund angeboten. Ein Mehrwert durch die Grünfläche hätte unser Mandant nicht, da es sich lediglich um eine Grünfläche handeln würde, welche auch nicht bebaut werden dürfe.

Obgleich die Vielfalt der menschlichen Bedürfnisse (Bepflanzung mit Blumen, Kräutern, Bäumen oder wild wuchernden Pflanzen, Einrichtung von Teichen, Abgrenzung mit oder ohne Zaun etc.) die Objektivierbarkeit erschweren würde, könne sich die Abgrenzung des "zum Gebäude gehörenden Grund und Bodens" nur an der (ua. behördlich bewilligten) Nutzung orientieren.“

Unstrittig wäre, dass in § 30 EStG 1988 eine Beschränkung der Wohnfläche des Eigenheimes ebenso wenig vorgesehen wäre wie eine Beschränkung des Verkaufspreises. Steuerfrei wäre die Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn es sich dabei um den Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen handeln würde. (§ 30 Abs.2 a EStG). Der Hauptwohnsitz unseres Mandanten wäre das Haus in der W1 gewesen, in dem der Bf. seit der Anschaffung bis zur Veräußerung durchgehend gewohnt hätte.

Wesentlich ist somit nur, dass der Bf. in der W1 seit der Anschaffung bis zum Verkauf ununterbrochen dort gewohnt hätte und nicht die Größe des Grundstückes, welche der Verkehrsauffassung in dieser Gegend entsprechen würde. Weiters würde auf den am 21.6.2017 eingebrachten Antrag auf Rückerstattung der bezahlten Immobilienertragsteuer und auf die am 25.9.2018 eingebrachte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 verwiesen. Weiters beantragte der Bf. die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

Im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung brachte der Bf. einen ergänzenden Beschwerdeschriftsatz ein, worin er zunächst die Judikatur wie im Verfahren bereits

angeführt wiederholte und den Eventualantrag stellte, den Grundanteil nach der Grundanteilsverordnung in Höhe eines Grundanteiles von 40 % zu berechnen. Begründend führte er aus, dass seit Inkrafttreten der Grundanteilsverordnung 2016 diese Verordnung für die Aufteilung des Veräußerungserlöses angewendet werden könnte. Nach § 1 Grundanteilsverordnung wäre der Anteil des Grund und Bodens nach § 2 zu ermitteln. Dort wäre in § 2 Abs. 2 geregelt, dass in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern der Grundanteil 40 % betrage, wenn das Gebäude bis zu zehn Wohn-oder Geschäftseinheiten umfasst. Das ließe sich auch mit den Grundstückspreisen vergleichen, die die Zeitung Gewinn 2017 für den X Wiener Gemeindebezirk zwischen Euro 600 und 1.700 veröffentlicht hätte, das Mittel wäre dann Euro 1.150. In der Beilage berechnete der Bf. nach dieser Methode ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von Euro 50.705 eine Immobilienertragsteuer von € 15.211,00. Er beantragte, falls der Beschwerde nicht vollinhaltlich stattgegeben würde, die Berechnung der Immobilienertragsteuer unter Anwendung der Grundanteilsverordnung vorzunehmen und diese mit € 15.211,00 festzusetzen.

Die Parteien brachten vor wie bereits in den Schriftsätzen.

Der Vorsitzende zeigte den Parteien einen Umgebungsplan des beschwerdegegenständlichen Objektes und wies auf die durchaus enge Verbauung in unmittelbarer Nähe (W2) dazu hin.

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

Einleitend ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Konzept des Gesetzgebers entspricht, dass die Korrektur eines vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrages an Immobilienertragsteuer im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat (VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005 ).

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung ist im gegenständlichen Fall dem Grunde nach unbestritten. In Streit steht die Frage der Steuerpflicht des 1.000 m<sup>2</sup> übersteigenden Grundanteils und die Aufteilung der Anschaffungskosten sowie des Veräußerungserlöses auf Gebäude sowie Grund und Boden.

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen „samt Grund und Boden“. Bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.3.2017 war die Frage umstritten, ob diese Befreiung des Grund und Bodens einer flächenmäßigen Beschränkung unterliegt (eine solche Beschränkung ablehnend etwa Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG, § 30 Tz 148; dieser Ansicht folgend BFG 17.4.2015, RV/2101044/2014 ). Der Verwaltungsgerichtshof geht dagegen von einer solchen Beschränkung aus und legt § 30 Abs. 2 Zif. 1 EStG dahingehend aus, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ nur in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Nur in diesem Ausmaß erstrecke sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten „Grund und Boden“. Die Beurteilung, welche

Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolge nach der Verkehrsauffassung (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 ).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für ein Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit. b EStG, auf den § 30 Abs. 1 Zif. 1 EStG verweist, regelmäßig kein Bauplatz in der Größe von mehr als 1.000m<sup>2</sup> erforderlich. Die Begrenzung des von der Hauptwohnsitzbefreiung umfassten Grund und Bodens mit 1.000 m<sup>2</sup> geht auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zurück und hat ihren Ursprung in der Befreiungsbestimmung für Arbeiterwohnstätten im GrEStG. Nach der Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955 (BGBl 1955/140) waren unter anderem der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von Arbeiterwohnstätten und der erste Erwerb einer bereits bestehenden Arbeiterwohnstätte durch eine Person, die die Wohnstätte als Eigenheim übernimmt, von der GrESt befreit. Diese Steuerbefreiungen waren bereits im deutschen GrEStG 1940 vorhanden und wurden im Zuge der „Austrifizierung“ des Rechtsbestandes nach Ende des zweiten Weltkrieges weitgehend unverändert übernommen. Mangels gesetzlicher Definition der Arbeiterwohnstätte blieb es zunächst der höchstgerichtlichen Judikatur überlassen, diesen unbestimmten Rechtsbegriff mit Inhalt zu füllen. Eines der vom Verwaltungsgerichtshof herangezogenen Kriterien - neben der begrenzten Wohnnutzfläche - war eine begrenzte Grundstücksgröße. Mit der Einkommensteuernovelle 1964 (BGBl 1964/187) wurde im EStG 1953 erstmalig - dem Grundgedanken der Grunderwerbsteuerbefreiung für Arbeiterwohnstätten folgend - der Sonderausgabenabzug bei Wohnraumschaffung auf Eigenheime und Eigentumswohnungen eingeschränkt, die eine definierte Höchstnutzfläche hatten (zB 150 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche bei Eigenheimen; § 10 Abs 2 Z 3a EStG 1953); die Begrenzung der Nutzfläche wurde im EStG 1972 mit dem AbgÄG 1980 (BGBl 1980/563) wieder aufgehoben. Obwohl im Gesetz keine Beschränkung der Grundstücksgröße vorgesehen war, hat der Verwaltungsgerichtshof den Sonderausgabenabzug nur bis zu einer „Bauplatzgröße“ von 500 m<sup>2</sup> gewährt (VwGH 2.7.1971, 386/71, 1972, 37). Der Verwaltungsgerichtshof hat dabei aus der gesetzlichen Begrenzung der Nutzfläche den Schluss gezogen, dass der Gesetzgeber die Steuerbegünstigung nur für die Schaffung von Wohnraum im bescheideneren Ausmaß gewähren wollte, womit auch das Ausmaß des bebauten Bauplatzes nur bis zu einer gewissen Größe davon umfasst sein kann. Dabei sollte es allerdings nicht auf konkrete Umstände ankommen, sondern darauf, was „allgemein als Mindestgröße eines Bauplatzes“ zur Errichtung eines Eigenheimes iSd Bestimmungen über den Sonderausgabenabzug angesehen werden kann. Mangels allgemeingültiger (baurechtlicher) Rechtsvorschriften über die Mindestgröße von Bauplätzen, wurde in Anlehnung an die VwGH-Judikatur zur Arbeiterwohnstätte eine Bauplatzgröße von 500 m<sup>2</sup> als angemessen angesehen. Die Verwaltungspraxis hat an dieser Judikatur auch nach Wegfall der Nutzflächenbegrenzungen bei der Wohnraumschaffung mit dem AbgÄG 1980 festgehalten, allerdings das Ausmaß einer generell ortsüblichen Bauparzelle mit 1.000 m<sup>2</sup> statt mit 500 m<sup>2</sup> angenommen (Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG, § 30 Tz 147 mit Hinweis auf Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, § 18 Tz 61).



Es kann daher keine Rede davon sein, dass die Beschränkung der Steuerbefreiung des mit dem Eigenheim veräußerten Grund und Bodens mit einer Fläche von 1000 m<sup>2</sup> durch nichts begründet und daher willkürlich gewählt worden wäre.

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988. Zu den sonstigen Einkünften zählen gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I 2012/22, auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988).

Gemäß § 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. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

§ 30 Abs. 4 EStG 1988 lautet: "Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:  
[...]."

Gemäß § 30 Abs. 5 EStG 1988 können die Einkünfte auf Antrag statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 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 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Dem in der mündlichen Beschwerdeverhandlung eingebrachten Eventualantrag, die Berechnung der Immobilienertragsteuer, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 50.705,00 unter Anwendung der Grundanteilsverordnung vorzunehmen und diese mit € 15.211,00 festzusetzen konnte der Beschwerdesenat nicht folgen, da die Grundanteilsverordnung 2016, BGBl II Nr. 99/2016 nur Anwendung bei vermieteten Gebäuden iSd § 16 Abs.1 Z 8 lit d EStG 1988 findet. Das gegenständliche Objekt war jedoch im Eigentum des Bf. und dessen Hauptwohnsitz und unterliegt daher nicht o.a. Verordnung.

Die verbaute Fläche weist laut den außer Streit stehenden Angaben eine verbaute Fläche von Z2 auf.

Aus dem durch den Bf. dem Gericht übermittelten öffentlich einsehbaren „Geodatenviewer der Stadtvermessung Wien“ geht hervor, dass bereits gegenüber von dem

gegenständlichen Objekt zwei Bauobjekte auf wesentlich weniger Parzellenfläche errichtet wurden und dies auch für die meisten Bauobjekte in unmittelbarer Nähe in der W2 und auch in der W3 zutrifft. In der näheren Umgebung errichtete Gebäude bedürfen daher offensichtlich eine wesentlich geringeren Bauplatzgröße als vom Bf. verlangt. Die von der belangten Behörde zur Anwendung gebrachten 1000 m<sup>2</sup> werden vom entscheidenden Senat bereits als sehr großzügig bewertet und kann dem weiteren Ansinnen des Bf. daher nicht gefolgt werden.

Die weiteren Hinweise des Bf. auf Teile von Judikaten des BFG oder des VwGH vermögen in diesem Zusammenhang dem Bf. nicht hilfreich sein, da im Streitfall eine Einzelfallbeurteilung vorzunehmen ist, der die Vergleichsmöglichkeit mit den dort beschriebenen Gegebenheiten, wie auch vom Bf. eingeräumt, fehlt.

Im gegenständlichen Fall ist daher durch die Hauptwohnsitzbefreiung das Gebäude sowie der Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m<sup>2</sup> von der Steuer befreit, die Veräußerung des restlichen Anteils an Grund und Boden im Ausmaß von Z4 (Restfläche) unterliegt dagegen der Besteuerung.

Sohin war 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 Beschwerdefall liegt einerseits die Entscheidung des VwGH v. 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 vor und handelt es sich im konkreten Fall um keine Rechtsfrage, der gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, sodass die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 23. Dezember 2019