

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Mentora Wirtschaftsprüfungs GmbH, Spengergasse 16/10, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 01.04.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 03.03.2014 betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer 2012 zur Steuernummer 07-1\*\*\*\*\* nach der am 18.2.2019 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit von Mag. Gabriele Knechtel für die steuerliche Vertreterin und von Mag. Stefanie Raucheder für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung

### A) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 3.3.2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

### B) den Beschluss gefasst:

I. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 3.3.2014 gilt gemäß § 85 Abs. 2 iVm §§ 2a und 269 Abs. 1 BAO als zurückgenommen.

II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG iVm. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung**

Auf Grund der vom Beschwerdeführer eingereichten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 erging am 4.4.2013 ein Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung), der zu einer Gutschrift von € 278,-- führte.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 4.7.2013 betreffend „Immo-ESt“ forderte das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg (belangte Behörde) den Beschwerdeführer auf, das "Anschaffungsjahr und die Art des Erwerbes" bekannt zu geben. In einer elektronisch eingereichten Vorhaltsbeantwortung wurde mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft im Zuge der Verlassenschaft nach seinem Vater im Jahr 1979 unentgeltlich erworben hätte.

Mit einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 13.9.2013 betreffend „Immobilienertragsteuer“ wurde der Beschwerdeführer ersucht, den Kaufvertrag vom Datum1 nachzureichen. Daraufhin übermittelte der Beschwerdeführer einen nicht unterschriebenen und nicht datierten Kaufvertrag, in dem der Beschwerdeführer als verkaufende Partei genannt wird.

Mit einem dritten Ersuchen um Ergänzung vom 11.12.2013 teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit, dass der von ihm übermittelte Kaufvertrag aus dem Jahr 2012 stamme, das Finanzamt jedoch den Kaufvertrag vom Datum1 zur Berechnung der Immobilienertragsteuer benötige. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 16.1.2014 durch den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers wurde der Kaufvertrag vom Datum1 der belangten Behörde übermittelt.

Am 3.3.2014 erließ die belangte Behörde einen Wiederaufnahmebescheid betreffend das Einkommensteuerverfahren 2012 und einen neuen Einkommensteuerbescheid 2012, in dem es dem Beschwerdeführer € 34.319,-- an Einkommensteuer vorschrieb. Die Begründung des Einkommensteuerbescheides lautet wie folgt:

*„Im Verhältnis zu der bebauten Fläche Keller plus 2 Etappen Wohnfläche wurde der Grund u. Boden beim Verkauf mit 35 % bewertet € 129.500,- minus Anschaffungskosten € 24.781,- die Veräußerung von Grund u. Boden betrifft das Neuvermögen und unterliegt den besonderen Steuersatz v 25 %. € 240.500,- wurde dem Altvermögen zugeordnet. (Anschaffung vor dem 31.03.2002)“*

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 1.4.2014 mit folgender Begründung:

*„Wie aus beiliegendem Schreiben der Magistratsabteilung 69 zu ersehen ist, wurde die Genehmigung für das Verpflichtungsgeschäft mit der Aktenzahl GRA WStE ZI. Nr1 bereits am 10.05.2001 erteilt. Außerdem geht aus dem Schreiben ebenfalls hervor, dass als*

*Stichtag der 01.06.2001 für den Übergang aller Rechte und Pflichten ist. Maßgebend ist laut TZ 6623 ESTR 2000 der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes.*

*Somit handelt es sich bei dem Verkauf dieses Grundstückes im Jahr 2012 eindeutig um ein Altvermögen und wir bitten um Richtigstellung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2012.*

*Sollten Sie unserer Beschwerde in erster Instanz nicht stattgeben, so stellen wir den Antrag auf die Erlassung auf einer Beschwerdevorentscheidung zu verzichten und unsere Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Im Falle einer solchen Vorlage, stellen wir den Antrag auf mündliche Verhandlung.“*

Der Beschwerde beigelegt war folgendes Schreiben vom 18.5.2001 einer Magistratsabteilung der Gemeinde Wien:

*"Sehr geehrter Herr Bf!*

*Der Wiener Gemeinderatsausschuss Wohnen, Wohnbau und Stadterneuerung hat mit Beschluss vom 10.5.2001, GRA WStE ZI. Nr1, den Kauf des Bauloses Nr. XYZ in der KGA \*Siedlung\* genehmigt.*

*Vertragsgegenstand und Vertragspunkte sind der Beilage zu entnehmen.*

*Die Magistratsdirektion-Zivil- und Strafrechtsangelegenheiten, Wien 1, Rathaus, Stiege 4, Hochparterre, wird die Vertragsurkunde ausfertigen.*

*Die MA 69 ersucht Sie, den Kaufpreis im Betrag von ATS 341.000,-- binnen drei Wochen ab Erhalt dieser Verständigung mit dem beiliegenden Zahlschein einzuzahlen.*

*Als Stichtag für den Übergang von Rechten und Pflichten, Nutzen und Lasten, Gefahr und Zufall gilt der 1.6.2001."*

Die Beilage, die in dieser Verständigung erwähnt wird, wurde der Beschwerde jedoch nicht beigelegt.

## **Vorlagebericht**

Im Anschluss daran wurden am 5.5.2014 die Beschwerdeakten - ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung - dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangerter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass im neuerlichen Erstbescheid eine Festsetzung der Immobilienertragsbesteuerung vorgenommen wurde und dabei wurde teilweise Altvermögen und teilweise Neuvermögen angenommen.

## **Beschluss vom 6.5.2014 (Mängelbehebung)**

Das Bundesfinanzgericht hat dem Beschwerdeführer mit Beschluss vom 6.5.2014, von seinem steuerlichen Vertreter nachweislich übernommen am 13.5.2014, aufgetragen, die

Mängel, die seiner Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid anhaften, nämlich das Fehlen

- ) der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und
- ) der Begründung

innerhalb einer gesetzten Frist zu beheben.

Auf die Rechtsfolgen, nämlich dass die Beschwerde als ursprünglich eingebracht gilt, wenn die Mängel behoben werden und dass die Beschwerde als zurückgenommen gilt, wenn die Frist ohne vollständige Behebung der Mängel fruchtlos abläuft, wurde gesondert hingewiesen.

In einem Aktenvermerk des Bundesfinanzgerichts vom 14.5.2014 wurde ein Telefonat mit der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers festgehalten. In diesem Telefonat wurde mitgeteilt, dass in der Beschwerde "alles drinnen steht" und der Klient "keine Stellungnahme" bezahlt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

### **Beschluss und Auskunftsersuchen vom 10.10.2018**

Mit Beschluss vom 10.10.2018 wandte sich das Bundesfinanzgericht an die belangte Behörde und ersuchte diese um Mitteilung, wie die Aufteilung zwischen Alt- und Neuvermögen vorgenommen wurde.

Mit Auskunftsersuchen vom 10.10.2018 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Magistratsabteilung 69 um Bekanntgabe, wann nach Ansicht der MA 69 der Kaufvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der Stadt Wien zustande gekommen ist. Darüber hinaus wurde um Bekanntgabe ersucht, warum zwischen dem Beschluss des Wiener Gemeinderatsausschusses vom 10.5.2001 und dem schriftlichen Kaufvertrag vom November 2002 eine derart lange Zeitspanne liegt und wann der Kaufpreis bezahlt wurde - zumal sowohl im Schreiben vom 18.5.2001 als auch im Kaufvertrag vom November 2002 auf die Bezahlung des Kaufpreises innerhalb von drei Wochen hingewiesen wird.

Die Magistratsabteilung 69 hat mit Schreiben vom 26.11.2018 wie folgt geantwortet:  
*"Zu Ihrem Schreiben vom 10.10.2018 erlaubt sich die MA 69-Immobilienmanagement folgende Stellungnahme abzugeben:*

*Nach Zusendung des Schreibens vom 18.5.2001, mit den Vertragsbedingungen und Zahlschein, wurde der Kaufpreis durch den Käufer am 15.6.2001 einbezahlt.*

*Die Genehmigung des Vertrages erfolgte mit Beschluss vom 10.5.2001 durch den Gemeinderatsausschuss Wohnen, Wohnbau und Stadterneuerung auf Grund der vorher unterfertigten Vertragsbedingungen durch den Käufer.*

*Der Stichtag für den Übergang von Rechten und Pflichten als außerbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft war der 1.6.2001, wie in den Vertragsbedingungen unter Punkt 4.2. angeführt ist.*

*Im Herbst 2002 wurde der Originalvertrag erstellt und zur Unterfertigung an den Käufer zugesandt. Eine nochmalige Genehmigung erfolgte nicht, da dies bereits am 10.5.2001 erfolgte. Im Originalvertrag wurden die Vertragspunkte aus den Vertragsbedingungen übernommen. Nach Unterfertigung des Käufer und der Stadt Wien wurde der Vertrag am Datum 2 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vorgelegt. Danach wurde der Vertrag dem Käufer zur Grundbuchseintragung übermittelt, welcher mit Beschluss des Bezirksgerichtes Donaustadt mit TZ XYZb am 17.2.2003 durchgeführt wurde.*

*Die Vertragsurkunde konnte erst erstellt werden, nachdem der in den Vertragsbedingungen unter Punkt 1. angeführte Teilungsplan grundbürgerlich eingetragen wurde. Da aber ein Vorausplan anhängig war und dieser noch nicht im Grundbuch eingetragen war, hat sich die Vertragserrichtung leider verzögert."*

Der Beantwortung beigelegt waren auch die vom Beschwerdeführer unterzeichneten Vertragsbedingungen, ein Beschlussbogen des Gemeinderates samt Aufdruck, dass der Magistratsantrag am 10.5.2001 angenommen wurde und der eigenhändigen Unterschrift des amtsführenden Stadtrats.

Per E-Mail gab die belangte Behörde am 18.12.2018 bekannt, dass von der Gemeinde Wien der Übergang der Rechte und Pflichten eindeutig am 1.6.2001 bestätigt worden wäre und demnach zur Gänze Altvermögen vorliege und die Berechnung der belangten Behörde nicht richtig gewesen wäre.

## **Mündliche Verhandlung**

Die steuerliche Vertreterin erklärt, dass der Beschwerdeführer das Grundstück samt dem darauf befindlichen Gebäude von seinem Vater geerbt hatte und ihm im Jahr 2001 angeboten wurde, das Grundstück zu kaufen. Das Gebäude war bereits seit langer Zeit in seinem Besitz. Der Vater des Beschwerdeführers hatte es im Jahr 1934 errichtet und der Beschwerdeführer hatte es im Jahr 1979 geerbt.

In Eventu wird die Herstellerbefreiung auch für 2012 für den Rechtsnachfolger beantragt, wobei auf die Randzahl 6646 EStR verwiesen wird. Vom Verkaufspreis würden 35 % auf Grund und Boden und 65 % auf das Gebäude entfallen. Im Übrigen wird die Pauschalmethode beantragt.

Sollte es sich um Neuvermögen handeln, werden in Eventu die Anschaffungsnebenkosten zum Abzug beantragt.

Das Finanzamt gibt an, dass sich die prozentuelle Aufteilung zwischen Alt- und Neuvermögen nicht mehr genau feststellen lässt und anerkennt, dass es sich um Altvermögen handelt.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde teilweise Folge geben.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde dahingehend beantragt, dass es sich um Altvermögen handelt und für das Gebäude die Herstellerbefreiung geltend gemacht wird.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt**

Die Gemeinde Wien war Eigentümerin eines Grundstückes, das zur Kleingartenanlage "Siedlung" gehörte und vom Generalpachtvertrag der Gemeinde Wien mit dem Zentralverband der Kleingärtner, Siedler und Kleintierzüchter Österreichs umfasst war.

Im Jahr 1934 wurde ein Bauwerk, bestehend aus Erdgeschoss und Mansarde im Ausmaß von sechs Meter Länge und fünf Meter Breite errichtet. Der Beschwerdeführer hat dieses Gebäude von seinem Vater geerbt.

Im Mai 2001 hat die Magistratsabteilung 69 dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass der Gemeinderatsausschuss Wohnen, Wohnbau und Stadterneuerung den Kauf des Bauloses XYZ in der Kleingartenanlage genehmigt hatte. Diese Genehmigung ist in der Sitzung des Gemeinderatsausschusses Wohnen, Wohnbau und Stadterneuerung am 10.5.2001 erteilt worden.

Der Kaufpreis in Höhe von ATS 341.000 wurde am 15.6.2001 bezahlt.

Eine schriftliche Kaufvertragsurkunde wurde erst im November 2002 erstellt.

Darin ist festgehalten, dass die Liegenschaft, die nun mit der Einlagezahl Nr2 der Katastralgemeinde Ort1 bezeichnet ist, verkauft wird.

Mit Kaufvertrag vom Datum 3 hat der Beschwerdeführer die Liegenschaft um € 370.000 weiterverkauft. Die Erwerberin hat das sich auf der Liegenschaft befindliche Gebäude abgerissen und ein neues Haus errichtet.

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen hat der Beschwerdeführer in der Arbeitnehmerveranlagung 2012, die zum Einkommensteuerbescheid vom 4.4.2013 führte, nicht bekannt gegeben.

Die Beschwerde, die sich inhaltlich nur gegen den Einkommensteuerbescheid richtet, weist einen Eingangsstempel der gemeinsamen Einlaufstelle der Finanzämter Wien vom 1.4.2014 auf. Es wurden keine Beschwerdevorentscheidungen erlassen.

Mit Vorlagebericht vom 5.5.2014 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur

Entscheidung vorgelegt. Der Beschluss vom 6.5.2014, mit dem eine Mängelbehebung aufgetragen wurde, blieb unbeantwortet.

## Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten sowie der Beschwerde samt Beilage. Darüber hinaus wurde Einsicht genommen in die Urkundensammlung des Grundbuches, in welcher der Kaufvertrag vom Datum3 hinterlegt ist.

Die Feststellungen zum Gebäude, das im Jahr 1934 auf der Grundparzelle errichtet wurde, basieren einerseits auf den Angaben des Beschwerdeführer bzw. seiner steuerlichen Vertretung, wonach der Vater des Beschwerdeführers im Jahr 1934 das Bauwerk errichtet hatte. Eine Einsichtnahme in den elektronisch geführten Bewertungsakt der Finanzverwaltung bestätigt diese Angaben insofern, als zum Stichtag 1.1.2003 mit Einheitswertbescheid vom 15.6.2005 eine bebaute Fläche von 32 m<sup>2</sup> bei einer Gesamtfläche von 335 m<sup>2</sup> festgestellt wurde; als Baujahr wurde 1934 festgehalten. Als Bauklasse wurde "11.12" angeführt, die für einfache Ausführung eines Holzgebäudes und Fachwerkgebäudes als Einfamilienhaus und einfamilienartiges Gebäude laut Bewertungsgesetz steht (siehe Anlage 1 zum Bewertungsgesetz 1955). Aus den Luftaufnahmen der Stadtvermessung Wien, die im Internet auf der Website der Stadt Wien abgerufen werden können, ist ersichtlich, dass die Erwerberin das Bauwerk abgerissen hatte und ein neues Haus errichtet hat.

Die Feststellungen zur Genehmigung des Rechtsgeschäft ergeben sich aus dem Amtsblatt der Gemeinde Wien Nr 33/2001 vom 16.8.2001, in dem über die Gemeinderatsausschusssitzung berichtet wurde und der Liegenschaftsverkauf an den Beschwerdeführer ausdrücklich genannt ist. Darüber hinaus wurde von der Gemeinde Wien eine Kopie des Beschlussbogens des Gemeinderatsausschusses Wohnen, Wohnbau und Stadterneuerung vorgelegt.

Die Höhe des Verkaufspreises (€ 370.000) ist unstrittig und ergibt sich zudem aus dem verbücherten Kaufvertrag vom Datum3.

Die Feststellungen zum Einlangen der Beschwerde beim Finanzamt, der Beschwerdevorlage und zum Mängelbehebungsbeschluss ergeben sich aus den Akten. Eine Einsichtnahme in den elektronisch geführten Veranlagungsakt ergab, dass am 3.4.2013 für das Jahr 2012 auf elektronischem Weg ein Antrag zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung eingereicht wurde. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sind darin nicht enthalten, zumal lediglich Sonderausgaben beantragt wurden und der Bezug von Pflegegeld angeführt ist. Der Einkommensteuerbescheid vom 4.4.2013 erging erklärungskonform.

## **Rechtsgrundlagen**

§ 30 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 und

### *Private Grundstücksveräußerungen*

*§ 30. (1) Private Grundstücksveräußerungen sind 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 sinngemäß anzuwenden.*

*(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.*

*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, BGBl. 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 hingegebenen Grundstückes.*

*(3) Als Einkünfte ist 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 zu vermindern um*

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12;*
- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.*

*(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind 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.*

*(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.*

*(6) Für die Anwendung des Abs. 4 gilt Folgendes:*

*(Anm.: lit. a tritt mit 15.12.2012 in Kraft - ab 1.1.2013 vgl. § 124b Z 227 )*

*b) Werden gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBl. I Nr. 22/2012, auf- oder abgewertete Grundstücke entnommen, gilt bei deren Veräußerung § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c sinngemäß.*

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

*(8) Die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes*

*der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.*

§ 85 BAO lautet:

*A. Anbringen.*

*§ 85. (1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).*

*(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.*

*(3) Die Abgabenbehörde hat mündliche Anbringen der im Abs. 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen,*

- a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder*
- b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder*
- c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.*

*Zur Entgegennahme mündlicher Anbringen ist die Abgabenbehörde nur während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden verpflichtet, die bei der Abgabenbehörde durch Anschlag kundzumachen sind.*

*(4) Wird ein Anbringen (Abs. 1 oder 3) nicht vom Abgabepflichtigen selbst vorgebracht, ohne daß sich der Einschreiter durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen kann und ohne daß § 83 Abs. 4 Anwendung findet, gelten für die nachträgliche Beibringung der Vollmacht die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß.*

*(5) Der Einschreiter hat auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung einem Anbringen (Abs. 1 oder 3) beigelegter Unterlagen beizubringen.*

§ 250 BAO lautet:

*3. Inhalt und Wirkung der Beschwerde*

*§ 250. (1) Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:*

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;*
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;*
- d) eine Begründung.*

*(2) Wird mit Bescheidbeschwerde die Einreihung einer Ware in den Zolltarif angefochten, so sind der Bescheidbeschwerde Muster, Abbildungen oder Beschreibungen, aus denen die für die Einreihung maßgeblichen Merkmale der Ware hervorgehen, beizugeben. Ferner ist nachzuweisen, dass die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Ware mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimmt.*

## **Rechtliche Erwägungen**

In der Beschwerde vom 1.4.2014 hat der Beschwerdeführer auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung verzichtet. Die belangte Behörde hat die Beschwerde sodann innerhalb der dreimonatigen Frist des § 262 Abs 2 lit. b BAO dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht ist somit zu einer Entscheidung in der Sache zuständig.

## **Wiederaufnahmebescheid**

Mit dem 1. StabG 2012 wurde die Steuerpflicht von Grundstücksveräußerungen neu geregelt. § 41 Abs 1 Z 10 EStG 1988 sieht einen Pflichtveranlagungstatbestand für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG idF 1. StabG 2012 vor, wenn keine Immobilienertragsteuer gem § 30c Abs 2 EStG 1988 entrichtet wurde oder wenn keine Abgeltung gem § 30b Abs 2 EStG 1988 gegeben ist (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 41 Anm 23e*). Der Zufluss von steuerpflichtigen Einnahmen stellt durchaus eine neue Tatsache iSd § 303 Abs 1 lit b BAO dar.

Das Verwaltungsgericht, welchem keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Beschwerde vorliegt, ist zu einer Sachentscheidung nicht zuständig. Trifft es eine solche dennoch, so belastet es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes (VwGH 19.12.2017, Ro 2017/16/0011).

Der Auftrag zur Mängelbeseitigung gemäß § 85 Abs 2 BAO ist nicht in das Ermessen der Behörde gestellt (VwGH 19.12.2013, 2011/15/0183). Liegen die Voraussetzungen des § 85 Abs 2 BAO vor, ist die Behörde verpflichtet, einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen, was unter anderem dann der Fall ist, wenn ein Rechtsmittel nicht den in § 250 BAO angeführten Voraussetzungen entspricht (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0213). Ziel des § 250 Abs 1 BAO ist es, dass die Behörde in die Lage versetzt wird, eine Entscheidung über die Beschwerde treffen zu können (VwGH 17.12.1998, 97/15/0130). Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erfolgt dieser Ausspruch gemäß § 278 Abs 1 lit b BAO mit Beschluss. Eine Vorgangsweise gemäß § 85 Abs 2 BAO kommt dann nicht mehr in Betracht, wenn ein Rechtsmittel ein Anfechtungssubstrat enthält, welches unabhängig von einem allfälligen weiteren Vorbringen einer meritorischen Berufungserledigung zugänglich ist (VwGH 29.7.2014, 2011/13/0121).

Hinsichtlich des Bescheides über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2012 enthält die Beschwerde vom 1.4.2014 nur im Betreff eine einmalig Erwähnung des Wiederaufnahmebescheides. Die weiteren Ausführungen richten sich ausschließlich

gegen den - ebenfalls angefochtenen - Einkommensteuerbescheid 2012 vom 3.3.2014. Die im Telefonat vom 14.5.2014 geäußerte Meinung, dass die Beschwerde alle Angaben enthalte, mag sich auf die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid beziehen. Aus dem Beschwerdetext ist jedoch in keiner Weise erkennbar, warum der Beschwerdeführer der Ansicht ist, dass der Wiederaufnahmebescheid zu Unrecht ergangen wäre. Ein Auftrag zur Mängelbehebung war daher erforderlich.

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist aber - gemessen an dem sich an den Vorschriften des § 250 Abs 1 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag - unzureichend entsprochen, gilt die Beschwerde kraft Gesetzes als zurückgenommen. Der Eintritt dieser Folge wird durch den auf diese Rechtstatsache bezugnehmenden Beschluss nicht begründet, sondern festgestellt, und kann somit auch durch nach Fristablauf vorgenommene (verspätete) Mängelbehebungen nicht mehr beseitigt werden.

Da eine Mängelbehebung nicht erfolgte, gilt die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 3.3.2014 als zurückgenommen.

## **Einkommensteuerbescheid**

### *Altvermögen / Neuvermögen*

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken unterliegen grundsätzlich dann der Steuerpflicht, wenn die Veräußerung nach dem 31.3.2012 stattfindet. Der Verkauf im Jahr 2012 erfolgte am Datum<sup>3</sup>, somit nach dem 31.3.2012 und unterliegt somit als private Grundstücksveräußerung der Steuerpflicht gem. § 30 EStG. Gegenstand der Besteuerung von Veräußerungsgeschäften nach § 30 EStG 1988 ist der Gewinn aus dem einzelnen Geschäft bzw. der Summe der einzelnen Geschäfte eines Kalenderjahres (VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0014).

Hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist zwischen Altvermögen und Neuvermögen zu unterscheiden. War das veräußerte Grundstück am 31.3.2012 (Tag vor Inkrafttreten der Bestimmung des § 30 EStG idF BGBl I Nr. 112/2012) gem § 30 EStG 1988 in der alten Fassung (Spekulationsgeschäft) steuerverfangen oder wird es danach angeschafft, liegt Neuvermögen vor. War das veräußerte Grundstück am 31.3.2012 nicht gem § 30 EStG 1988 in der alten Fassung steuerverfangen, liegt Altvermögen vor. Bei Altvermögen kann für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns die Höhe der Anschaffungskosten mit einem festen Wert angenommen werden. Die Steuerverfangenheit ist gegeben, wenn ein fiktiver Verkauf am 31.3.2012 als Spekulationsgeschäft steuerbar gewesen wäre (*Kanduth-Kristen* in Jakom<sup>11</sup> § 30 Tz 47).

Für die zeitliche Anknüpfung der Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungen soll wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden; dies gilt auch für bedingte Rechtsgeschäfte (*Unger* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 30 Anm 4). Unter Anschaffung ist jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen.

Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe. Jeder Veräußerung auf Seiten des Überträgers steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung des Erwerbers gegenüber. Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 sind somit die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Für die Berechnung der Frist im Zusammenhang mit der Frage der Steuerverfangenheit ist damit der Zeitpunkt des Zustandekommens der schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte - insbesondere Kaufverträge - maßgeblich. Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Hiezu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (vgl. VwGH 20.11.1997, 96/15/0256; VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, 0050; VwGH 23.2.2001, 2010/13/0201).

Ob Verträge rechtswirksam abgeschlossen wurden oder nicht, ergibt sich allein aus den Bestimmungen des Zivilrechts und aus der zivilgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 24.9.2015, Ra 2015/07/0073). So hält der Oberste Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung zu § 867 ABGB fest, dass die in - kundgemachten - Organisationsvorschriften von juristischen Personen öffentlichen Rechts enthaltenen Handlungsbeschränkungen der zur Vertretung berufenen Organe auch im Außenverhältnis wirksam sind. Es geht also nicht nur darum, welches Organ zur Vertretung der Stadt Wien nach außen befugt ist, sondern auch darum, welchen Beschränkungen dieses zur Vertretung befugte Organ nach den Organisationsvorschriften unterworfen ist (OGH 27.5.2014, 9 ObA 114/13z).

Gemäß § 8 Abs 1 Wiener Stadtverfassung sind zur Besorgung der Aufgaben der Gemeinde unter anderem die Gemeinderatsausschüsse berufen. Gemäß § 100 Wiener Stadtverfassung sind die Gemeinderatsausschüsse die beschließenden Organe der Gemeinde in allen Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinde, welche nicht anderen Gemeindeorganen zugewiesen sind.

Sowohl im Schreiben vom 18.5.2001 als auch in der Kaufvertragsurkunde vom Herbst 2002 wird darauf hingewiesen, dass es sich bei dem Liegenschaftsverkauf um ein Rechtsgeschäft handelt, für das es einer Genehmigung des Gemeinderatsausschusses bedarf. In der Sitzung des Gemeinderatsausschusses Wohnen, Wohnbau und Stadterneuerung vom 10.5.2001 wurde der Verkauf des Bauloses XYZ und des vorgelagerten Weggrundstücks XYza an Bf zu den im Bericht der MA 69 vom \*\*.\*\*.2001, ZI Gz1 angeführten Bedingungen genehmigt (siehe Amtsblatt der Stadt Wien Nr 33 vom 16.8.2001 und Beschlussbogen des Gemeindeausschusses).

Während man unter einem Verpflichtungsgeschäft ein schuldrechtliches Geschäft versteht, das künftige Verpflichtungen erzeugt - etwa die Eigentumsübertragung an einem Grundstück - versteht man unter dem Verfügungsgeschäft die Bewirkung der Rechtsänderung (etwa den Eigentumserwerb). Durch den Kaufvertrag verpflichtet sich

der Verkäufer zur Übereignung und tatsächlichen Übergabe einer Sache und der Käufer zur Zahlung des Kaufpreises. Nach hL kommt der Kaufvertrag mit Einigung über Ware und Preis samt (ggf konkludentem) Abschlusswillen zustande (*Verschraegen in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.06</sup> § 1054 Anm 4). Ein Kaufvertrag kommt grundsätzlich formfrei zustande (§ 883 ABGB). Dies gilt auch für den Liegenschaftskauf. Die nach § 26 GBG geforderte Urkunde ist lediglich für die Verbücherung relevant (*Verschraegen in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.06</sup> § 1054 Anm 6).

Auf Grund der Einigung über Ware (Liegenschaft) und Kaufpreis erfolgte die Genehmigung des Liegenschaftsverkaufs durch den Gemeinderatsausschuss bereits im Jahr 2001. Somit ist das Verpflichtungsgeschäft bereits im Jahr 2001 zu Stande gekommen. Am 31.3.2012 war die Liegenschaft somit nicht mehr steuerverfangen, weil die in § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor BGBI I 112/2012 vorgesehene Spekulationsfrist von 10 Jahren bereits abgelaufen war. Es handelt sich demnach um Altvermögen.

#### *Herstellerbefreiung*

Gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen die Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstücks erfasst auch Gebäude und grundstücksgleiche Rechte. Rechte gehören grundsätzlich zu den beweglichen Sachen, selbst wenn sie verbüchert sind - wie etwa ein verbüchertes Bestandrecht (*Helmich in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.04</sup> § 298 Rz 1). Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur solche Rechte in Frage, die als unbeweglich gelten ( *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>17</sup> § 30 Rz 49) . Bestandrechte zählen nicht zu den grundstücksgleichen Rechten (vgl Jakom/Kanduth-Kristen, § 30 Rz 14).

Die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 umfasst nur das Gebäude, nicht jedoch den Grund und Boden. Dies lässt sich schon daraus ableiten, dass Grund und Boden in § 30 Abs 1 Z 1 EStG 1988 ausdrücklich angeführt ist, die Z 2 jedoch nur von Gebäuden spricht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Aufteilung eines Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hiezu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (vgl. VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033, mwN; VwGH 16.9.2015, 2012/15/0033). Die in der mündlichen Verhandlung beantragte Zuordnung eines Anteils von 65 % des Kaufpreises auf das Gebäude würde bedeuten, dass € 240.500 auf das 30-32m<sup>2</sup> große Gebäude aus dem Jahr 1934 entfielen, das die Erwerberin sofort weggerissen hatte. Eine solche Aufteilung scheint nicht den tatsächlichen Wertverhältnissen zu entsprechen. Eine Aufteilung ist jedoch nur dann vorzunehmen, wenn die Herstellerbefreiung auch vom Rechtsnachfolger geltend gemacht werden kann.

In der mündlichen Verhandlung wurde von der steuerlichen Vertreterin auf die Randziffer 6646 der Einkommensteuerrichtlinien hingewiesen. Darin heißt es, dass die Herstellerbefreiung nur dem Errichter (Hersteller) selbst zusteht und diese Befreiung (nämlich die Herstellerbefreiung) bei Veräußerungen ab 1.1.2013 nicht für den bzw. die unentgeltlichen Erwerber gilt. In Bezug auf das Gebäude mag der Beschwerdeführer als unentgeltlicher Erwerber anzusehen sein, nicht hingegen in Bezug auf den Grund und Boden, den der Beschwerdeführer erst im Jahr 2001 von der Gemeinde Wien erworben hatte. Eine ausdrückliche gesetzliche Aussage, ob die Herstellerbefreiung auch bei der unentgeltlichen Rechtsnachfolge gilt, ist nicht vorhanden. Der Gesetzestext spricht nur von "selbst hergestellten Gebäuden". Das BMF vertrat für die Rechtslage bis 31.3.2012 die Ansicht, dass die Befreiung auch für den unentgeltlichen Rechtsnachfolger galt. Ein Teil der Literatur hat sich dieser Ansicht angeschlossen (zB Jakom<sup>5</sup>/Kanduth-Kristen, § 30 Rz 38 mwN); andere Autoren hingegen nicht (zB Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>46</sup> § 30 Rz 7.2; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup> § 30 Rz 177, die auch darauf hinweisen, dass der in den EStR genannte Zeitpunkt mit 1.1.2013 etwas willkürlich erscheint ).

Mit 1.4.2012 ist das 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012) in Kraft getreten. Damit hat sich die Besteuerung von Immobilienvermögen grundlegend geändert (so auch VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013). Während zuvor Immobilienveräußerungen nur im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes (im außerbetrieblichen Bereich) steuerpflichtig waren, sehen die §§ 30 ff EStG idF BGBl I 22/2012 eine zeitlich umfassende Steuerpflicht für Liegenschaftsveräußerungen vor. Es werden sogar solche Liegenschaften in die Steuerpflicht einbezogen, die im Zeitpunkt des in Kraft tretens gar nicht mehr steuerverfangen waren. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP) halten unter den Hauptgesichtspunkten fest, dass Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken – unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt und auch unabhängig von der Behaltesdauer – ertragsteuerlich erfasst werden sollen. Bei privaten Grundstücken soll der Hauptwohnsitz von der Steuerpflicht ausgenommen werden.

Erst im besonderen Teil der erläuternden Bemerkungen findet sich zur Herstellerbefreiung folgender Satz: "*Auch selbst hergestellte Gebäude sollen wie bisher von der Besteuerung befreit sein.*" Diese "bisherige" Befreiung fand sich in § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor BGBl I 22/2012 und besagte, dass unter anderem folgende "Einkünfte aus der Veräußerung" von der Besteuerung ausgenommen waren: "*2. Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.*"

Die Befreiung idF vor BGBl I 22/2012 geht auf die Stammfassung des EStG 1988 (BGBl 400/1988) zurück. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu dieser Stammfassung des EStG (ErläutRV 954 BlgNR 17. GP, 82) heißt es: "*Gebäude, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden selbst herstellt oder herstellen lässt, sind ab 1989 nicht mehr Gegenstand des Spekulationstatbestandes. Die Veräußerung*

*von Grund und Boden samt Gebäude ist diesfalls in einen hinsichtlich des Grund und Bodens steuerpflichtigen und einen hinsichtlich des Gebäudes steuerneutralen Vorgang aufzuspalten. Damit kommt es vor allem nicht mehr zu dem Effekt, dass bei Veräußerung selbst hergestellter Gebäude die eigene Arbeitskraft steuerlich erfasst wird.*" Offenkundig sollten von der Herstellerbefreiung jene Gebäude erfasst werden, die der Steuerpflichtige auf seinem eigenen Grund und Boden selbst hergestellt hat. Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ist jedoch dadurch gekennzeichnet, dass das Gebäude einerseits vom Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers und andererseits nicht auf eigenem Grund, sondern auf (unter)gepachtetem Grund und Boden errichtet wurde (Generalpächter war - laut Vorbemerkungen zu den Vertragsbedingungen aus dem Jahr 2001 der Zentralverband der Kleingärtner, Siedler und Kleintierzüchter Österreichs).

Aus dem Verweis in den erläuternden Bemerkungen zum 1. StabG 2012, wonach selbst hergestellte Gebäude *wie bisher* von der Besteuerung befreit sein sollen, kann für die Frage, ob diese Befreiung auch für den Rechtsnachfolger gilt, angesichts der unterschiedlichen Auffassungen nichts gewonnen werden. Auch hat das BFG in seinem Erkenntnis vom 22.11.2018, RV/5100552/2016 darauf hingewiesen, dass damit nicht die zuletzt veröffentlichte Richtlinienmeinung des BMF gemeint sein muss, sondern der Gesetzgeber durchaus auch die Kommentarameinung von *Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG § 30 Tz 7.2* vor Augen gehabt haben kann.

Zu den Einkommensteuerrichtlinien ist zudem darauf hinzuweisen, dass es sich dabei um keine Akte handelt, die einen normativen Inhalt aufweisen (vgl. VfGH 30.9.1982, B 441/77, VfSlg. 9518). Eine Bindung von Gerichten an diese Richtlinien besteht daher schon deswegen nicht (zB VwGH 31.1.2018 Ra 2017/15/0038 ). Für das Bundesfinanzgericht besteht somit gegenüber Richtlinien und Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen keine Bindungswirkung (zB BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012; BFG 11.07.2016, RV/5100808/2013).

Im Schrifttum wird die Frage, ob die Herstellerbefreiung idF BGBI I 22/2012 auch für den Rechtsnachfolger gilt, nach wie vor unterschiedliche beantwortet. *Steckenbauer /Urtz in Urtz* (Hrsg), ÖStZ Spezial - Die neue Immobiliensteuer Update 2013<sup>2</sup> (2013), 107 gehen letztlich - nachdem sie darauf hingewiesen haben, dass in den Materialien auf die "eigene Arbeitskraft" verwiesen wird und das Gesetz von "selbst" hergestellten Gebäuden spricht - dennoch davon aus, dass der Gesetzgeber an die bisherige Verwaltungspraxis anknüpfen wollte und demnach die Herstellerbefreiung auch dem Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb zusteht. Diese Ansicht vertreten (im Ergebnis) auch *Wiedermann/Pilz in Kovar/Wahrlich/Zorman* (Hrsg), Übertragung und Vermietung von Immobilien (2016), 112 und Jakom<sup>11</sup>/Kanduth-Kristen, § 30 Rz 40). *Varro* (taxlex 2015, 52) kommt zu dem Ergebnis, dass die gesamte Herstellerbefreiung nach Ersetzung des Spekulationsgeschäfts durch die private Grundstücksveräußerung durch das 1. StabG 2012 keine Rechtfertigung mehr hat, gesteht die Befreiung aber auch dem Rechtsnachfolger zu und begründet dies mit den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, wonach der Gesetzgeber die bisherige Verwaltungspraxis vor Augen gehabt hätte.

*Knöll* (SWK 14-15/2015, 686) zeigt zunächst die unterschiedlichen Rechtsauffassungen des BMF auf, wonach in den Spekulations-Richtlinien (AÖF 1989/270) zunächst davon ausgegangen wurde, dass es sich bei der Herstellerbefreiung um eine höchstpersönliche Befreiung handelt. Er schließt aus der gesetzlichen Formulierung (zur Stammfassung des EStG und zu § 30 idF BGBI I 22/2012), wonach "selbst" hergestellte Gebäude von der Befreiungsbestimmung erfasst sein sollen, dass diese Befreiung nur dem Errichter persönlich zukommen kann, zumal der Begriff "selbst" sonst überflüssig wäre. *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>17</sup> § 30 Rz 177 verweisen auf den Zweck der Herstellerbefreiung, nämlich zu verhindern, dass die Arbeitskraft des Steuerpflichtigen bei der Veräußerung eines selbst hergestellten Gebäudes besteuert wird, was beim Rechtsnachfolger idR nicht zutrifft und daher vom Rechtsnachfolger nicht in Anspruch genommen werden kann. *Fuhrmann/Lang* (immolex 2013, 6 [10]), *Fingernagel* (RdW 2012, 692 [694]) und *Wachter* (Leitfaden ImmoESt [2016], 100f) gehen ebenfalls davon aus, dass die Befreiung nur dem Errichter selbst zusteht.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt ist auszuschließen, dass der im Jahr 1929 geborene Beschwerdeführer seine Arbeitskraft in einem solchen Ausmaß für die Errichtung des Gebäudes im Jahr 1934 aufgewendet hatte, dass er selbst als Errichter anzusehen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Herstellerbefreiung mehrmals festgehalten, dass diese Befreiungsbestimmung aus verfassungsrechtlichen Überlegungen nicht weit auszulegen ist (VwGH 24.9.2014, 2010/13/0154). Er kam auch zu der Ansicht, dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) nur ausnahmsweise auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen ist. Vor diesem Hintergrund werden mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes auch Gebäude erfasst, die der Eigentümer zwar nicht (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, aber als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071).

Erblickt man die Rechtfertigung für die Befreiungsbestimmung nun in genau diesen Umständen, so muss auch dem Umstand, dass der Errichter ein (finanzielles) Risiko trägt, Rechnung getragen werden. Dieses Risiko trägt jedoch nur der Errichter selbst, nicht hingegen sein Rechtsnachfolger, zumal es sich ein (potentieller) Erbe aussuchen kann, die Erbschaft anzutreten und im Falle einer Überschuldung, also dann, wenn etwa ein finanzielles Risiko schlagend geworden ist, die Erbschaft ausschließen wird. Auch darauf hat das BFG in seinem Erkenntnis vom 22.11.2018, RV/5100552/2016 unter Verweis auf die erläuternden Bemerkungen bereits hingewiesen.

Das Einkommensteuerrecht orientiert sich seit 1973 am Prinzip der Einzelpersonenbetrachtung, dh der Individualbesteuerung (*Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 2 Anm 2; VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003 ). Bei der Einkommensteuer geht es um die Besteuerung der im Einkommen zu Tage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das Einkommensteuerrecht enthält in verschiedenen Zusammenhängen Regelungen, die eine Rechtsnachfolge berücksichtigen. So sieht

etwa § 30 Abs 1 EStG 1988 ausdrücklich vor, dass bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ist. § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 wurde durch das 1. StabG 2012 dahingehend geändert, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nur dann gilt, wenn der Veräußerer die Voraussetzungen selbst erfüllt. Anders als nach der zuvor geltenden Rechtslage sind im Falle eines Erwerbes von Todes wegen die Besitzzeiten nicht mehr zusammenzurechnen. Damit kommt die Höchstpersönlichkeit der Befreiung zum Ausdruck. Während Grundstücke an sich unter Lebenden übertragen werden können, erscheint es ausgeschlossen, die Errichtereigenschaft durch rechtsgeschäftliches Handeln einer anderen Person zukommen zu lassen. Auch bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen nur jene Rechtspositionen auf den Rechtsnachfolger über, bei denen es sich nicht um höchstpersönliche Rechtspositionen handelt (zB VwGH 28.6.2007, 2006/16/0199).

Beim Verlustabzug kam der Verwaltungsgerichtshof zu dem Ergebnis, dass der Sinn des Verlustabzuges darin besteht, eine Verrechnung von Einkünften des Steuerpflichtigen mit von ihm in der Vergangenheit erlittenen Verlusten herbeizuführen, um seine Leistungsfähigkeit periodenübergreifend zu berücksichtigen. Eine steuersubjektübergreifende Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ist aber nicht geboten, da Verluste, die der Rechtsvorgänger erlitten hat, im Allgemeinen nicht die Leistungsfähigkeit des Rechtsnachfolgers beeinträchtigen (VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003 ). Der Verwaltungsgerichtshof hat damit die großzügigere Rechtsansicht des BMF, wonach auch der Erbe stets die Verlustvorträge verwerten kann, verworfen. Auch die Herstellerbefreiung hat den Zweck, persönliche Umstände, nämlich die Arbeitsleistung und das Risiko des Errichters, zu berücksichtigen. Eine subjektübergreifende Begünstigung kann darin nicht erblickt werden.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude gem. § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 nicht auf den Rechtsnachfolger übergeht.

### **Einkünfteermittlung**

Gemäß § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (€ 370.000) und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten (€ 318.200) anzusetzen, weil Altvermögen vorliegt. Somit liegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von € 51.800 vor, die gemäß § 30a EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 mit 25 % zu besteuern sind.

Der Beschwerde war somit teilweise Folge zu geben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn eine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage besteht, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis oder der

Beschluss 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 keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob die Herstellerbefreiung auch auf den unentgeltlichen Rechtsnachfolger übergehen kann vorliegt, war die Revision, sofern es die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid betrifft, zuzulassen.

Hingegen folgt Bundesfinanzgericht hinsichtlich des Beschlusses, mit dem die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid als zurückgenommen gilt, der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und es liegt somit kein Grund für eine diesbezügliche Revisionszulassung vor.

Wien, am 1. März 2019