

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, vom 11.11.2019 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 6.8.2020 abgeändert.  
Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 5.6.2009 erwarben der Beschwerdeführer (Bf) und seine Gattin je zur Hälfte ein unbebautes Grundstück in Z, B-Gasse, um einen Kaufpreis von 280.000,00 €, welches sie mit Vertrag vom 13.11.2017 um einen Preis von 440.000,00 € wieder verkauften.

Der Parteienvertreter meldete im Rahmen der Selbstberechnung für den Bf Einkünfte aus Grundstücksveräußerung in Höhe von 71.329,14 € (anteiliger Erlös von 220.000,00 € abzüglich anteiliger Anschaffungskosten von 148.610,86 € und Kosten der Selbstberechnung von 60,00 €) sowie eine darauf entfallende Immobilienertragsteuer von 21.398,71 €.

In seiner für das Jahr 2017 eingereichten Einkommensteuererklärung machte der Bf geltend, dass bei der Meldung der Immobilienertragsteuer Architektenkosten in Höhe von 75.083,82 € nicht als Teil der Anschaffungskosten berücksichtigt worden seien und so die Immobilienertragsteuer zu hoch bemessen worden sei. Nach Abzug des auf ihn entfallenden Hälfteanteils an den Architektenkosten verblieben für den Bf Einkünfte aus Grundstücksveräußerung von 33.787,23 €.

Über Ergänzungersuchen der belangten Behörde übermittelte der Bf eine mit 6.4.2010 datierte Rechnung einer „xy-gmbh“ aus Leipzig, in welcher diese als Abschlagszahlung gemäß Zahlungsplan vom 29.3.2010 die Pos. 1 „Entwurf“ und die Pos. 2 „nach Erstellung der Baugenehmigung/des Bauantrages“ über jeweils 33.250,00 €, insgesamt 79.800,00 €, verrechnet. Nach Abzug eines 3%igen Skontos gelangte der erwähnte Betrag von 75.083,82 € zur Überweisung. Weiters wies der Bf darauf hin, dass auf Grund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.2003, 99/14/0316, Planungskosten (Architektenhonorare) zur Herstellung und Errichtung ebenfalls zu den Anschaffungskosten einer Liegenschaft gehörten, selbst wenn eine tatsächliche Bauausführung in der Folge unterbleibe.

Im angefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde dem Begehrten des Bf nicht, laut Kaufvertrag sei die Leistung des Architekten nicht Teil des Kaufgegenstandes und stehe in keinem Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung.

In seiner Beschwerde bringt der Bf vor, dass die Planungs- und Errichtungskosten ursächlich mit der Baureifmachung und der geplanten Herstellung eines Einfamilienhauses im Zusammenhang gestanden seien. Dadurch sei es erst möglich gewesen, den im Zuge des Verkaufes erreichten Liegenschaftserlös zu erzielen.

Über Ergänzungersuchen der belangten Behörde übermittelte der Bf den Bauwerkvertrag mit der „xy-gmbh“ und erläuterte dazu, dass diese als Generalunternehmer auch die Vergabe an das Architektenbüro übernommen habe, der von den Architekten realisierte Vorentwurf sei beigelegt, ebenso die Baugenehmigung und der Bauplan. Da jedoch die Durchführung auf Grund von Liquiditätsschwierigkeiten des Generalunternehmers nicht möglich gewesen sei, habe das Projekt nicht realisiert werden können. Dazu legte der Bf ein Schreiben des Geschäftsführers der „xy-gmbh“ vom 25.10.2010 vor, wonach sich diese in großen Liquiditätsschwierigkeiten befindet, die zur Insolvenz führen könnten, weshalb sie sich außer Stande sehe, das Bauwerk des Bf nach Erteilung der Baugenehmigung fristgemäß zu beginnen und danach fertigzustellen, man hoffe, dass der Bf sein Projekt seinen Intentionen gemäß mit anderen Ausführenden erstellen werde.

Die belangte Behörde erließ eine Beschwerdevorentscheidung, in welcher sie den angefochtenen Bescheid im Bereich der vom Bf erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in nicht weiter strittigen Punkten zu Ungunsten des Bf abänderte und die Planungskosten weiterhin nicht als Teil der Anschaffungskosten des verkauften Grundstücks anerkannte. Frustrierte Aufwendungen wie z.B. Planungskosten stellten keine Anschaffungskosten dar, sie stünden nicht in Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks. Dies werde gegenständlich dadurch verdeutlicht, dass die Leistungen des Architekten nicht Teil des Kaufvertrages vom 13.11.2017 gewesen seien. Da im Gegensatz zu dem vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25.2.2003, 99/14/0316, entschiedenen Fall, in welchem die Aufstockung eines bereits bestehenden Gebäudes geplant gewesen sei,

gegenständlichen nur der nackte Grund und Boden veräußert worden sei, könne dieses Erkenntnis dem Bf nicht zum Erfolg verhelfen. Der Auffassung des Bf, erst die Planungskosten (Architektenkosten) hätten die Erzielung des im Zuge des Verkaufes erreichten Kaufpreis ermöglicht, sei entgegenzuhalten, dass sich laut dem Wirtschaftsmagazin „Gewinn“ die Grundstückspreise in Z im Jahr 2017 zwischen 400,00 € und 950,00 € bewegt hätten, multipliziere man die Fläche des gegenständlichen Grundstücks von 1.051m<sup>2</sup>, so ergebe sich bereits beim Ansatz von 400,00 m<sup>2</sup> ein Verkaufserlös von 420.400,00 €.

In seinem Vorlageantrag führt der Bf aus, dass die vorgebliche Nichtabzugsfähigkeit von sogenannten „frustrierten“ Aufwendungen jeglicher Logik entbehre. Im gegenständlichen Fall sei die unbebaute Liegenschaft gemeinschaftlich erworben worden, um in der Folge ein Einfamilienhaus für eigene Zwecke bzw. allenfalls für Vermietungszwecke zu errichten. Hierfür sei nachweislich ein Architekt mit der Planung und einer Machbarkeitsstudie beauftragt worden. Aus persönlichen und wirtschaftlich nachvollziehbaren Gründen (Liquiditätsknappheit, mittlerweile unterschiedliche persönliche Interessen der Erwerber, Bankendruck hinsichtlich der von den Erwerbern aufgenommenen Kredite und Darlehen) sei der Entschluss gereift, die Liegenschaft trotz der vorgenommenen Investitionen (Planungskosten) zu veräußern. Wenn die Erwerber der Liegenschaft Maßnahmen zur Umsetzung der Planungskosten gesetzt hätten, wie etwa die Durchführung des Aushubes und das Ausgießen der Fundamentplatte, hätte hinsichtlich der Planungskosten nicht mehr von „frustriertem Aufwand“ gesprochen werden können. In Bezug auf das verfassungsrechtlich immanente Leistungsfähigkeitsprinzip und der Kausalität könne daher bei einem Anschaffungscharakter keine steuerlich wirksame Differenzierung zwischen „frustriertem Aufwand“ und der Errichtung eines Zaunes, einer Hausmauer oder sonstiger Elemente erfolgen. Wenn etwa ein Eigentümer einen Zaun oder eine Mauer errichte und diese beim nächstfolgenden Starkregen weggeschwemmt werde, sei aus der Sicht eines möglichen Erwerbers kein gesondert zu bezahlender Aktivwert vorhanden, gleichwohl sei auf der Seite des Veräußerers ein (nachträglicher) Herstellungsaufwand angefallen. Gleiches gelte etwa für eine vom Veräußerer eingezogene Bodenplatte, die der Käufer in der Folge wieder entferne, um seine eigene Planung umzusetzen. Ob eine vom Verkäufer getätigte Investition steuerlich maßgeblich ist, könne nicht davon abhängig sein, ob und inwieweit die durchgeführte Investition vom Erwerber genutzt bzw. in der Kaufpreisbemessung mitberücksichtigt worden sei.

Weiters habe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025; 1.6.2017, Ro 2015/15/0034) die Einheitstheorie, wonach Grund und Boden und Gebäude für steuerliche Zwecke ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden, auch nach dem 1. StabG 2012 noch Gültigkeit. Für ein einheitliches Wirtschaftsgut könne kein unterschiedlicher Anschaffungskostenbegriff gelten. Bei einem bebauten Grundstück würden die Planungskosten unzweifelhaft auf Grund und Boden und Gebäude aufgeteilt werden, während bei einem unbebauten Grundstück die Planungskosten in „frustrierter Aufwand“ umqualifiziert würden, mit der Rechtsprechung stehe ein solches Ergebnis nicht in Einklang.

In der am 20.1.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter des Bf aus, dass es darauf, ob der Aufwand frustriert gewesen sei oder nicht, nicht ankomme, entscheidend sei, welchen Aufwand der Verkäufer auf das Grundstück getätigten habe. Nach der Logik des Gesetzes solle der Mehrwert, den der Verkäufer erzielt habe, besteuert werden, was eben aus der Sicht des Verkäufers zu beurteilen sei.

In einer in der Verhandlung vorgelegten Sachverhaltsdarstellung verweist der steuerliche Vertreter u.a. darauf, dass er Bf und seine Gattin den Bau eines Einfamilienhauses für die Eigennutzung geplant gehabt hätten, infolge der Insolvenz der „xy-gmbh“ und weil die Bank die Finanzierung nicht mehr mitgetragen habe, sei eine Bebauung letztlich unterblieben. Für die Aktivierung der Architektenkosten könne es keinen Unterschied machen, ob etwa mit der Betonierung von Grund und Boden und dem Rohbau bereits begonnen und dann der Bau eingestellt oder ob das Projekt aus nachvollziehbaren Gründen nicht verwirklicht wurde. Bei einer bereits begonnenen Bebauung wären nach der Logik der Finanzverwaltung die Planungskosten unzweifelhaft - trotz Nichtfertigstellung - zu aktivieren, während bei Nichtbebauung Werbungskosten vorlägen.

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

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, 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).

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 heißt es dazu:  
„In § 30 Abs. 1 soll auch der steuerliche Begriff des Grundstücks definiert werden. Unter einem Grundstück sind für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zu verstehen. Als (Teil-)Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden.“

Mit der Definition des Grundstücks in § 30 Abs. 1 EStG wird, wie auch aus den Erläuterungen hervorgeht, zum Ausdruck gebracht, dass das Grundstück als solches ertragsteuerlich nicht existiert, sondern nur die damit bezeichneten Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte. Dementsprechend können sich steuerliche Auswirkungen nur hinsichtlich dieser jeweiligen Wirtschaftsgüter eigenständig ergeben und nicht in einer zusammenfassenden Betrachtung einer Gesamtheit dieser Wirtschaftsgüter. Damit ist der bisher bei Grundstücken vertretenen Einheitstheorie die Rechtsgrundlage entzogen worden, eine Betrachtung von Grund und Boden und Gebäude als steuerliche Einheit ist daher nach der geltenden Rechtslage nicht mehr möglich, auf Grund ihrer selbständigen Bewertbarkeit gehören Gebäude nicht zum Grund und Boden (vgl. Bodis/Hammerl in Doralt/ Kirchmayr/ Mayr/ Zorn, Kommentar zum EStG, § 30 Rz 27, Rz 30). Im Rahmen des einheitlichen

Grundstücks sind die einzelnen Elemente dann als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen, wenn sie isoliert veräußert werden bzw. isoliert veräußert werden können, was etwa bei der Veräußerung eines Superädikates der Fall ist (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066). Aus den vom Bf im Vorlageantrag angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 (hier ging es nur um die Frage, in welchem Ausmaß sich die Hauptwohnsitzbefreiung auch auf den mitveräußerten Grund und Boden erstreckt), und vom 1.6.2017, Ro 2015/15/0034 (dieses Erkenntnis ist nicht zu Einkünften nach § 30 EStG ergangen und hat zudem das Jahr 2005, also noch die Rechtslage vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, betroffen) ergibt sich nichts Gegenteiliges.

Gemäß § 30 Abs. 3 sind 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.

Der Begriff der Anschaffungskosten ist im außerbetrieblichen Bereich mit jenem im betrieblichen Bereich ident. Zu den Anschaffungskosten gehören Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen. Als Anschaffungskosten gelten somit die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039; VwGH 23.11.1994, 91/13/0111).

Unstrittig ist, dass der Bf mit Kaufvertrag vom Juni 2009 gemeinsam mit seiner Gattin ein unbebautes Grundstück erworben hat und die Anschaffungskosten einschließlich Nebenkosten für den Bf 148.610,86 € betragen haben. Fest steht weiters, dass die Ehegatten das Grundstück in ebenfalls unbebautem Zustand wieder verkauft haben; ein Wirtschaftsgut „Gebäude“ im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG war nicht Gegenstand des Veräußerungsgeschäftes vom 13.11.2017.

Laut Pkt. 1 und 5 des vorgelegten Bauwerkvertrages vom März/April 2010 hatte der Bf die „xy-gmbh“ als Bauherr mit Entwurf, Planung und Erstellung eines Einfamilienhauses auf dem in Rede stehenden Grundstück gegen eine Vergütung von 798.000,00 € beauftragt, laut Pkt. 6a des Vertrages waren die ersten Raten für Anzahlung, Entwurf und Genehmigungsplanung bereits vor Baubeginn fällig. Von diesen im Jahr 2010 geleisteten, bereits vor Baubeginn fälligen Zahlungen entfiel auf den Bf ein Anteil von 37.541,91 €.

Diese Zahlungen stehen unzweifelhaft nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung des Grund und Bodens und haben daher nicht dessen Anschaffung gedient, sie stellen auch keinen den Grund und Boden betreffenden Herstellungsaufwand dar. Hätte der Bf die geplante Errichtung eines Einfamilienhauses durchgeführt, so hätten die Planungskosten vielmehr zu den Herstellungskosten des Gebäudes gezählt (vgl. das vom Bf bezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.2003, 99/14/0316). Der Umstand, dass die Bauführung

unterblieben ist, führt nicht dazu, dass der verlorene Bauaufwand zu Anschaffungskosten des Grund und Bodens wird.

Der Bf verwendet in seiner Beschwerde zwar den Begriff der „Baureifmachung“, worunter man Aufwendungen versteht, die notwendig sind, um auf einem zur Bebauung geeigneten Grundstück die Voraussetzungen für die Erteilung einer Baubewilligung zu schaffen, so Kosten für die Schaffung einer Zufahrtsmöglichkeit, der Möglichkeit des Anschlusses an eine Wasserleitung, Kanalleitung, Stromversorgung, Abwasserbeseitigung (vgl. OGH 26.11.1980, 1Ob607/80). Dass der Bf derartige Aufwendungen getätigt hätte, lässt sich seinem Vorbringen aber nicht entnehmen. Die in Rede stehenden, gemäß Bauwerkvertrag geleisteten Abschlagszahlungen für Planung und Errichtung eines Einfamilienhauses stellen jedenfalls keine Kosten der Baureifmachung dar (vgl. VwGH 20.12.1994, 92/05/0170).

Da auf Grund des neu definierten Grundstücksbegriffes Grund und Boden und Gebäude kein einheitliches Wirtschaftsgut mehr darstellen, können auch keine einheitlichen Anschaffungskosten angenommen werden. Daraus folgt auch, dass anders als nach der Rechtslage bis zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 auf Gebäude entfallende Anschaffungskosten nicht mehr angesetzt werden können, wenn Gebäude im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr vorhanden sind (etwa auf Grund einer katastrophenenbedingten Zerstörung); diesfalls wird nur der „nackte“ Grund und Boden veräußert, womit bei der Ermittlung der Einkünfte auch nur die auf den Grund und Boden entfallenden Anschaffungskosten berücksichtigt werden können (Bodis/Hammerl, a.a.O., § 30 Rz 221).

Nichts anderes kann gelten, wenn der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes dienende Aufwendungen anfallen, das Bauvorhaben aber letztlich nicht verwirklicht wird und ein Gebäude somit aus diesem Grund im Zeitpunkt der Veräußerung nicht vorhanden ist; auch diesfalls wird nur der „nackte“ Grund und Boden veräußert und können nach dem zuvor Gesagten nur die auf den Grund und Boden entfallenden Anschaffungskosten abziehbar sein.

Die vom Bf bereits vor Baubeginn an die „xy-gmbh“ für Anzahlung, Entwurf und Genehmigungsplanung geleisteten Teilbeträge für die Errichtung eines Einfamilienhauses können daher nicht die Einkünfte aus der im November 2017 erfolgten Veräußerung des Grund und Bodens mindern.

Dass, wie in der Beschwerde behauptet wird, die Planungskosten für die Herstellung eines Einfamilienhauses auf dem gegenständlichen Grundstück den beim Verkauf des Grund und Bodens erzielten Erlös erst ermöglicht hätten, ist im Übrigen nicht nachvollziehbar. Dem Kaufvertrag vom 13.11.2017 ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass diese Kosten irgendeinen Einfluss auf die Höhe des mit 440.000,00 € vereinbarten Kaufpreises gehabt hätten.

Selbst wenn, wie in der im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten Sachverhaltsdarstellung vorgebracht wird, von einer „Aktivierbarkeit“ der Architektenkosten

auszugehen wäre, könnten diese nicht vom Erlös für die Veräußerung von Grund und Boden abgezogen werden. Die an die „xy-gmbh“ geleisteten Zahlungen betreffen ausschließlich die Herstellung eines Gebäudes, weshalb sie auch nur als Teil der Herstellungskosten für das geplante Gebäude „aktiviert“ werden könnten. Da gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden von der Besteuerung ausgenommen sind und diese Herstellerbefreiung nur das Gebäude selbst, nicht hingegen den mitveräußerten Grund und Boden umfasst, könnten die für das Gebäude isoliert betrachtet in Höhe des Abgangs der „aktivierten“ Zahlungen entstehenden negativen Einkünfte aus Grundstücksveräußerung (dass die Käufer für die vom Bf verausgabten Planungskosten etc. etwas bezahlt hätten, geht, wie bereits erwähnt, aus dem Kaufvertrag vom 13.11.2017 nicht hervor) nicht für einen Verlustausgleich mit positiven Einkünften aus der Veräußerung des Grund und Bodens verwertet werden (vgl. Bodis/Hammerl, a.a.O., § 30 Rz 171, 172; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2020, § 30 Rz 37).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet. Da der Bf gegen die in der Beschwerdevorentscheidung zu seinen Ungunsten vorgenommene Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nichts eingewendet hat, war der angefochtene Bescheid spruchgemäß im Umfang der Beschwerdevorentscheidung abzuändern.

#### **Zur Frage der 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.

Die Revision war zuzulassen, weil eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der hier strittigen Frage, ob bei der Veräußerung eines unbebauten Grundstücks ein durch die beabsichtigte, aber letztlich unterbliebene Errichtung eines Gebäudes verursachter verlorener Bauaufwand die Bemessungsgrundlage für die auf die Veräußerung von Grund und Boden entfallende Immobilienertragsteuer mindert, nicht vorliegt. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.2003, 99/14/0316, hat zum einen die Rechtslage vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 betroffen, zum anderen war in diesem vom Gerichtshof entschiedenen Fall tatsächlich ein Wirtschaftsgut „Gebäude“, dem der verlorene Bauaufwand zugeordnet werden konnte, vorhanden.

Wien, am 27. Jänner 2021