I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des M M in G, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. März 2021, Zl. RV/5100981/2017, betreffend Einkommensteuer 2013, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

1 Der Revisionswerber und seine Ehefrau erwarben mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 2002 eine Liegenschaft und nutzten diese in weiterer Folge als Hauptwohnsitz. Auf der Liegenschaft befand sich ein repräsentatives Eigenheim (Wohneinheit im Ausmaß von 480 m² samt Nebenräumen), welches innerhalb eines 3.637 m² umfassenden, als Bauland gewidmeten Gartens lag, auf dem sich ein Swimmingpool und Nebengebäude (ehemaliger Stall, Badehaus etc.) befanden. Im Oktober 2013 verkauften sie die angeführte Liegenschaft samt einer an die Liegenschaft angrenzende Grundfläche von 38.885 m² um 7,650.000 €.

2 Bei der Selbstberechnung und Abfuhr der Immobilienertragsteuer wurde der auf die Gebäude sowie der auf Grund und Boden im Ausmaß von 3.637 m² entfallende Kaufpreisanteil gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 steuerfrei belassen.

3 Im Rahmen einer beim Revisionswerber durchgeführten Außenprüfung vertrat die Prüferin den Standpunkt, üblicherweise seien 1.000 m² Grund und Boden als Bauplatz erforderlich, weshalb sich die Steuerbefreiung nur in diesem Ausmaß auf den mitveräußerten Grund und Boden erstrecke.

4 Das Finanzamt hob den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Bescheid, in dem es die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit 225.187,86 € festsetzte.

5 Einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 gab das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung keine Folge, woraufhin der Revisionswerber die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde ab. Zur Begründung führte es aus, laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, sei der Grund und Boden nur in jenem Ausmaß dem begünstigten Eigenheim zuzuordnen, das üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei. Die Beurteilung welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei erfolge nach der Verkehrsauffassung. Das Wort „üblicherweise“ indiziere, dass nicht auf den konkreten Einzelfall (Bauplatz) abzustellen, sondern von einer typisierenden Betrachtung auszugehen sei. Dies sei auch daraus ableitbar, dass sich der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis mit den Ausführungen des BFG zur in Geltung stehenden Bauordnung nicht auseinandergesetzt habe. Der vom Finanzamt vertretene Standpunkt, für einen Bauplatz sei üblicherweise eine Grundfläche von 1.000 m² erforderlich, habe jedenfalls die Praktikabilität auf seiner Seite. Auch im Revisionsfall werde eine Fläche von 1.000 m² als ausreichend erachtet.

7 Eine Revision erklärte das BFG für zulässig, weil der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Ro 2015/15/0025 Aussagen bezüglich einer Begrenzung getroffen habe, aber weitere Fragen offen geblieben seien. Ob etwa von einer typisierenden Betrachtungsweise auszugehen oder konkret auf die Verhältnisse vor Ort einzugehen sei.

8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Die Revision ist zulässig, aber nicht berechtigt.

11 § 30 Abs. 2 EStG 1988 in der seit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) geltenden Fassung lautet auszugsweise:

„(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 oder Herstellung (Fertigstellung) 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.

[...]“

12 Der Revisionswerber bringt vor, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, zu Recht erkannt, die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sei dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen sei, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Nur in diesem Ausmaß erstrecke sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten „Grund und Boden“, wobei die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei, nach der Verkehrsauffassung erfolge. Es stelle sich die Frage, ob die Formulierung, „üblicherweise als Bauplatz erforderlich“ bundesweit einheitlich oder - abhängig von der Region sowie den lokalen Bebauungsbestimmungen - unterschiedlich zu verstehen sei sowie, ob die Grundfläche von der Größe des befreiten Gebäudes abhängig sei. Da Grund und Boden begrenzt sei und mit der steigenden Anzahl von Gebäuden immer kleiner werde, stelle sich zudem die Frage, auf welchen Zeitpunkt sich die Wortfolge „üblicherweise als Bauplatz erforderlich“ beziehe.

13 § 30 Abs. 2 EStG 1988 nimmt die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung aus und knüpft zur Begriffsbestimmung des Eigenheimes an die Definition des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 an. Danach ist ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.

14 Aus den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8), wonach „wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b)“, welche zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen, von der Besteuerung ausgenommen sind, und aus den Erläuterungen zur Stammfassung des § 30 EStG 1988, in denen u.a. ausgeführt wird, dass die Steuerbefreiung auch für den „Grundanteil bzw. den Grund gelte, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ (621 BlgNR 17. GP, 82), leitete der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, ab, dass der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (in Bezug auf Grund und Boden) eine größenmäßige Beschränkung zu entnehmen ist. Eine Limitierung ist auch erforderlich, weil sich die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen aus dem im Ertragsteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt und einen Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung leisten soll.

15 Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise“ als Bauplatz erforderlich ist. Es kommt daher nicht entscheidend auf die Lage und die Bebauung eines konkreten Grundstücks an. Das Wort „üblicherweise“ indiziert vielmehr - wie vom BFG im angefochtenen Erkenntnis zutreffend erkannt - eine typisierende Betrachtung, die sich unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung an Durchschnittswerten zu orientieren hat.

16 Im Geltungsbereich des EStG 1972 hat die Verwaltungspraxis in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Arbeiterwohnstätte zunächst eine Bauplatzgröße von 500 m² als angemessen angesehen. Nachdem die Nutzflächenbegrenzung bei Eigenheimen und Eigentumswohnungen weggefallen ist (vgl. 457 BlgNR 15. GP, 20), hat es das Ausmaß einer generell üblichen Bauparzelle mit 1.000 m² angenommen. Im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung ist ein Bauplatz im Ausmaß von 1.000 m² typischerweise nach wie vor als ausreichend anzusehen, zumal Grund und Boden begrenzt sind und Bauplätze - worauf auch in der Revision zutreffend hingewiesen wird - mit zunehmender Bebauung tendenziell kleiner werden.

17 Das Finanzamt und ihm folgend das BFG gingen davon aus, dass dem Revisionswerber die Steuerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für eine Grundstücksfläche von 1.000 m² zustehe. Dass der Revisionswerber dadurch in seinen Rechten verletzt worden wäre, ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar und wird auch in der Revision nicht nachvollziehbar dargetan.

18 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

19 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 24. April 2024