

Immobilienenertragsteuerverpflichtung trotz Hauptwohnsitzbefreiung bei übergroßem Grundstück

Die BFG-Entscheidung vom BFG 30. 3. 2022, RV/5100981/2017

Michael Hubmann / Rainer Borns

Im März dieses Jahres entschied das BFG,¹ dass im Zuge des Verkaufs einer Liegenschaft, deren Grundfläche 3.637 m² umfasste, die in § 30 Abs 2 Z 1 EStG vorgesehene Hauptwohnsitzbefreiung nur für einen Grundflächenanteil von 1.000 m² zu gewähren ist. Im Umkehrschluss unterliegt der Verkaufserlös, der auf die restlichen 2.637 m² entfällt, der ImmoESt. Die Befreiung von Eigenheimen „samt Grund und Boden“ umfasse nämlich nur jenen Grundanteil, der üblicherweise nach der Verkehrsauffassung als Bauplatz erforderlich ist. Nach der Ansicht des BFG sind dies wohl keinesfalls mehr als 1.000 m². Fraglich ist, ob eine derartige Begrenzung der Befreiung im Gesetz Deckung findet.

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer und dessen Gattin waren seit 2. 12. 2002 jeweils Hälfteeigentümer einer Liegenschaft. Das Objekt wurde von den beiden und deren Kindern bis dato als Hauptwohnsitz benutzt. Diese Liegenschaft beinhaltet eine Wohneinheit im Ausmaß von ca 480 m², die innerhalb eines 3.637 m² umfassenden Gartens liegt, der als Bauland gewidmet ist. Die Ehegatten verkauften die Liegenschaft im Jahr 2013 um 7.650.000 €. Die Einkommensteuer wurde für dieses Jahr anfänglich mit 4.662 € festgesetzt. Infolge einer Außenprüfung im Jahr 2015 wurde festgestellt, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nur den Grund und Boden umfasst, der für ein durchschnittliches Eigenheim erforderlich ist. Dies wurde mitunter durch die langjährige Verwaltungspraxis begründet. Daher waren nur 1.000 m² Grund und Boden von der Befreiung umfasst. Der Erlös, der auf die restlichen 2.637 m² entfällt, unterliegt demnach dem besonderen Steuersatz von 30 %. Als Konsequenz wurde die ImmoESt sodann mit 450.374,73 € (Hälfteteil: 225.187,86 €) festgesetzt. In der hiergegen erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, dass die in § 30 Abs 2 Z 1 EStG vorgesehene Befreiung größenunabhängig anzuwenden sei. Das Finanzamt wies die Beschwerde ab, wogegen sich die gegenständliche Vorlage an das BFG richtete.

2. Entscheidung des BFG

Sowohl der Sachverhalt als auch die grundsätzliche Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der Hauptwohnsitzbefreiung waren unbestritten. Das BFG hatte lediglich zu entscheiden, in welchem Ausmaß die gegenständliche Liegenschaft der Hauptwohnsitzbefreiung unterliegt. Die in § 30 Abs 2 Z 1 EStG vorgesehene Hauptwohnsitzbefreiung umfasst ihrem Wortlaut

nach Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen „samt Grund und Boden“. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ allerdings nur in jenem Ausmaß zuzuordnen, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Nur in diesem Ausmaß erstreckte sich sodann die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten „Grund und Boden“. Nach den Ausführungen des BFG erfolgt die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, nach der Verkehrsauffassung.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für ein Eigenheim iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG – auf den § 30 Abs 2 Z 1 EStG verweist – regelmäßig kein Bauplatz in der Größe von mehr als 1.000 m² erforderlich. Neben jener Fläche, auf welcher das Gebäude errichtet ist, erfasse die Befreiung so viel an das Gebäude umgebender Fläche, als üblicherweise (nach der Verkehrsauffassung, wohl unter Einbeziehung der örtlichen Bauvorschriften) als Bauplatz erforderlich sei, was wohl keinesfalls mehr als 1.000 m² seien. Als Bauplatz sei eine Grundfläche zu verstehen, die sich aus den tatsächlich verbauten und aus jenen Grundflächen zusammensetzt, die nach den Bauvorschriften als notwendiges Zugehör zum Bau (als Vorgarten, Bauwuch, Hof) unverbaut bleiben müssen. Ob die Bauordnung allein die nach der Verkehrsauffassung üblicherweise erforderliche Größe bestimmt, dürfe aber bezweifelt werden. Gemäß der Flächenwidmung weist die gegenständliche, als Bauland-Agrargebiet gewidmete Fläche eine maximale Bebaubarkeit von 40 % aus. Daher stehen bei einer Fläche von 1.000 m² sodann 400 m² für das Gebäude und 600 m² für den Garten zur Verfügung. Da im beschwerdegegenständlichen Fall die Fläche, auf welcher das Gebäude errichtet ist (321,53 m² Nutzfläche plus Mauerwerk) zweifelsfrei unter 400 m² liegt, würde man mit 1.000 m² das Auslangen finden. Dies würde auch der Definition „erforderlicher Bauplatz“ gerecht, und vor allem



Michael Hubmann, LL.M. (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Mag. Rainer Borns ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹ BFG 30. 3. 2022, RV/5100981/2017.

wäre diese typisierende Betrachtungsweise praktikabel und einfach. Der Bauordnung würde somit ebenso entsprochen werden. Die Miteinbeziehung sonstiger Gebäude und Wirtschaftsgüter erscheine nicht systematisch und weder vom Gesetzeswortlaut noch vom Telos der Befreiungsbestimmung gedeckt, da die Hauptwohnsitzbefreiung als Befreiung der auf das als Hauptwohnsitz genutzte Gebäude sowie den dazugehörigen Grund und Boden entfallenden stillen Reserven ausgestaltet sei.

Nach der Ansicht des BFG sind im gegenständlichen Fall von der Hauptwohnsitzbefreiung nur das Gebäude sowie der Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m² von der ImmoEST befreit, die Veräußerung des restlichen Anteils an Grund und Boden im Ausmaß von 2.637 m² (Restfläche) unterliegt dagegen der Besteuerung. Die ordentliche Revision wurde zugelassen und eingebracht.²

3. Anmerkungen

3.1. Entwicklung der Rechtslage

Eine steuerliche Hauptwohnsitzbefreiung fand sich bereits in der Stammfassung des EStG (BGBl 1988/400). Damals war – noch als Teil der Bestimmung betreffend Spekulationsgeschäfte – vorgesehen, dass Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG von der Besteuerung ausgenommen sind, wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung mindestens seit zwei Jahren als Hauptwohnsitz gedient haben. Erst durch das 1. StabG 2012³ wurde § 30 EStG zur zentralen Bestimmung für private Grundstücksveräußerungen, während die Spekulationsgeschäfte sodann in § 31 EStG geregelt wurden. Private Grundstücksveräußerungen wurden hierdurch unabhängig von einer Spekulationsfrist in die Besteuerung gemäß § 30a EStG mit einem Steuersatz von damals noch 25 %⁴ bzw nunmehr 30 %⁵ einbezogen. Der Gesetzgeber knüpfte hinsichtlich der Eigenheimbefreiung allerdings weitgehend an die bestehende Rechtslage an.⁶ Wie schon zuvor wurden erneut Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG samt Grund und Boden unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung ausgenommen.

Aus historischer Perspektive ist festzuhalten, dass bereits zu Zeiten der Stammfassung strittig war, ob der Wortlaut des Gesetzes eine flächen-

mäßige Einschränkung des von der Befreiungsbestimmung umfassten Grund und Bodens zulässt.⁷ Nach Teilen der Literatur sei die Ableitung einer solchen Einschränkung aus dem Wortlaut des Gesetzes äußerst zweifelhaft.⁸ Lediglich die EStR bejahten eine Beschränkung und definierten einen üblicherweise benötigten Bauplatz (in Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH zum GrESTG)⁹ als Grundstück mit einer Größe von maximal 1.000 m².¹⁰ Auch das BFG verneinte vor der im Folgenden zu besprechenden VwGH-Entscheidung¹¹ das Vorliegen einer größenmäßigen Beschränkung.¹² Zwar geht die Rechtsprechung nunmehr einhellig von einer Beschränkung auf 1.000 m² aus, jedoch finden sich in der Literatur weiterhin entsprechende Zweifel an der VwGH-Entscheidung und daran, ob eine derartige flächenmäßige Einschränkung tatsächlich eine gesetzliche Grundlage hat.¹³

3.2. Rechtsansicht des VwGH

In der Leitentscheidung Ro 2015/15/0025 vom 29. 3. 2017 setzte sich der VwGH mit der Frage auseinander, wie der Begriff des „Eigenheimes samt Grund und Boden“ zu verstehen ist.¹⁴ Der Gesetzeswortlaut knüpft bezüglich des Eigenheimes an der Definition des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG an. Demnach ist ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Bezüglich des unbestimmten Begriffs „Grund und Boden“ verweist das Höchstgericht auf die Erläuterungen¹⁵ zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012. Dort wird erwähnt, dass Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden wie bisher von der Besteuerung ausgenommen sind. Daher müssen auch die Erläuterungen¹⁶ zur Stammfassung bei der Auslegung des Begriffs miteinbezogen wer-

² BFG 30. 3. 2022, RV/5100981/2017; siehe auch Hubmann, BFG: Immobilienertragsteuerpflicht trotz Hauptwohnsitzbefreiung bei über großem Grundstück, LexisNexis-Rechtsnews 32775 vom 7. 7. 2022.

³ 1. Stabilitätsgesetz 2012 idF BGBl I 2012/22.

⁴ § 30a EStG idF BGBl I 2012/22.

⁵ Seit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 idF BGBl I 2015/118.

⁶ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8.

⁷ Schimmer, VwGH zum Umfang der Hauptwohnsitzbefreiung für Grund und Boden, taxlex 2017, 140 (142); Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2008) § 30 Rz 43.

⁸ Prodingler, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001) 222; Ruppe, Die Veräußerung von Privatvermögen, SWK 1990, A I 257.

⁹ VwGH 2. 7. 1971, 0386/71; siehe zur Entwicklung Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg, 2020) § 30 Tz 147.

¹⁰ Rz 6634 EStR; ebenso schon für die Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 Rz 6641 EStR idF BMF-010203/0580-VI/6/2011.

¹¹ VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025.

¹² Vgl BFG 17. 4. 2015, RV/2101044/2014: „Unstrittig ist, dass in § 30 EStG 1988 eine Beschränkung der Wohnfläche des Eigenheimes ebenso wenig vorgesehen ist wie eine Beschränkung des Verkaufspreises.“

¹³ Schimmer, taxlex 2017, 140 (142); Reinold/Schaffer, Größenmäßige Beschränkung der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG, ecolex 2017, 711 (712) mwN; Moser, Ist die Beschränkung der Hauptwohnsitzbefreiung auf 1.000 m² Grund sachgerecht? ÖStZ 2017, 269.

¹⁴ VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025, Rz 10 ff.

¹⁵ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8.

¹⁶ Vgl ErlRV 621 BlgNR 17. GP, 82.

den. Aus den damaligen Erläuterungen geht hervor, dass die Steuerbefreiung für den „Grundanteil bzw den Grund gilt, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Daher soll der Teil des Grundes, welcher für den Bauplatz nicht erforderlich ist, nicht von der Steuerbefreiung umfasst sein. Bezüglich der Frage, welcher Umfang üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist, verweist der VwGH auf eine bereits ergangene Entscheidung¹⁷ aus dem Jahr 2001. Demnach erfolgt diese Beurteilung nach der Verkehrsauffassung.¹⁸ Der VwGH nennt hierbei selbst keinen konkreten Grenzwert. Erst in Reaktion auf die Entscheidung äußert Zorn, der dem erkennenden Senat vorsah, im Schrifttum, dass das „aber wohl keinesfalls mehr [als] 1.000 m² sein“ werden.¹⁹

3.3. Kritik

Die zuvor beschriebene Rechtsprechung des VwGH und darauf beziehend des BFG kann durchaus kritisch betrachtet werden. So sollte insbesondere den Erläuterungen zum 1. StabG 2012²⁰ mehr Bedeutung eingeräumt werden. Dort wird angeführt, dass der Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung darin besteht, dass der Veräußerungserlös *ungeschmälert* zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll. Diesem offensichtlich extensiven Verständnis der Befreiungsbestimmung steht allerdings zugleich einschränkend gegenüber, dass in denselben Erläuterungen angeführt wird, die Befreiung *wie bisher*, dh bereits nach alter Rechtslage bestehend, zu übernehmen. Aus der Wortfolge „wie bisher“ leitet der VwGH ab, die bisherige Verwaltungspraxis und das bisherige Verständnis des EStG 1988 zu übernehmen. Demnach sei nur der Teil des Grund und Bodens von der Hauptwohnsitzbefreiung betroffen, der für den Bauplatz nach der Verkehrsauffassung üblicherweise erforderlich ist. Auf den ersten Blick scheint es, als ob sich die Erläuterungen zum 1. StabG 2012 widersprechen. Allerdings sprechen gute Gründe dafür, der Wortfolge „wie bisher“ in den Erläuterungen keine allzu große Bedeutung beizumessen. Der Gesetzgeber führt auch bezüglich anderer Regelungen betreffend die Neufassung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG, etwa zur Frage der Verlustausgleichsfähigkeit, explizit in den Erläuterungen an, die bisherige Rechtslage zu übernehmen („Unverändert zur bisherigen Rechtslage sind all-fällige Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig“²¹). Betreffend die Verlustausgleichsfähigkeit ist daher davon auszugehen, dass der

Gesetzgeber die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (arg „bisherige Rechtslage“) bestätigt. Bezogen auf die Hauptwohnsitzbefreiung könnte demgegenüber argumentiert werden, dass sich der Gesetzgeber bewusst gegen diese Formulierung entschieden hat, um die flächenmäßige Einschränkung nicht zu übernehmen. Vielmehr sollte durch die Wortfolge „wie bisher“ lediglich festgehalten werden, dass auch im neu geschaffenen § 30 EStG eine Hauptwohnsitzbefreiung besteht. Bei einer genaueren Betrachtung ließe sich der scheinbare Widerspruch innerhalb der Erläuterungen auflösen. Da zum einen ausweislich der Materialien die „Rechtslage“ eben nicht übernommen wird und zum anderen explizit erwähnt wird, dass der Sinn und Zweck der Befreiung darin besteht, den ungeschmälerten Verkaufserlös für eine Neuanschaffung zur Verfügung zu haben, kann argumentiert werden, dass beim Verkauf von Grund und Boden keine Einschränkung der Größe nach zu erfolgen hat.

Überdies ist es kritisch zu sehen, dass das BFG in der vorliegenden Entscheidung die im Schrifttum geäußerte, der Entscheidung des VwGH in dieser Form allerdings nicht konkret entnehmbare, Meinung mit der Entscheidungsbegründung des VwGH argumentativ auf eine Stufe zu stellen scheint.²² Dieser Begründungsweg erscheint unbefriedigend. Wäre der erkennende Senat durchwegs von der starren 1.000-m²-Grenze überzeugt gewesen, dann wäre es ihm auch freigestanden, dies entsprechend in der Begründung zu äußern. Der VwGH scheint dies aber wohl absichtlich offengelassen zu haben. Diese Grenze ergibt sich vielmehr aus der zur Alt-Rechtslage bestehenden Verwaltungspraxis. Auch das BFG stellt daher in der Folge in der gegenständlichen Entscheidung richtigerweise fest, dass noch nicht abschließend geklärt ist, ob bei der Begrenzung etwa von einer typisierenden Betrachtungsweise auszugehen oder konkret auf die Verhältnisse vor Ort einzugehen ist. Daher wurde auch die Revision zugelassen.

Nimmt man, wie der VwGH, das Vorliegen einer flächenmäßigen Begrenzung der Hauptwohnsitzbefreiung an, so verbleibt bei gleichzeitigem Offenlassen der konkreten Kriterien zur Festlegung dieser Grenze enorme Rechtsunsicherheit. Auch der Verweis auf die Verkehrsauffassung ist nicht dazu geeignet, die wünschenswerte Rechtssicherheit zu gewährleisten.²³ Da konkrete und einheitliche Kriterien zur Bestim-

²² Das BFG verweist zB auf VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025, und kurz darauf auf „die Klarstellung durch Senatspräsident Dr. Zorn“, beziehend auf Zorn, RdW 2017, 328.

²³ Das BFG bestätigte seit VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025, mehrfach die Grenze von 1.000 m². Vgl Wisiak, Hauptwohnsitzbefreiung: Ausmaß des üblicherweise erforderlichen Bauplatzes, BFGjournal 2020, 162. Zuletzt auch in BFG 1. 6. 2022, RV/7100215/2019. Eine höchstgerichtliche Beurteilung steht bislang aus und wird sich nun erst durch die im gegenständlichen Fall eingebrachte Revision ergeben.

¹⁷ VwGH 18. 12. 2001, 98/15/0019.

¹⁸ VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025, Rz 12.

¹⁹ Zorn, VwGH zur 1.000 m²-Grenze bei der Hauptwohnsitzbefreiung, RdW 2017, 328.

²⁰ ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8.

²¹ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 10.

mung eines erforderlichen Bauplatzes durch den VwGH gerade nicht identifiziert wurden, könnte diese Unsicherheit – wie von *Schimmer* bereits 2017 gefordert – nur mit einer präzisen gesetzlichen Neuregelung beseitigt werden.²⁴ Nimmt man den Gesetzgeber jedoch beim – in den Erläuterungen geäußerten – Wort, würde es (zumindest aus seiner Sicht) keine Rechtsunsicherheit geben, denn die Hauptwohnsitzbefreiung käme demnach „ungeschmälert“ zur Anwendung.²⁵

4. Fazit und Ausblick

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der VwGH mit seiner Entscheidung aus dem Jahr 2017 die Fragen rund um die Beschränkung der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG noch nicht vollumfänglich beantwortet hat. Auffallend ist, dass der Gerichtshof die auf die EStR zurückgehende starre 1.000-m²-Grenze nicht erwähnt und/oder bestätigt hat, sondern lediglich feststellte, dass die Beurteilung eines gewöhnlichen Bauplatzes nach der Verkehrsauffassung zu erfolgen hat.²⁶ Die Details sind demnach weiterhin offen, weshalb der VwGH erneut in der nunmehr im gegenständlichen Fall erhobenen Revision mit der Thematik befasst sein wird. Die rechtspolitisch wünschenswerte Klarstellung durch den Gesetzgeber erfolgte zwischenzeitlich seit 2017 jedenfalls nicht. Würde

²⁴ *Schimmer*, taxlex 2017, 140 (143).

²⁵ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8.

²⁶ VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025, Rz 12.

man die Erläuterungen zum 1. StabG 2012 entsprechend der obigen Ausführungen auslegen, könnte die Rechtsunsicherheit, die eine uneinheitliche Abgrenzung schaffen würde, jedenfalls vermieden werden. Dies würde jedoch erfordern, dass sich der VwGH entgegen seiner Vorjudikatur für eine unbeschränkte Hauptwohnsitzbefreiung entscheidet. Es bleibt daher mit Spannung abzuwarten, ob der VwGH diesmal konkretere Aussagen zur Begrenzung treffen und sich explizit mit der 1.000-m²-Grenze auseinandersetzen wird.

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Sowohl die Verwaltungspraxis als auch der VwGH gehen von einer größenmäßigen Beschränkung der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG aus. Während jedoch die Verwaltungspraxis entsprechend den EStR eine starre Grenze von 1.000 m² annimmt und den übersteigenden Grundanteil als steuerpflichtig ansieht, blieb der VwGH bisher wage und sprach lediglich aus, dass jener Teil befreit ist, der üblicherweise (nach der Verkehrsauffassung) als Bauplatz erforderlich ist. Das BFG hält sich nunmehr an die 1.000-m²-Grenze, was einerseits die altbekannte Frage aufwirft, ob eine Beschränkung tatsächlich im Willen des Gesetzgebers liegt, und andererseits auch zur Diskussion stellt, ob dies der Ansicht des VwGH entspricht, obwohl er diese starre Grenze in der Vorjudikatur nicht herangezogen hat.

Veranstaltungshinweis

Update Maklerrecht

Maklerprovision nach dem Bestellerprinzip, aktuelle Praxisfragen & Rechtsprechung

Inhalt:

- Neue Anforderungen & Auswirkungen durch das Maklergesetz-Änderungsgesetz
- Das neue Besteller- und Erstauftraggeberprinzip für die Vermittlung von Mietverträgen über Wohnräume in der Praxis
- Verdienstlichkeit, Verdienstlichkeit mehrerer Makler
- Aufklärungspflicht über die Angemessenheit des Kaufpreises
- Informationspflichten und Haftung
- Nachhaltigkeit im Immobilienbereich, von der EU-Taxonomie bis Green Lease – was Makler wissen müssen

Mit den Live-Webinaren des Linde Campus ist Weiterbildung so einfach wie noch nie: Mit nur einem „Klick“ sind Sie mit dem virtuellen Meetingraum verbunden und können jederzeit per Chatfunktion mit dem Vortragenden kommunizieren. Sie erhalten vorab den Zugangslink sowie die Vortragsunterlagen und absolvieren das Webinar bequem über Ihren Bildschirm.

Termin: Mittwoch, 28. 9. 2022, 9:30 Uhr bis 11:00 Uhr.

Informationen und Anmeldung: <https://www.lindeverlag.at/seminar/update-maklerrecht-2887>.