## Keine Herstellerbefreiung für den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb

Private Grundstücksveräußerungen unterliegen nur dann nicht der Immobilienertragsteuer, wenn entweder die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung kommt oder die Herstellerbefreiung geltend gemacht werden kann. Die Herstellerbefreiung umfasst nur den Gebäudeanteil (Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden) und setzt voraus, dass das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient hat. Das Bundesfinanzgericht hatte sich (GZ RV/5100552/2016 vom 22.11.2018) mit einem Sachverhalt auseinanderzusetzen, in dem die Tochter von ihren Eltern ein Gebäude im Jahr 1994 geschenkt bekommen hatte und die Tochter 20 Jahre später bei der Veräußerung des Gebäudes die Herstellerbefreiung steuerlich geltend machen wollte.

Kernfrage dabei ist, ob die Herstellerbefreiung ein höchstpersönliches Recht ist und nur dem tatsächlichen Hersteller zusteht oder ob diese Begünstigung auch auf den unentgeltlichen Erwerber des Gebäudes übergehen kann. Das BFG betonte, dass es bei der Befreiung darauf ankommt, ob bei der Errichtung des Gebäudes das (finanzielle) Baurisiko getragen wurde – indem man das Gebäude selbst errichtet hat oder es von einem Bauunternehmer hat errichten lassen. Sinn und Zweck der Bestimmung ist die Begünstigung für den Errichter selbst, der die eigene Arbeitskraft eingesetzt hat bzw. die tatsächliche Wertschöpfung bewirkt hat. Während auch bei der Anschaffung, beispielsweise eines Fertigteilhauses, ein vom Bauherrn getragenes allfälliges finanzielles Risiko unterstellt werden kann, ist bei einem unentgeltlichen Erwerber kein solches Risiko gegeben.

Trotz teilweise gegenteiliger Literaturmeinung ist zu beachten, dass auch der Gesetzestext von "selbst hergestellten Gebäuden" als Voraussetzung für die Befreiung von der Immobilienertragsteuer spricht. Im Endeffekt handelt es sich sowohl bei der Hauptwohnsitzbefreiung als auch bei der Herstellerbefreiung um ein höchstpersönliches Recht, welches durch Verschenken oder Vererben jedenfalls untergeht. Dies steht im Gleichklang

mit den Einkommensteuerrichtlinien, welche die Befreiung nur dem Errichter (Hersteller) selbst zubilligen und einen Übergang der Befreiung auf den unentgeltlichen Erwerber (wenn der Rechtsvorgänger ein Gebäude selbst hergestellt hat) bei Veräußerungen seit 1.1.2013 nicht vorsehen.