

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Bf., Adr.Bf., über die Beschwerde vom 18.9.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 13.8.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrenslauf

Mit Kaufvertrag vom 7.10.2011 erwarben der Beschwerdeführer (Bf.) und Herr C. eine Eigentumswohnung in Adr.Whg. um 83.500 Euro von Frau Z.

Mit Kaufvertrag vom 29. Juni 2012 veräußerten der Bf. und Herr C. diese Eigentumswohnung um 130.000 Euro an X..

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens beim ehemaligen Miteigentümer C. wurden der belangten Behörde Unterlagen und Fotos vorgelegt und hat diese festgestellt, dass Instandhaltungsaufwendungen und laufende Kosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns in Abzug gebracht worden seien. Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 22.08.2013 wurde ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 37.958,68 Euro festgesetzt, der sich daraus ergab, dass die belangte Behörde die begehrten Materialkosten in Höhe von 5.818,27 Euro sowie die kalkulierten Kosten persönlicher Arbeitsstunden der beiden Miteigentümer im Höhe von 23.448 Euro zum erklärten Veräußerungsgewinn hinzugerechnet hat. Dieser Betrag wurde auf die beiden Miteigentümer im Verhältnis 50:50 aufgeteilt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 22.8.2013 brachte der Bf. ein Rechtsmittel (= *Beschwerde, früher Berufung*), datiert mit 18.9.2013, ein. Im gleichen Schreiben beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2014 erließ die belangte Behörde eine teilweise stattgebende Beschwerdevorentscheidung, in der sie die Kosten des Austauschs der Eingangstüre in Höhe von 1.110 Euro als gewinnmindernden Instandsetzungsaufwand bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes anerkannte. Außerdem wurde bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit des Bf. ein Gewinnfreibetrag in Höhe von 622,95 Euro berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 15.7.2014 beantragte der Bf. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand im Zusammenhang mit der Frist zur Einbringung des Vorlageantrages in diesem Verfahren. Die belangte Behörde gab diesem Antrag mit "Bescheid betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand §§ 308 - 310 BAO" vom 26.1.2015 statt. Dadurch sei der Vorlageantrag vom 9.8.2014, eingebracht am 14.8.2014, als rechtzeitig anzusehen.

Der Vorlageantrag vom 9.8.2019 war im Wesentlichen genau so begründet wie der Vorlageantrag des seinerzeitigen Miteigentümers C. und bezog sich darauf, dass es sich um ein Missverständnis handeln müsse, dass das Finanzamt zu dem Schluss gekommen sei, dass lediglich die Erneuerung der Eingangstür Instandsetzungsaufwand darstelle.

Mit Schreiben vom 19.2.2015 wurde der Bf. gemäß § 265 Abs. 4 BAO von der belangten Behörde über die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht informiert.

Mit einem Schreiben (eingelangt beim BFG am 26.4.2019) brachte der Bf. einen Antrag gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 auf Anwendung des allgemeinen Steuertarifs (Regelbesteuerungsoption) ein und zog gleichzeitig seinen (in der Beschwerde gestellten) Antrag Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 7.10.2011 erwarben der Bf. und Herr C. eine Eigentumswohnung in Adr.Whg. um 83.500 Euro von Frau Z.

Im Zusammenhang mit der Anschaffung dieser Wohnung fielen folgende Kosten an:

- Kaufpreis: 83.500 Euro
- Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragung: 3.841 Euro
- Gerichtsgebühr: 11 Euro
- Makler: 3.006 Euro
- Notar: 136,46 Euro
- Vertragserstellung: 1.546,86 Euro

In dieser Wohnung nahmen der Bf. und Herr C. Renovierungsarbeiten vor. Neben dem Austausch der Eingangstüre wurde das Durchgangsmaß sämtlicher Türen angepasst. Dazu wurden die alten Türstöcke entfernt und die Wände mehrere Zentimeter nach oben hin aufgestemmt, sowie neue Türstöcke und Türen eingebaut.

Es wurde die Heizung erneuert indem das komplette Rohrsystem ersetzt und unter Putz verlegt wurde. Statt der bisherigen Aluminiumlamellen wurden neue Radiatoren verbaut.

Die Elektrik wurde komplett erneuert. Es wurden sämtliche Leitungen, welche porös und z.T. auch farblich nicht normgerecht waren, ausgetauscht und erfolgte die Einleitung eines Dreiphasen-Stromkreises zum Anschluss eines modernen Elektroherdes. Steckdosen und Schalter wurden so versetzt, dass sie im Rahmen der gültigen Vorschriften platziert waren. Ein neuer Verteiler, samt neuen Sicherungsautomaten und ein neuer FI-Schalter wurden verbaut. Zusätzlich wurden die Böden ausgetauscht, das Badezimmer erneuert (Wanne, Waschbecken, Verfliesung) sowie das WC neu eingebaut.

Für diese Umbau- und Renovierungsarbeiten sind einschließlich der neuen Eingangstüre Materialkosten von 5.818,27 Euro angefallen.

Mit diesen Arbeiten wurde der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht bzw. seine Nutzungsdauer wesentlich verlängert.

Mit Kaufvertrag vom 29. Juni 2012 wurde vom Bf. und Herrn C. die streitgegenständliche Eigentumswohnung um 130.000 Euro an X. veräußert.

Beweiswürdigung

Die Höhe der Ausgaben für Material ist zwischen Verfahrensparteien unstrittig und ergibt sich aus den Angaben des Bf. und seines ehemaligen Miteigentümers C. in den jeweiligen Verfahren vor der Abgabenbehörde sowie den diesbezüglich vorgelegten Belegen und Rechnungen in der mündlichen Verhandlung beim Bundesfinanzgericht von C..

Das Ausmaß der Arbeiten ist den in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Fotografien zu entnehmen. Daraus erschließt sich auch der Umstand, dass der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht bzw. seine Nutzungsdauer wesentlich verlängert wurde. Dem hat sich auch der Behördenvertreter angeschlossen.

Die sonstigen Umstände des Erwerbs und Verkaufs der streitgegenständlichen Wohnung sind den im Akt befindlichen Kaufverträgen und Grundbuchsauszügen entnehmbar.

Die Aufteilung der Erträge zwischen den Bf. und Herrn C. entspricht den Anteilen im Grundbuch und Kaufvertrag vom 7.10.2011. Dies war im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unstrittig.

Rechtslage

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988. Zu den sonstigen Einkünften zählen gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988).

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 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).

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist 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.

Instandsetzungsaufwendungen sind gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2012 geltenden Fassung (BGBl I 112/2012) unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) anzuwenden ist.

Nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 kann anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, angewendet werden.

Erwägungen

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat der Bf. im Jahr 2011 gemeinsam mit C. eine Eigentumswohnung zum Kaufpreis von 83.500 Euro erworben und diese im Jahr 2012 zum Verkaufspreis von 130.000 Euro wieder verkauft.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Als Anschaffungskosten gelten der aufgewendete Kaufpreis samt Nebenkosten (z.B. Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Provisionen, Gebühren und Abgaben, Aufschließungskosten u.Ä.; siehe *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁶, § 30 Rz 53).

Der einkunftsmindernde Ansatz der vom Bf. nachgewiesenen Nebenkosten (Kosten des Notars sowie Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr) entspricht gesetzlichen Vorgaben und ist daher zulässig und zwischen den Verfahrensparteien auch nicht strittig.

Der Bf. begehrt (ebenso wie sein ehemaliger Miteigentümer) sinngemäß zusätzlich die Berücksichtigung von Materialkosten in Höhe von 5.818,27 Euro sowie den Abzug von je 16 Euro für die von ihm selbst und Herrn C. geleisteten Arbeitsstunden bei der Wohnungsrenovierung .

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern (§ 4 Abs. 7 EStG 1988).

Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte. Instandsetzungsaufwand ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern Instandhaltung (vgl. VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044 mwN.).

Eine Anhebung des Nutzungswertes liegt nicht nur dann vor, wenn tatsächlich höhere Mieten vereinnahmt werden, sondern auch dann (siehe *Zorn/Engelmann* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG, § 4 Rz 389), wenn

- bei einer angenommenen Neuvermietung mehr verlangt werden könnte,
- infolge der Instandsetzung kürzere Leerstehungen erreicht werden,
- der Wohnwert für die Mieter verbessert wird (wie z.B. bei Einbau von Schallschutzfenstern oder besser isolierten Fenstern),
- bei einer Veräußerung mehr erzielt werden könnte (EStR 2000 Rz 6462).

Instandsetzungsaufwendungen sind beispielsweise in der Regel der Austausch von Fenstern und Türen, Dach und Dachstuhl, Stiegen, Zwischenwänden, Zwischendecken, Unterböden, Aufzugsanlagen, Heizungsanlagen, Feuerungseinrichtungen, Elektro-, Gas-, Wasser-, Heizungs- u Sanitärinstallationen, einsturzgefährdeten Holztramdecken durch Stahlbetondecken (*Laudacher* in *Jakom EStG* ¹¹, § 28 Rz 105).

Der (bloße) Austausch von Leitungen, die Erneuerung des Außenverputzes udgl. erhöht grundsätzlich nicht den Nutzungswert, sondern erhält ihn bloß (vgl. *Zorn/Engelmann* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG § 4 Rz 389). Die Erhöhung oder Verlängerung des Nutzungswerts ist jedoch in jedem Einzelfall so zu prüfen, dass die Gründe für die Annahme der Instandsetzung und der Denkprozess nachvollziehbar erscheinen (*Laudacher* aaO).

Der Bf. hat gemeinsam mit C. an der streitgegenständlichen Wohnung folgende Baumaßnahmen vorgenommen:

- Austausch der Eingangstüre;
- Änderung des Durchgangsmaß sämtlicher Türen samt Austausch aller Türstöcke und Türen;

- Erneuerung der Heizung samt Verlegung eines neuen Rohrsystem unter Putz und Verbau neuer Radiatoren;
- Austausch sämtlicher elektrischer Leitungen und Einleitung eines Dreiphasen-Stromkreises; Austausch und Setzen neuer Steckdosen und Schalter sowie Installation eines neuen Verteilers, samt neuem Sicherungsautomaten und FI-Schalter
- Neuherstellung von Bad und WC.

Art und Umfang der ausgeführten Arbeiten ist zu entnehmen, dass sich neuen Vorrichtungen in Gesamtschau gravierend von den alten unterscheiden und es nicht zum bloßen Austausch vorhandener Installationen gekommen ist (z.B. Radiatoren statt Aluminiumlamellen, Unterputzverlegung der Leitungen, bauliches Versetzen und Erneuern von Türen, Einleitung eines neuen Stromkreises und Verteilers, normgerechte Verkabelung, neue Badezimmer- und WC-Anlagen; vgl. VwGH 22.09.2005, 2001/14/0027 zum Erfordernis des gravierenden Unterschieds). Sihin handelt es sich bei diesen Sanierungsmaßnahmen nicht um bloßen Erhaltungsaufwand, was auch dadurch zum Ausdruck kommt, dass bei der Veräußerung ein erheblich höherer Betrag (130.000 Euro) erzielt werden konnte, als für den Kauf der Wohnung aufgewendet (83.500 Euro) wurde (vgl. *Zorn/Engelmann in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG § 4 Rz 389).

Zu dem von den Bf. ebenfalls geltend gemachten Abzugsposten "Arbeitsstunden" ist anzumerken, dass bei einem Einzelunternehmen der Ansatz eines „Unternehmerlohnes“ als (fiktiver) Aufwand nicht in Betracht kommt (vgl. VwGH 19.5.87, 86/14/0179). Gleiches gilt bei einer Personengesellschaften (*Marschner* in Jakom EStG¹¹, § 4 Rz 330, Stichwort „Unternehmerlohn“). Die vom Bf. und C. kalkulierten Arbeitsstunden sind daher mangels Kosteneigenschaft nicht abziehbar (siehe auch BFG 30.10.2018, RV/7102392/2014).

Sihin ergeben sich Anschaffungskosten im Sinne des § 30a Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 97.859,59 Euro, die sich wie folgt zusammensetzen:

- Kaufpreis: 83.500 Euro
- Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragung: 3.841 Euro
- Gerichtsgebühr: 11 Euro
- Makler: 3.006 Euro
- Notar: 136,46 Euro
- Vertragserstellung: 1.546,86 Euro
- Instandsetzung: 5.818,27 Euro

Subtrahiert man diese Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös in Höhe von 130.000 Euro, so ergibt sich ein Unterschiedsbetrag von 32.140,41 Euro. Davon ist die Hälfte dem Bf. zuzuordnen.

Hinsichtlich der Besteuerung ist zu beachten, dass der Bf. einen Antrag gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 eingebracht hat. Die Einbringung eines solchen Antrags zur Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif ist bis zur Rechtskraft des Bescheides zulässig (siehe *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹¹, § 30a, Rz 6 mwN) und daher

auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren möglich (siehe BFG 13.11.2018, RV/6100659/2017). Es war daher die Besteuerung antragsgemäß, wie sie sich aus dem im Anhang befindlichen Berechnungsblatt ergibt, vorzunehmen und spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das vorliegenden Erkenntnis stützt sich auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Höhe der anzusetzenden Einkünfte, der anzuwendende Steuertarif und die Möglichkeit, auf Antrag die Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif vorzunehmen, ergeben sich unmittelbar aus den angeführten Rechtsnormen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor.

Wien, am 29. April 2019