

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Dr. C, Adresse1, über die Beschwerde vom 04.04.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 der belangten Behörde Finanzamt FA vom 16.03.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen. Diese bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses:

Einkommensteuer 2015		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
D GmbH	25.245,68 €	
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00 €	
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-3.672,00 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	21.441,68 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		21.441,68 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung (Topf-Sonderausgaben)		-730,00 €
Einkommen		20.711,68 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:		3.544,76 €
$(20.711,68 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$		
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		3.544,76 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €

Pendlereuro	-142,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.057,76 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) unter Berücksichtigung der Einschleifregelung	73,29 €
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25 %)	869,65 €
Einkommensteuer	4.000,70 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-4.907,42 €
Besondere Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988	869,65 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,37 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.776,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.776,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	210,00 €
Abgabengutschrift	-1.986,00 €

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der am 16.03.2017 an den Beschwerdeführer (Bf) ergangene **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015** enthielt eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 3.500,00 €.

Das im Jahr 2014 veräußerte Grundstück sei 2012 um 56.000,00 € angeschafft worden. Der Verkaufspreis habe 70.000,00 € betragen, wodurch sich eine Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer (ImmoEST) in Höhe von 14.000,00 € ergebe. Der Kaufpreis sei erst 2015 zugeflossen, weshalb die ImmoEST im Jahr 2015 vorzuschreiben gewesen sei. Auf die Beschwerdeentscheidung vom 25.01.2017 werde verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid am 04.04.2017 elektronisch eingebrachten **Beschwerde** wandte der Bf, soweit es die beschwerdegegenständliche ImmoEST betraf, ein, bei der Grundstücksveräußerung keinen Gewinn erzielt zu haben, da einerseits Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 8.522,40 € und Herstellungsaufwendungen für ein Gartenhaus in Höhe von 12.000,00 € nicht berücksichtigt worden seien. Ebenso wenig sei die Überweisung des vertragserrichtenden Rechtsanwaltes für die ImmoEST in Höhe von

869,65 € berücksichtigt worden. Da sich aus der Veräußerung ein Verlust ergeben habe, sei keine Immobilienertragssteuer zu entrichten.

In einer der Beschwerde angefügten Beilage errechnete der Bf einen Verlust von 6.522,40 € aus der Liegenschaftsveräußerung. Dabei zog er vom Verkaufserlös von 70.000,00 € laut Vertrag vom 09.09.2014 neben den Anschaffungskosten von 56.000,00 € laut Vertrag vom 17.08.2012 die Anschaffungsnebenkosten von 2.576,00 €, bestehend aus 3,5 % Grunderwerbsteuer und 1,1 % Grundbuchseintragungsgebühr, Kosten für die Vertragserrichtung von 700,00 €, Stromanschlusskosten von 3.230,40 €, ein Maklerhonorar von 2.016,00 € und Herstellungsaufwendungen von 12.000,00 € für den Neubau eines Gartenhauses ab.

Zum Ansatz eines Mindestwertes für den Neubau eines Gartenhauses gab der Bf folgende Baubeschreibung zu einem am 18.12.2015 übergebenen Foto:

„Grundfläche 5,10 x 4,40 m = 22,44 m² + Terrasse 5,10 x 2,00 m = 10,20 m² erstellt auf 16 Punkt-Fundamenten, Frostkoffer mit 0,30 m

Wände aus 50 mm Fichtenpfosten, geflammt, gebürstet, imprägniert

Wände innen + 12 mm OSB-Platten, gespachtelt und Feinputz aufgebracht

Boden ebenfalls mit 50 mm Fichtenpfosten mit Nut und Feder

Dach mit 30 mm Fichtenbretter mit Nut und Feder, gehobelt + Dachpappe

1 Eingangstüre (2-flügelig) und 2 Fenster mit Thermoverglasung

ausgestattet mit 10 Steckdosen (Kabel unter Putz bzw. in Wänden verlegt)

Stromzuleitung 40 m lang (Erdkabel)

Beträchtliche Eigenleistung mit 600 bis 700 Arbeitsstunden.“

In einer weiteren Beilage teilte die Fa. E dem Bf mit Schreiben vom 18.07.2012 mit, dass die vom Kaufpreis von 56.000,00 € zu berechnenden Nebenkosten nachstehende seien: 3,5 % Grunderwerbsteuer, 1,1 % Grundbuchseintragung, 3,6 % Makler-Provision sowie ein Pauschale von ca. 1,5 % für Rechtsanwalt und Notar.

Mit **Schreiben vom 14.08.2017** wies das Finanzamt den Bf darauf hin, dass als Anschaffungsnebenkosten und Herstellungskosten für das Gartenhaus ausschließlich jene Kosten berücksichtigt werden könnten, die auch mittels Rechnung und Zahlungsbeleg nachgewiesen werden könnten.

Folgende Rechnungen und Zahlungsbelege seien daher vorzulegen:

Vertragserrichtungskosten, Maklerhonorar, Stromanschlusskosten, sämtliche Herstellungskosten für das Gartenhaus; eine „Baubeschreibung“ sei nicht ausreichend.

Auf einem vorgelegten Zahlschein (3.230,40 €) an die Netz Oberösterreich GmbH scheine als Auftraggeberin FG auf. Die dazu gehörende Rechnung sei vorzulegen und bekannt zu geben, wer FG sei und welcher Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung bestehe.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 07.09.2017 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit 2.856,00 € festgesetzt.

Auf Grund der Nichtbeantwortung des Vorhaltes vom 14.08.2017 werde der Gewinn aus der Grundstücksveräußerung wie folgt (laut vorliegender Nachweise) berechnet:

Verkaufserlös (70.000,00 €) abzüglich Anschaffungskosten (56.000,00 €) abzüglich Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragungsgebühr, 2.576,00 €) = 11.424,00 €.

Weitere Unterlagen (z.B. Aufwendungen für die Gartenhütte, Maklerhonorar, Stromanschluss, etc.) seien nicht vorgelegt worden, weshalb solche nicht hätten berücksichtigt werden können.

Mit **Bescheid vom 14.09.2017** wurde die Beschwerde vorentscheidung gemäß § 293 BAO berichtigt, weil die besondere Vorauszahlung für die private Grundstücksveräußerung in Höhe von 869,65 € bisher nicht berücksichtigt worden sei.

In der im Akt befindlichen, vom Bf am 09.09.2014 unterschriebenen „Erklärung des Veräußerers gemäß §§ 30 ff EStG“ ist die errechnete ImmoEST von 869,65 € dargestellt:

Kaufpreis	56.000,00
GrESt und EG	2.576,00
Vertragserrichtung	700,00
Stromanschlusskosten	3.230,40
Maklerhonorar	2.016,00
Kosten Geometer	180,00
Beiträge Gemeinde (Kanal/Straße)	397,96
Dach für Gartenhütte	191,05
Holz für Gartenhütte	1.230,00
Summe	66.521,41

Diese Kosten wurden dem Verkaufspreis von 70.000,00 € gegenübergestellt und davon die 25%-ige ImmoEST berechnet.

Im fristgerechten **Vorlageantrag** bemängelte der Bf, dass kaum mehr fassbar sei, was in diesem Fall seitens der Behörde schon alles schief gelaufen sei. Bereits am 18.12.2015 habe er bei einer persönlichen Vorsprache u.a. mit sämtlichen steuerrelevanten Unterlagen und einem Foto von dem von ihm erbauten Gartenhaus deutlich dokumentiert, dass aus dem Weiterverkauf kein Gewinn erzielt worden sei (alles sei in Kopie zum Akt genommen worden). Die ergänzende Vorlage einer Bauwertbestätigung durch einen Baumeister habe die Finanzbeamtin als nicht bedeutsam empfunden, da angeblich nur Rechnungen mit dazugehörigen Zahlungsbelegen zählen würden. Dies habe

die Finanzamtsleiterin in einem Telefongespräch bekräftigt und sei dem Ersuchen einer abermaligen amtswegigen Bescheidberichtigung zu seinen Gunsten nicht nachgekommen.

Der negative Verkaufserlös scheine doch hinlänglich eine offenkundige Tatsache zu sein, die keines weiteren Beweises mehr bedürfe. Es sei bedauerlich, dass jetzt neuerlich die Oberbehörde angerufen werden müsse.

Mit **Schreiben vom 25.02.2019** ersuchte die RichterIn den Bf, zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen.

„1) Nach bisherigem Verfahrensstand wurden folgende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Grundstückskauf nachgewiesen und sind daher unstrittig:

- 2.576,00 € (Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragungsgebühr)
- 180,00 € (Kosten Geometer)
- 397,96 € (Aufschließungskosten)
- 191,05 € (Dach für die Gartenhütte)
- 1.230,00 € (Holz für die Gartenhütte)

2) Die Kosten für die Vertragserrichtung (700,00 €) und für das Maklerhonorar (2.016,00 €) wurden bisher nicht durch Rechnung und Zahlungsbeleg dokumentiert und können daher, sofern die fehlenden Unterlagen nicht nachgereicht werden, nicht berücksichtigt werden.

3) Zu einer Zahlung an die Netz Oberösterreich GmbH legten Sie einen Zahlungsbeleg über 3.230,40 € vor, der offenbar vom Konto von FG abgebucht wurde.

Diesbezüglich wären sowohl die Rechnung (in Kopie) zu übermitteln als auch ein Nachweis zu erbringen, für welchen Zweck diese Zahlung erfolgt ist und dass diese Kosten tatsächlich Sie getragen haben und nicht eine dritte Person.

4) Als nachträgliche Anschaffungskosten können nur tatsächliche und nachgewiesene, nicht jedoch fiktive Kosten (z.B. Kosten für die eigene Arbeitsleistung) berücksichtigt werden.

Die Vorlage einer Bauwertbeschreibung war daher, worauf bereits das Finanzamt hinwies, nicht ausreichend.

Weitere Kosten im Zusammenhang mit der Errichtung des Gartenhauses wären daher durch Vorlage von Belegen bekannt zu geben.“

Mit **Eingabe vom 09.04.2019** wurde darauf verwiesen, dass sämtliche Originalbelege dem Rechtsanwalt des Bf, Dr. HJ, übergeben worden seien. Dieser habe den Kaufvertrag vom 09.09.2014 verfasst, ebenso die "Erklärung des Veräußerers gemäß §§ 30 ff EStG" vom 09.09.2014 zur Entrichtung der ImmoESt. Diese Erklärung sei mit sämtlichen Beilagen und dem auf 869,65 € korrigierten Steuerbetrag am 18.12.2015 vollständig dem Finanzamt FA weitergeleitet worden; ebenso die Bestätigung des Rechtsanwaltes, dass der Kaufpreis

vom Treuhandkonto erst am 19.02.2015 dem Bf als Verkäufer zugeflossen sei. Er besitze diese Unterlagen nicht mehr und könne sie daher auch nicht vorlegen.

Die Zahlung an die Netz OÖ GmbH in Höhe von 3.230,40 € habe er laut Bankzahlungsduplikant von seinem Konto 1 bei der K überwiesen. Inzwischen laute durch die Bankzusammenlegung seine Kontonummer seit August 2015 neu 2, wie auch in FinanzOnline ersichtlich sei. Die Kosten seien für die Herstellung des neuen Stromanschlusses angefallen. Leider habe die Netz Oberösterreich GmbH irrtümlich den Namen seiner damaligen Freundin FG angeführt, die stellvertretend alle Formalitäten erledigt, jedoch keine Kosten für ihn übernommen habe.

Wenn er in dieser Sache zurückdenke, komme er sich irgendwie schikaniert vor. Zum Glück ist ihm sein Freund immer behilflich. Es sei schon merkwürdig, wie man als "kleiner Steuerzahler" wie er mühevoll um sein Geld "kämpfen" müsse und anscheinend auf einmal auch die von einem Rechtsanwalt berechnete Steuer nicht mehr gelte bzw. überhaupt erst im Rechtsmittelverfahren berücksichtigt werde.

Schließlich möchte er nochmals auf seine Beschwerde vom 04.04.2017 und die beigefügte "Ergänzung zu Pkt. 16 der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung" verweisen. Durch den Wert der errichteten Gartenhütte (könne man leicht ohne besondere Kenntnisse augenscheinlich abschätzen) habe er **keinen** Gewinn erzielt. Dies stellte doch nach § 167 BAO eine offenkundige Tatsache dar. Er habe das Baugrundstück samt selbst gebauter Hütte und der angrenzenden landwirtschaftlichen Fläche "zeit- und notgedrungen" nur deshalb wieder verkauft, weil er auf der ständigen Suche nach einem "Sacherl" gewesen sei und dann später nach etwa zwei Jahren doch ein entsprechendes gefunden habe.

Rechtslage

Nach § 29 Z 2 EStG 1988 (idF BGBl I Nr. 22/2012 ab 01.04.2012) zählen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31) zu den sonstigen Einkünften.

Private Grundstücksveräußerungen sind nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 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).

Nach Abs. 2 Z 2 dieser Gesetzesbestimmung sind von der Besteuerung Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden ausgenommen, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.

Derartige Aufwendungen sind z.B. durch Rechnungen von befugten Unternehmen nachzuweisen.

Kosten der eigenen Arbeit und der Wert unentgeltlicher Leistungen können nicht als Teil der Herstellungskosten berücksichtigt werden (VwGH 20.10.1967, 0322/66).

Nach § 30 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 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) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Nach § 30b Abs. 3 EStG 1988 sind auf Antrag die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagern (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

Nach § 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 haben Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vornehmen, gleichzeitig die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen selbst zu berechnen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.

Erwägungen

Unstrittig war, dass der Bf mit dem Grundstücksverkauf vom 09.09.2014 den Tatbestand der privaten Grundstücksveräußerung gemäß § 30 EStG 1988 verwirklichte. Ebenfalls unstrittig war, dass die nachgewiesenen Kosten von 2.576,00 € (Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragungsgebühr), 180,00 € (Kosten Geometer), 397,96 € (Aufschließungskosten), 191,05 € (Dach für die Gartenhütte) und 1.230,00 € (Holz für die Gartenhütte) als im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb entrichtete Anschaffungsneben- bzw. Herstellungskosten die Anschaffungskosten erhöhten und bei Ermittlung der ImmoEST abzugsfähig waren.

Zwischen dem Finanzamt und dem Bf bestand jedoch Uneinigkeit darüber, ob bei Berechnung der ImmoEST darüber hinaus nicht durch die Vorlage von Belegen nachgewiesene Kosten (Vertragserrichtungskosten in Höhe von 700,00 €, ein Maklerhonorar in Höhe von 2.016,00 €), ein nicht auf den Namen des Bf ausgestellter Beleg (Stromanschlusskosten von 3.230,40 €) sowie nicht nachgewiesene Kosten in Höhe von 12.000,00 € für die Herstellung eines Gartenhauses berücksichtigt werden konnten.

1) Vertragserrichtungskosten (700,00 €), Maklerhonorar (2.016,00 €):

Der Bf wandte – im Hinblick auf die gesetzliche Bestimmung des § 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 durchaus glaubwürdig – ein, die Originalbelege seinem Rechtsanwalt zur Verfassung des Kaufvertrages vom 09.09.2014 und der „Erklärung des Veräußerers gemäß §§ 30 ff EStG“ übergeben zu haben. Der Rechtsanwalt sei mittlerweile verstorben.

Eine auch der RichterIn zur Kenntnis gebrachte Anforderung der Unterlagen in der Nachfolgekanzlei blieb erfolglos.

Dem Bf war auf Grund nachstehender Überlegungen Glauben zu schenken:

Zum einen besteht das gesetzliche Erfordernis, dem Parteienvertreter die erforderlichen Unterlagen vorzulegen und berücksichtigte dieser die Vertragserrichtungskosten und die seinerzeitige (Käufer)Provision an den Makler bei Berechnung der ImmoEST in Höhe von 869,65 €.

Zum anderen waren im Schreiben der Immobiliengesellschaft vom 18.07.2012 sowohl die Maklerprovision als auch die Kosten für Notar bzw. Rechtsanwalt als zu berücksichtigende Nebenkosten des Grundstückserwerbs ausgewiesen.

Obwohl die entsprechenden Rechnungen nicht vorgelegt werden konnten, war der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

2) Stromanschlusskosten (3.230,40 €):

Der Bf brachte dazu vor, dass seine damalige Freundin für ihn sämtliche Formalitäten erledigt habe und ihr Name irrtümlich auf dem Zahlungsbeleg aufscheine. Tatsächlich habe er die Zahlung geleistet; dies sei an Hand der in FinanzOnline hinterlegten Kontonummer einfach zu überprüfen.

Eine Überprüfung der in den Grunddaten hinterlegten Kontonummer durch die RichterIn bestätigte die Angaben des Bf, sodass der Beschwerde auch in diesem Punkt antragsgemäß stattzugeben war.

3) Herstellungskosten für ein Gartenhaus (12.000,00 €):

Der Bf machte in der Beschwerde einen Mindestwert an Herstellungsaufwendungen von 12.000,00 € für den Neubau eines Gartenhauses geltend und veranschlagte in diesem Zusammenhang eine Eigenleistung im Umfang von 600 bis 700 Arbeitsstunden.

Der steuermindernde Ansatz der eigenen Arbeitsleistung ist dem Einkommensteuerrecht fremd; der Ansatz eines fiktiven Aufwands für Eigenleistungen in Zusammenhang mit dem Neubau eines Gartenhauses kam daher nicht in Betracht (VwGH 20.10.1967, 0322/66, zum Ansatz der eigenen Arbeit eines Hauseigentümers; VwGH 19.05.1987, 86/14/0179, zum Ansatz eines „Unternehmerlohnes“ als fiktiver Aufwand) und konnte bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer nicht berücksichtigt werden.

In diesem Punkt war die Beschwerde daher abzuweisen.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klärenden Rechtsfragen im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. ergab diese sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG lag somit nicht vor, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig war.

Linz, am 20. Mai 2019