

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, über die Beschwerde vom 01.06.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 26.03.2018, betreffend Einkommensteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2017 wird festgesetzt mit -18.967,00 (Gutschrift).

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

Entscheidungsgründe

Bf. (Beschwerdeführer, Bf.) reichte am 6.3.2018 seine Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2017 ein und beantragte neben Sonderausgaben und Werbungskosten die Einkünfte aus der Veräußerung von privaten Grundstücken mit 8.423,72 € festzusetzen und die bislang für ihn zu viel entrichtete Abzugsteuer (ImmoEST) rückzuerstatten.

Mit Bescheid vom 24.5.2018 erließ das Finanzamt (FA) den Einkommensteuerbescheid 2017 mit einer Gutschrift von -2.243 €. Zum Abweichen vom Antrag führte das Finanzamt begründend aus, dass die Spenden nicht im beantragten Ausmaß sondern nur im höchstmöglichen Ausmaß von 10 % des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden konnten. Weiters seien steuerfreie Einkommensersatzesätze im Rahmen eines besonderen Progressionsvorbehalt (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) berücksichtigt worden. Die Gewerkschaftsbeiträge sowie die Sonderausgaben seien im nachgewiesenen Ausmaß angesetzt worden ebenso wie die Kinderbetreuungskosten für die beiden Kinder. Die Spenden seien aufgrund der Übermittlungen der Organisationen automatisch berücksichtigt worden. Die Einkünfte aus der Veräußerung von privaten Liegenschaften seien mit 66.228,68 € angesetzt und die entrichtete Immobilienertragsteuern i.H.v. 19.668 € gegengerechnet worden.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 1.6.2018 wendete sich der Bf. gegen die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer und legte ergänzende Unterlagen im Zusammenhang mit Baumaßnahmen zur Liegenschaft XXX vor.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 28.8.2018 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer mit einer Gutschrift von -11.277 € fest und führte begründend aus:

Berechnung der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung:

Verkaufserlös € 127.000,--abzüglich:

Anschaffungskosten € 55.000,--, Anschaffungsnebenkosten (Notar, Vermittlungsgebühr, Eintragungsgebühr) € 5.771,32, Herstellungsaufwendungen Brücke inkl. geologische und wasserrechtliche Gutachten € 14.992,37, G + A Personaldienstleister € 15.120,86 = Gesamt Abzug € 90.884,55.

Verkaufserlös € 127.000,-- abzüglich € 90.884,55 = € 36.115,45 Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung.

Aufwendungen für Erdarbeiten Garten, Baumpflege usw in Höhe von € 9.600,48 + € 5.674,08 + € 10.195,20 sowie Bauhaus- und Obi-Leihgeräte € 166,95 sowie Beträge an Grundsteuer und Anzeigenschaltungen anlässlich des Verkaufes können nicht in Abzug gebracht werden.

Mit fristgerecht eingebrachtem Vorlageantrag vom 3.9.2019 wendete der Bf. ein, dass die Erdarbeiten der Firma A deshalb notwendig gewesen wären, weil die ursprüngliche Baufirma die Bauarbeiten zum Teil nicht fertiggestellt habe und diese Arbeiten notwendig gewesen wären um die Brücke befahrbar zu machen und die restlichen Arbeiten durchführen zu können. Die Erdarbeiten hätten Arbeiten umfasst wie Baugrube verfüllen inklusive schichtweisem Verdichten, Geländeerhöhungen inklusive notwendige Ausbildung von Bachufer, Entsorgung der Baurestmassen, Herstellung einer Rampe sowie sonstige notwendige Komplettierungs- und Sicherungsmaßnahmen. Alle Arbeiten seien erforderlich gewesen um die Befahrbarkeit der Brücke herzustellen und seien daher ein Teil der baulichen Maßnahmen bzw. des Herstellungsaufwandes.

Es hätten auch keine Gartenarbeiten oder Baumpflege stattgefunden, sondern habe lediglich ein Baum von der Baufirma beseitigt werden müssen um die Brücke überhaupt herstellen zu können. Die Leihgeräte seien allesamt für die Herstellung der Brücke und den Zugang zum Grundstück verwendet worden. Für die Herstellung der notwendigen Schichten von Schotter und Erdmaterial müsste entsprechend verdichtet und gelagert werden. Die angemieteten Maschinen seien dafür verwendet worden. Für die anerkannten Leistungen der Firma G (Schotter- und Erdmaterial) sei eine entsprechende Umsetzung von den Arbeitskräften der Firma A notwendig gewesen. Deshalb seien die Summen welche in der BVE nicht anerkannt wurden sehr wohl Teil der Herstellungskosten der Brücke. Zum Beweis dafür legte der Beschwerdeführer diverse Fotos der Baustelle vor.

Folgender Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Unterlagen:

Der Beschwerdeführer hatte das Grundstück Adresse (XXX) im Februar 2012 um 55.000 € erworben. Hinsichtlich der im Zusammenhang mit dem Erwerb angefallenen Makler und Vertragserrichtungskosten wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Feststellungen in der BVE verwiesen.

In der Folge ließ er ab März 2014 eine LKW-befahrbare Brücke errichten, welche im September 2014 (Fertigstellungsanzeige der Baufirma an die Gemeinde vom 23.9.2014) fertiggestellt wurde.

Aus den im Rahmen der Beschwerde vorgelegten Fotos ist ersichtlich, dass für die Errichtung der Brücke umfangreiche Erdarbeiten erforderlich waren, Rampen auszubilden, die Baugrube zu verfüllen und die eingebrachten Erd- und Schottermassen zu verdichten waren. Das Vorbringen im Vorlageantrag bezüglich der Erdarbeiten ist angesichts der vorgelegten Unterlagen dem Grunde und der Höhe nach glaubwürdig. Das trifft auch für die Ausführungen im Zusammenhang mit den fälschlicherweise als Gartenarbeiten bezeichneten Tätigkeiten zu. Es erscheint nicht wahrscheinlich, dass auf einem Grundstück welches kein Gebäude umfasst und erst durch eine Lkw-Brücke überhaupt befahrbar gemacht werden muss, die Anlage eines Gartens erfolgen sollte. Auch die Ausführungen zum Baumschnitt - nämlich das erforderliche Entfernen eines die Bauarbeiten behindernden Baumes - erscheint angesichts der vorgelegten Unterlagen glaubwürdig.

Wie wohl den vorgelegten Unterlagen betreffend die Anmietung von Werkzeug nicht eindeutig entnehmbar ist welche Werkzeuge angemietet wurden, erscheint es dem Gericht nachvollziehbar und der Lebenserfahrung entsprechend das bei derartigen Baustellen bei welchen die Erdarbeiten durch Lehrpersonal ausgeführt werden Maschinen zur Verdichtung des Materials entliehen werden. Die dafür geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von insgesamt 166,95 € erscheinen glaubwürdig.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten dass neben den vom FA im Rahmen der BVE bereits anerkannten Anschaffungskosten und Herstellungskosten von 90.884,55 € - insoweit wird auf die BVE verwiesen - weitere brückenherstellungsbedingte Ausgaben in Höhe von 25.633,71 € anfielen. Die gesamten Anschaffung und Herstellungskosten für das Grundstück betrugen daher 116.518,26 €.

Dem Beschwerdeführer wurden in den Jahren 2014-2017 von der Gemeinde Grundbesitzabgaben vorgeschrieben. Weiters hatte der Beschwerdeführer Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft (Inseratenkosten) zu tragen.

Im Jahr 2017 (Kaufvertrag nicht vorgelegt, Verkaufsdatum daher nicht ersichtlich) verkaufte der Beschwerdeführer die Liegenschaft unstrittig um 127.000 €. Unstrittig wurden vom Errichter des Kaufvertrages 19.868 € einbehalten und namens des Beschwerdeführers als Immobilienertragsteuer an das Finanzamt abgeführt.

Die Veräußerung privater Liegenschaften unterliegt gemäß § 30 EStG als sonstige Einkünfte der Einkommensbesteuerung.

Gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 sind als Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Herstellungsaufwendungen ändern die Wesensart eines Wirtschaftsgutes. Sie sind als werterhöhende Komponente bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu berücksichtigen, wenn der Verkäufer sie getragen hat. Herstellungskosten für Grund und Boden können etwa durch Grabungsarbeiten, Rodungen, Planierungen, Begradigungen, Bodensicherungen/-befestigungen, Terrassierungen und Bodenverbesserungen entstehen, wenn dadurch die Wesensart des Grund und Bodens wesentlich verändert wird. Sämtliche mit der Errichtung der Brücke verbundenen Kosten samt den dazugehörigen Erdarbeiten sind daher als Herstellungsaufwand zu beurteilen. Die Aufwendungen von 10.195,20 €, 9.600,48 €, 5.671,08 € und 166,95 € insgesamt daher 25.633,71 € sind daher ebenfalls als Herstellungskosten zu berücksichtigen.

Die Anschaffungskosten der Liegenschaft betrugen 55.000,00€, die Gesamtherstellungskosten der Brücke samt Nebenarbeiten und Anschaffungsnebenkosten betrugen 35.884,55 (lt. FA) zuzüglich 25.633,71 sohin insgesamt 61.518,26 €.

Gemäß § 20 Abs. 2 TS 3 idF des StRef G 2015/16, BGBl I 118/2015, dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG 1988 angewendet wird.

Nach den Gesetzesmaterialien zu § 30 Abs. 1 EStG 1988 (ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 9) besteht insbesondere für folgende Kosten keine Abzugsfähigkeit: Verkäuferprovisionen an den Makler, Kosten für Inserate, vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten,... und Fremdkapitalzinsen. Daraus ergibt sich, dass die Inseratenkosten in Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft nicht abzugsfähig sind.

Die Grundbesitzabgabe die dem Beschwerdeführer vorgeschrieben wurde, steht in keinerlei Zusammenhang mit Anschaffung bzw. Veräußerung der streitgegenständlichen Liegenschaft und kommt dieser daher Werbungskostencharakter schon dem Grunde nach nicht zu, da bei diese Ausgaben nicht zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (16 EStG 1988) aus privater Grundstücksveräußerung gedient haben.

Die Berechnung der Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988:

Veräußerungserlös	127.000,00
AK	-55.000,00
Herstellungskosten lt. Erkenntnis	-61.518,26
Überschuss § 30 EStG 1988	10.481,74
Steuer (Steuersatz 30%)	3.144,52

Somit ergibt sich folgende Berechnung der Einkommensteuer 2017

Steuer vor Absetzbeträgen	5.923,47
---------------------------	----------

VAB	-400,00
Steuer für Durchschnittsteuersatz	5.523,47
5.523,47/29.924,21 x 100= 18,46%	
Durchschnittsteuersatz 18,46% v. 19.138,57	3.532,98
Steuer für die sonstigen Bezüge:	
0% für die ersten 620€	0
6% für die restlichen 3.556,67	213,40
Steuer für Grundstücksveräußerung	3.144,52
Einkommensteuer	6.890,90
anrechenbare Lohnsteuer	-5.989,79
anrechenbare Immobilienenertragsteuer	-19.868,61
Rundung	0,50
Festgesetzte Einkommensteuer	-18.967,00
bisher festgesetzt	9.034,00
Abgabengutschrift lt. Erkenntnis	-9.933,00

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.

Der gegenständliche Streitpunkt war eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage, weshalb eine Revision nicht zuzulassen ist.

Wien, am 28. Februar 2020

