

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Adr-Bf***, vertreten durch RSM Austria Steuerberatung GmbH, Tegetthoffstraße 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 18. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch Hofrat Mag. T, vom 29. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. November 2022 Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 5.10.2009 erwarb ***L***, geb. ***TTMM1948***, die in ***Ort1***, ***Str1*** (GB ***1***, EZ ***2***), situierte Eigentumswohnung Top ***3*** samt PKW-Abstellplatz um eine im Kaufvertrag ausgewiesene Kaufsumme von € 88.000.

Im Zeitraum zwischen Dezember 2009 und April 2014 wurde die besagte ETW an diverse Mieter in Bestand gegeben.

Ende 2014 und Anfang 2015 erfolgte die Sanierung von Küche und Bad.

Im Zeitraum vom 3.11.2014 bis 17.8.2017 wurde die ETW laut ZMR Auskunft von der Eigentümerin und ihrem Gatten ***Ga*** ***L*** als Hauptwohnsitz genutzt.

Mit Kaufvertrag vom 25.4.2017 veräußerte ***L*** die ETW. Im Kaufvertrag wurde ein Kaufpreis in Höhe von € 195.000 ausgewiesen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2017** vom 29.11.2018 setzte das Finanzamt die Immobilienertragsteuer (ImmoEst) mit € 30.912 fest.

In der Bescheidebegründung führte die Behörde aus, dass die Immobilienertragsteuer laut Kaufvertrag von Amts wegen festzusetzen gewesen sei, zumal die vom Notar als Verfasser der Kaufvereinbarung mit Datum 25.4.2017 errechnete ImmoEst bis dato nicht einbezahlt worden sei.

Das Finanzamt ermittelte die ImmoEst wie folgt:

Verkaufspreis	€ 195.000
Anschaffungskosten	€ 88.000
GrEst, Eintragung GB	€ 3.960
Einkünfte	€ 103.040
Besonderer Steuersatz 30%	€ 30.912

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Beschwerde** wandte die Bf ein, dass die ETW in der Zeit vom 3.11.2014 bis zum 17.8.2017 ihr Hauptwohnsitz gewesen sei. Daraus folge, dass der Befreiungstatbestand nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 greife. Da das Objekt über zwei Jahre hindurch als ihr Hauptwohnsitz gedient habe, falle eine ImmoEst nicht an.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 15.2.2019 wies die Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte begründend aus, eine Prüfung des Sachverhaltes habe ergeben, dass eine Hauptwohnsitzbefreiung weder gemäß § 30 Abs. 2 lit. a noch lit. b EStG 1988 vorliege.

Mit Eingabe vom 28.2.2019 beantragte die Bf die **Vorlage** ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides. Dies mit der Begründung, dass die ETW mit 5.10.2009 erworben worden sei und ab diesem Zeitpunkt als Hauptwohnsitz der Bf gedient habe. Es sei zutreffend, dass die polizeiliche Meldung erst am 3.11.2014 erfolgt sei, allerdings sei dieser Umstand für die steuerliche Beurteilung völlig irrelevant.

Mit Vorhalt vom 19.3.2019 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe, wie denn die ETW in der Zeit zwischen Anschaffung und Begründung des HWS durch ***L*** genutzt worden sei.

Mit Eingabe vom 27.6.2019 teilte die nunmehrige steuerliche Vertreterin mit, dass unabhängig von der Frage der Hauptwohnsitzbefreiung die ImmoEST im bekämpften Bescheid zu hoch angesetzt worden sei. So seien im Zusammenhang mit der Anschaffung weitere Aufwendungen zu berücksichtigen, wodurch sich Anschaffungskosten von insgesamt € 147.978,10 ergeben würden. Der sich daraus ergebenden Veräußerungsgewinn würde sich auf € 47.021,90 belaufen und zu einer maximal möglichen ImmoEST von € 14.106,57 führen.

In einer Beilage ermittelte die steuerliche Vertretung diesen Betrag wie folgt:

Verkaufspreis		195.000,00
Anschaffungskosten		
Kaufpreis	88.000,00	
Aufstellung GrEST, EintrGeb, Notar	6.054,52	
Investitionsablässe Lochar & Partner	30.000,00	
Instandsetzung Elektro	3.270,00	
Aufstellung Instandsetzung Sanitär	606,18	
Provision	3.510,00	
Einbauküche	12.700,00	(siehe BFG 3.1.2017, RV/1100310/2014)
Aufstellung Instandsetzung Bad, WC, Böden	3.837,40	
Summe Anschaffungskosten		147.978,10
Veräußerungsgewinn		<u>47.021,90</u>
	30%	<u>14.106,57</u>

Die steuerliche Vertretung legte ihrer Vorhaltsbeantwortung nachstehende Belege bei:

- a) diverse Belege im Zusammenhang mit der Anschaffung der ETW (Rechtsanwalts- und Notariatskosten, Grunderwerbsteuer, etc.);
- b) diverse Mietverträge, abgeschlossen für den Zeitraum 1.12.2009 bis 14.4.2015 (Letzterer wurde vorzeitig per 28.2.2014 aufgelöst);
- c) diverse Belege im Zusammenhang mit der Wohnungssanierung;
- d) Rechnung betreffend Leistung einer Verkaufsprovision von € 3.510.

Über ergänzenden Vorhalt gab die nunmehrige steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 6.8.2019 bekannt, dass die gegenständliche ETW im Zeitraum 2009 bis 2014 größtenteils vermietet worden sei. Nach nochmaliger Prüfung des Sachverhaltes könne nunmehr die Argumentationslinie des vormaligen steuerlichen Vertreters, wonach die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 greife, nicht mehr aufrecht erhalten werden. Die gegenständliche Wohnung habe tatsächlich seit Ende 2014 als Hauptwohnsitz der Veräußerin gedient; die Tatbestandsvoraussetzung der ununterbrochenen

Nutzung für den Zeitraum von zumindest fünf Jahren innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung liege nicht vor.

Mit Email vom 16.9.2019 gab die steuerliche Vertretung in Replik zu einem vom Finanzamt ergangenen Bedenkenvorhalt nachstehende Stellungnahme ab:

*„Die Investitionsablässe in Höhe von € 30.000 wurde für bestehende Einbauten wie u.a. Küche, Loggia, etc. zusätzlich zum Kaufvertrag vereinbart. Der Kaufpreis von € 88.000 enthält diese Ablöse noch nicht. Wie auf dem Zahlungsbeleg ersichtlich wurde die Zahlung tatsächlich an ***NN*** geleistet und ist daher ein Teil der Anschaffungskosten gemäß § 30 (3) EStG.*

*Bezugnehmend auf die Anschaffung der Küche zitieren Sie das BFG Urteil RV/7101225/2014 vom 4.12.2018. In diesem werden die Kosten der Küche jedoch nicht als Anschaffungskosten anerkannt, da im Verkaufspreis kein Entgeltanteil für die Einbauküche enthalten ist. Im vorliegenden Fall von Frau ***L*** wurde die Küche jedoch 2014 angeschafft, während der Verkauf in 2017 erfolgte. Da eine Küche eine deutliche längere Nutzungsdauer als drei Jahre haben dürfte und nach so einem kurzen Zeitraum keinesfalls bereits „wertlos“ ist, ist davon auszugehen, dass der Verkaufspreis sehr wohl einen relevanten Entgeltanteil für die Küche enthält. Wenn die Küche also im Verkaufspreis enthalten ist, müssen die Kosten ihrer Anschaffung für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ebenfalls berücksichtigt werden. Zusammen mit der Küche sind auch die damit verbundenen Elektroinstallationen zu berücksichtigen, da diese aufgrund der maroden Infrastruktur zwingend erforderlich waren. (..)“.*

In ihrem **Vorlagebericht** vom 23.11.2021 führte die Behörde stellungnehmend aus:

„Eine Hauptwohnsitzbefreiung steht nicht zu, da nicht alle relevanten Voraussetzungen für eine Befreiung, weder nach § 30 Abs. 2 lit a EStG („ab der Anschaffung ... als Hauptwohnsitz gedient“) noch nach § 30 Abs. 2 lit b leg. cit. („... mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient ...“) erfüllt werden.

Der mit 27. 6. 2019 vorgelegten Berechnung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung kann nicht gänzlich gefolgt werden. Hinsichtlich der Berechnung sowie die Abweichung gegenüber der Ermittlung durch die steuerliche Vertretung der Bf. wird auf die Beilage "Berechnung IE (FA)" verwiesen:

- GrESt: Diese beträgt 3,5% v. 88.000,- folglich 3.080,- Euro.

*- Zahlungsbeleg 30.000,-: Der Kassabeleg über Euro 30.000,--, datiert mit 30. Oktober 2009, weist im Feld "von" den Text "Familie ***L*** f. Wohnung ***Ort1***" auf. Nach Angaben der Bf. wurde die Zahlung als Investitionsablässe für Einbauten wie u.a. Küche, Loggie, etc. zusätzlich zum Kaufvertrag vereinbart. Dinge, die steuerlich als selbständige*

Wirtschaftsgüter anzusehen sind, fallen hingegen nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988, auch wenn sie zivilrechtlich als Zugehör von Grund und Boden zu beurteilen sind. Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu beurteilen. So ist die zivilrechtliche Selbständigkeit des Gutes nicht entscheidend für die Wirtschaftsguteigenschaft, allerdings wird ihr Indizwirkung zukommen. Entscheidend ist die wirtschaftlich zu beurteilende Selbständigkeit (vgl. VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027, mwN). Was ein eigenständiges Wirtschaftsgut und was Teil eines Wirtschaftsgutes ist, entscheidet sich nach der Verkehrsauffassung. Ein wirtschaftlicher und funktioneller (technischer) Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern bzw. Teilen von solchen spricht nach der Verkehrsauffassung bisweilen für ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dies ist aber nicht immer der Fall. Ausschlaggebend ist im Zweifel, ob dem einzelnen Teil bei einer allfälligen Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde (vgl. VwGH 15.2.1983, 82/14/0067, VwSlg. 5752/F; 9.6.1986, 84/15/0128)" (vgl. VwGH Ro 2019/13/0039 v. 13. 11. 2013). Gegenständlich ist nicht konkret belegt, was mit der Zahlung abgegolten wurde. Der gewählte Modus – gesonderte Vereinbarung abseits vom notariell beglaubigten Kaufvertrag, gesonderte Bezahlung – lässt nach Ansicht der Behörde eindeutig erkennen, dass dem Vertragsgegenstand (als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut) eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt wurde. Folglich fällt der Vertragsgegenstand nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988 bzw. liegen keine Anschaffungskosten iSd § 30 EStG 1988 vor.

- Die Provision betrifft den Verkauf im Jahr 2017. Kein Abzug gem. § 20 Abs. 2 EStG 1988.
- Einbauküche Euro 12.000,00: Vorgelegt wurde dazu die Änderung zum Kaufvertrag vom 18.12. 2014, datiert mit 21. 8. 2014. Gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind Anschaffungskosten um Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen. Instandsetzungsaufwand liegt dann vor, wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht werden und nur deshalb kein Herstellungsaufwand zu unterstellen ist, weil bei Austausch von unselbständigen Bestandteilen infolge fehlender Änderung der Wesensart des Gebäudes keine Aktivierung auf das Gebäude vorzunehmen ist.

"Der Begriff des Grundstückes umfasst - nach Satz 2 dieser Bestimmung - Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, 1680 BlgNR 24. GP 7, wurde hiezu ausgeführt: "In § 30 Abs. 1 soll auch der steuerliche Begriff des Grundstücks definiert werden. Unter einem Grundstück sind für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zu verstehen. Als (Teil)Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden. Andere

Dinge, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, sind dagegen, auch wenn sie zivilrechtlich Zugehör von Grund und Boden darstellen, vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich des § 30." Entsprechend der - mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbaren - Absicht des Gesetzgebers sollen demnach nur Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte der Besteuerung nach § 30 EStG 1988 unterliegen; ... Gebäudeeinbauten, die typische Gebäudeteile sind, rechnen auch dann zum Gebäude, wenn sie nur lose mit diesem verbunden sind. Alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile gelten als nicht selbständig bewertbar, auch wenn sie ohne Verletzung ihrer Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0171, VwSlg. 8724/F; 5.9.2012, 2010/15/0002, VwSlg. 8742/F)" (vgl. VwGH Ro 2019/13/0033 vom 13.11.2019).

"Grundsätzlich stellt eine Einbauküche mit ihren Elementen ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar (siehe Kanduth-Kristen in Jakom Jakom EStG11, § 30 Rz 59 mVa BFH 3.8.16, IX R 14/15; ebenso Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG § 4 Tz 35). Diese Aufwendungen der Bf. sind daher keine Instandsetzungsaufwendungen, die den Grund und Boden beziehungsweise das Gebäude im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 betreffen." (vgl. BFG RV/7101225/2014 v. 14.12.2018).

Im Lichte von Rechtsprechung und Literaturmeinung stellt eine Einbauküche keine unselbständigen Bestandteile eines Gebäudes dar. Da der Erwerb der Küche etwa fünf Jahre nach Anschaffung der Wohnung erfolgte, kann er auch nicht als anschaffungsnah erachtet werden.

- Afa Vermietung: § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind zu vermindern. Die Wohnung war in der Zeit von Dezember 2009 bis einschließlich Oktober 2014 vermietet. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden während des gesamten Zeitraumes nicht erklärt. Nach Ansicht der Bf. seien jährlich (Gesamt)Einkünfte von weniger als Euro 12.000,- erzielt worden, weshalb keine Steuererklärungspflicht gem. § 42 Abs. 1 Ziff 3 EStG bestanden habe. Die im Schreiben vom 6. 8. 2019 erwähnte Veranlagungssimulation für die Jahre 2010-2014 unter Berücksichtigung der Pensionseinkünfte wurde, entgegen dem Schreiben, nicht beigelegt. Seitens der Behörde wurde von den auf das Gebäude entfallenden Anteil der Anschaffungskosten (80% v. Euro 93.174,58) 1,5% für 5 ½ Jahre, somit Abschreibung iHv Euro 6.149,52 in Ansatz gebracht.

Insgesamt ergeben sich adaptierte Anschaffungskosten iHv Euro 94.738,58 und ein Veräußerungsgewinn iHv Euro 100.261,41. Die Immobilienertragsteuer beträgt folglich Euro 30.048,43.

Letztlich wird noch angemerkt, dass die im Schreiben vom 6. August 2019 behauptete Rücksprache mit dem für die Bf. (seinerzeit) zuständigen Finanzamt nicht aktenkundig ist.

Es wird, aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen beantragt, der Beschwerde teilweise stattzugeben und die Einkünfte aus privater Grundstückveräußerung iHv Euro Euro 100.261,41 In Ansatz zu bringen.“

Aktenkundig ist nachstehende Beilage (OZ 23), welche eine Gegenüberstellung der von der stl. Vertretung und vom Finanzamt ermittelten Bemessungsgrundlage für die ImmoEst enthält:

	Berechnung 27.6.2019	Berechnung Finanzamt 28.1.2021
Verkaufspreis	195.000,00	195.000,00
Anschaffungskosten		
Kaufpreis	88.000,00	88.000,00
Aufstellung GreSt, EintrGeb, Notar	6.054,52	5.174,52
Investitionsabläse	30.000,00	0,00
Anschaffungskosten inkl. ANK		93.174,52
Instandsetzung Elektro	3.270,00	3.270,00
Aufstellung Instandsetzung Sanitär	606,18	606,18
Provision	3.510,00	0,00
Einbauküche	12.700,00	0,00
Aufstellung Instandsetzung Bad, WC, Böden	3.837,40	3.837,40
- Afa Vermietung	0,00	-6.149,52
adaptierte Anschaffungskosten	147.978,10	94.738,58
Veräußerungsgewinn	47.021,90	100.261,42
30% IE	14.106,57	30.078,43

Aufstellung GrESt, EintrGeb, Notar

GrESt	3.960,00	3.080,00
Rechtsanwalt	1.000,00	1.000,00
Rechtsanwalt	126,20	126,20
Notar	88,32	88,32
Eintragungsgebühr	880,00	880,00
	<u>6.054,52</u>	<u>5.174,52</u>

Afa Vermietung

Vermietung von 1. 12. 2009 - 19. 10. 2014

80% der Anschaffungskosten =

1,5% für 5 1/2 Jahre

0,00

74.539,62

6.149,52

Mit Datum *****TTMM.2021** verstarb Frau *****L*****.

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes *****X***** vom 17.2.2022 wurde der Nachlass dem erbl. Witwer *****Ga*** ***L***** sowie den beiden erbl. Kindern DI Dr. *****R***** und *****P***** zu gleichen Teilen eingewantwortet.

In der am 29.11.2022 abgeführten **Beschwerdeverhandlung** gab die steuerliche Vertretung (Substitutionsvollmacht für ****StB3***** einlegend) bekannt, dass die vom Finanzamt ermittelte GrESt sowie die steuerrechtliche Beurteilung der Provisionszahlung als nichtabzugsfähig richtig sei.

Was die Investitionsablöse anlange, so sei auf den Kassabeleg der Fa. *****NN*** GmbH** ausdrücklich angeführt, dass der genannte Betrag auf die Wohnung der Familie *****L***** entfalle. Daraus erschließe sich, dass dieser Betrag dem Gebäude zuzuschreiben sei, wenngleich für diesen Betrag möglicherweise keine GrESt abgeführt worden sei. Es handle sich dabei jedenfalls um Anschaffungskosten für das Gebäude. Der Amtsvertreter hielt dem entgegen, dass nach Auffassung des Finanzamtes der in einer gesonderten Nebenabrede vereinbarte Betrag jedenfalls nicht als auf das Gebäude entfallend zu qualifizieren sei. Als Bemessungsgrundlage zur Berechnung der GrESt sei jedenfalls ein Betrag von € 88.000 angesetzt worden. Im Übrigen verweise § 10 des Kaufvertrages selbst ausdrücklich auf das Nichtbestehen von mündlichen Nebenabreden.

*****Ga*** ***L***** gab zu Protokoll, dass seine verstorbene Gattin die Nebenabrede mit der Fa. *****NN*** GmbH** betreffend gesonderte Abgeltung der Küche und Loggia ausverhandelt habe. Dies sei nicht in seinem Beisein erfolgt. Der Betrag für die Investitionsablöse sei an Eigenmittel zur Verfügung gestanden; die im Vertrag ausgewiesene Kaufsumme sei fremdfinanziert worden.

In Bezug auf die strittige Position „Einbauküche“ gab die steuerliche Vertretung an, dass die erwachsenen Kosten als Instandsetzungskosten zu qualifizieren seien, zumal der Einbau einer neuen Küche sich werterhöhend auf das Gebäude bzw. auf die ETW ausgewirkt habe. So weise der Kaufvertrag aus 2017 ausdrücklich darauf hin, dass die Küche Teil des Vertrages sei. Auch finde sich die Küche in der Inventarliste als Beilage zum Kaufvertrag. Sollte das Finanzamt die Einbauküche als selbständiges Wirtschaftsgut werten, so wäre der Verkaufspreis um den Wert der Küche zu mindern.

Dem hielt der Amtsvertreter entgegen, dass nach einhelliger Judikatur eine Einbauküche als selbständiges Wirtschaftsgut zu qualifizieren sei. Der Kaufvertrag vom 25.4.2017 selbst weise in Punkt 4 explizit auf die Wertlosigkeit des in der Beilage ./C aufgelisteten Inventars hin. In der Praxis gehe die Behörde von der im Vertrag ausgewiesenen Kaufsumme aus und nehme keine Schätzung des Inventares bzw. der sich im Gebäude befindlichen selbständigen Wirtschaftsgüter vor. Das Finanzamt gehe vielmehr von der Wertlosigkeit dieser Gegenstände aus. Wenn im Kaufvertrag aber der Wert des Inventares nominell ausgewiesen werde und der Wertansatz auch plausibel sei, so werde dies auch dementsprechend berücksichtigt.

Hinsichtlich der Position „AfA“ führte die steuerliche Vertretung aus, dass Frau ***L*** eine sehr geringe Pension in Höhe von ca. € 400 monatlich bezogen habe. Die Mieteinkünfte hätten sich auf ca. € 6.000 jährlich belaufen. Somit hätten die Einnahmen (ohne Berücksichtigung von AfA und sonstige WK) ca. 12.000 p.a. betragen. Aus diesem Grunde sei von Frau ***L*** keine Steuererklärung gelegt worden. Die nunmehr im Zuge der Ermittlung der ImmoESt hinzugerechnete AfA habe sich bei Frau ***L*** in keinem Jahr steuerlich ausgewirkt, da ihre Einnahmen viel zu gering gewesen seien. Damit habe eine AfA-Korrektur zu unterbleiben.

Dem entgegnete der Amtsvertreter, dass die AfA nach Auffassung des Finanzamtes jedenfalls in Ansatz zu bringen sei, und zwar unabhängig davon, ob sich diese jemals steuerlich ausgewirkt habe. Selbst wenn es Steuerbescheide mit ausgewiesenen Mieteinkünften gäbe und das Ergebnis aus der Vermietungstätigkeit € 0 betragen würde, so hätte sich eine AfA ausgewirkt, zumal diese dann die Mieteinnahmen verringert hätte. In einem derartigen Fall würde die AfA jedenfalls geltend gemacht und zwar unabhängig davon, wie hoch die übrigen Einkünfte der Steuerpflichtigen seien bzw. ob die Gesamteinkünfte unter die Besteuerungsgrenze fielen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die mittlerweile verstorbene Frau ***L*** erwarb mit Kaufvertrag vom 5.10.2009 eine Eigentumswohnung an der Grundstücksadresse ***Str1*** in ***Ort1*** um € 88.000. Entgegen der Vereinbarung im Kaufvertrag wurde in einer zwischen den Vertragsparteien (Fa. ***NN*** GmbH als Verkäuferin und ***L*** als Käuferin) abgeschlossenen Nebenabrede

zusätzlich ein Betrag von € 30.000 in Bar an die Verkäuferin übergeben. Die diesbezüglich von der Empfängerin ausgestellte Quittung in Form eines (nicht nummerierten) Kassaeingangsbeleges weist das Zahlungsgrund „Fam. ***L*** f. Wohnung ***Ort1***“ aus.

Dieser Betrag wurde laut Beschwerdevorbringen von der Käuferin als Ablöse für Küche und Loggia hingegeben.

Nach dem Ankauf wurde das besagte Objekt in der Zeit zwischen 2009 und 2014 der Vermietung zugeführt. In der Zeit vom 3.11.2014 bis zum 17.8.2017 diente das Objekt der Eigentümerin und ihrem Ehegatten als Hauptwohnsitz (Meldung laut ZMR).

Mit Kaufvertrag vom 25.4.2017 (in Form eines Notariatsaktes abgeschlossen) veräußerte Frau ***L*** die ETW um einen Kaufpreis von € 195.000. Festgehalten wurde in Pkt 1 der Kaufvereinbarung, dass in diesem Betrag auch sämtliches rechtliches und tatsächliches Zugehör enthalten sei. Als Beilage ./C dient eine Inventarliste, in welcher ua. „Küche samt Geräte (wie „Waschmaschine, Kühlschrank, Gefrierschrank, Herd mit Ceranfeld, Backrohr und Microwelle“) angeführt sind. Pkt 4. des Kaufvertrages hält ausdrücklich fest, dass das Inventar wertlos ist.

2. Beweiswürdigung

Das erkennende Gericht legt das Vorbringen der Verfahrensparteien sowie die aktenkundigen Urkunden seiner Beweiswürdigung zugrunde. Es wird auf Pkt. 3 dieses Erkenntnisses hingewiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

1. Zur Hauptwohnsitzbefreiung

Die Bestimmung des § 30 regelt die ertragsteuerliche Behandlung privater Grundstücksveräußerungen, soweit diese keinem Betriebsvermögen angehören.

Abs. 2 dieser Bestimmung normiert:

Von der Besteuerung ausgenommen sind Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z. 3 lit. b) wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Frau ***L*** benützte die Eigentumswohnung in der Zeit zwischen dem 3.11.2014 und dem 17.8.2017 als Hauptwohnsitz. Ab dem 17.8.2017 begründete sie einen Hauptwohnsitz in ***PLZ*** ***Ort2*** (Eigenheim). Die Veräußerung der ETW erfolgte mit Kaufvertrag vom 25.4.2017.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt geht hervor – dies wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf letztlich auch außer Streit gestellt – dass weder der Tatbestand der Steuerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a noch jener nach lit b EStG 1988 vorliegt.

2. Zur Höhe der Immobilienertragsteuer

§ 30 Abs. 3 EStG 1988 ordnet im Zusammenhang mit privaten Grundstücksveräußerungen an:

„Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. (..)“

Die steuerliche Vertretung der Bf legte in ihrer Eingabe vom 27.6.2019 dar, wie denn die Bemessungsgrundlage für die ImmoESt zu ermitteln sei.

Zu den einzelnen darin angeführten nunmehr in Streit stehenden Positionen hält das Gericht fest:

a) GrESt

Wenn das Finanzamt die GrESt mit 3,5% des Kaufpreises (€ 88.000), sohin mit € 3.080, ansetzt, so ist dies sachfolgerichtig. Die diesbezüglich vorgenommene Kürzung der GrESt von € 3.960 auf € 3.080 ist richtig und wurden von Seiten der steuerlichen Vertretung akzeptiert. Diese begründete den Ansatz von € 3.960 als Versehen, zumal darin auch die Eintragungsgebühren enthalten seien.

Die mit dem Erwerb des Objektes zusammenhängenden Rechtskosten betragen daher € 5.174,52.

b) Investitionsablöse (€ 30.000)

Aktenkundig ist ein von der Fa. ***NN*** GmbH am 30.10.2009 ausgestellter Kassabeleg über den Eingang von € 30.000 von „Fam. ***L*** für Wohnung ***Ort1***“. Dieser Betrag stelle

laut Beschwerdevorbringen eine Investitionsablöse für Küche, Loggia, etc. dar und wurde seinerzeit neben dem Kaufvertrag gesondert zwischen den Vertragsparteien vereinbart.

Herr *****Ga*** ***L***** bestätigte in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich, dass mit der Bezahlung des genannten Betrages die vorhandene Küche und Loggia abgelöst worden sei. Die steuerliche Vertretung relevierte indessen die Zuordnung des Betrages auf das Gebäude.

Fakt ist, dass sich auf dem Kassabeleg kein konkreter Hinweis darauf findet, wofür die ausgewiesene Summe eigentlich bezahlt wurde. Wenn in der Beschwerde ausgeführt wurde, dass mit dem Betrag die Küche und Loggia abgegolten worden sei, was vom Witwer und Erben von Frau *****L***** ausdrücklich bestätigt wurde, so vermag das Gericht keinen ausreichenden Ansatzpunkt dafür zu finden, diesen Ausführungen nicht zu folgen bzw. keinen Glauben zu schenken.

Die angeführten Wirtschaftsgüter (Küche, Loggia) sind nach der Verkehrsauffassung als selbständige WG zu beurteilen, die nicht zum Gebäude zählen. Dieser Ansicht waren offensichtlich auch die Vertragsparteien, die darüber eine gesonderte Vereinbarung in Form einer Nebenabrede abgeschlossen hatten. Gewendet betrachtet bedeutet dies, dass mit der im Kaufvertrag genannten Summe die Eigentumswohnung ohne die gesondert erworbenen WG, welche sowohl nach der Verkehrsauffassung als auch nach dem Willen der Vertragsparteien eigene WG darstellen sollten, erworben wurde. Für diese Wirtschaftsgüter wurde in Ansehung des Umstandes ihrer Selbständigkeit auch keine GrESt abgeführt.

Da die Investitionsablöse nicht das Gebäude (ETW) als solches betrifft, ist eine Erhöhung der Anschaffungskosten aus diesem Titel ist nicht vorzunehmen.

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung in der Beschwerdeverhandlung, wonach der Betrag von € 30.000 nicht nur für Inventar gezahlt worden sei, sondern wohl für die Anschaffung des Gebäudes, ist anzumerken: Wenn jemand durch unklare vertragliche Verhältnisse (ggst: Nichtbenennung der Gegenstände, wofür eine Ablöse gezahlt wird) eine Faktenlage schafft bzw. deren Schaffung duldet, so hat dieser im Rahmen des späteren steuerlichen Geschehens (etwa bei einer Veräußerung) allfällig sich ergebende Nachteile zu vertreten bzw. in Kauf zu nehmen.

Wenn die steuerliche Subvertretung in Widerspruch zum bisher erstatteten Beschwerdevorbringen und diametral zur Aussage des Witwers *****Ga*** ***L***** in der mündlichen Verhandlung einwendet, der außervertraglich geleistete Ablösebetrag würde eigentlich Teil der Anschaffungskosten für das Gebäude darstellen, so vermag das Gericht dieses Vorbringen weder verifizieren noch falsifizieren. Das Gericht geht in freier Würdigung der vorliegenden Beweismittel davon aus, dass die bezahlte Summe als Ablöse für Küche und Loggia geleistet wurde.

c) Provision (€ 3.510)

Wie das Finanzamt richtig ausführt, betrifft dieser Betrag den Veräußerungsvorgang des Objektes. Derartige Aufwendungen sind gemäß § 20 Abs. 2 3. TS EStG 1988 nicht abzugsfähig (vgl. auch JAKOM, EStG Kommentar, 2019, § 30 Tz 64). Dieser Punkt steht letztlich auch außer Streit; die bFp hat die vom Finanzamt vorgenommen Kürzung dieser Aufwendungen akzeptiert.

d) Einbauküche

In Frage steht, ob die im Jahre 2014 angeschaffte Einbauküche als Teil des Gebäudes zu qualifizieren ist oder aber ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt. Wie der VwGH in seinem am 13.11.2019, Ro 2019/13/0033, ergangenen Erkenntnis ausführt, sollen entsprechend der Absicht des Gesetzgebers nur Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte der Besteuerung nach § 30 EStG unterliegen. Konkret führt der Gerichtshof aus: *„Dinge die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 30, auch wenn sie zivilrechtlich als Zugehör von Grund und Boden zu beurteilen sind. Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeglicher Art. Ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu beurteilen. So ist die zivilrechtliche Selbständigkeit des Gutes nicht entscheidend für die Wirtschaftsguteigenschaft, allerdings wird ihr Indizwirkung zukommen. Entscheidend ist die wirtschaftlich zu beurteilende Selbständigkeit (VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027, mwN).“*

Im vorliegenden Fall kommt einer Einbauküche nach der Verkehrsauffassung der Charakter eines selbständigen Wirtschaftsgutes zu. Ausgaben für die spätere Anschaffung einer Einbauküche zählen somit weder zu den Anschaffungskosten des Gebäudes, noch sind diese als Instandsetzungsaufwendungen zu qualifizieren.

Wollte man – unzutreffend – die Einbauküche als Teil des Gebäudes qualifizieren, so wären die für die Anschaffung der Küche erwachsenen Kosten dennoch nicht in die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer einzurechnen, da ein erforderlicher zeitlicher Konnex zwischen Anschaffung der ETW (2009) und Küchensanierung (2014) offensichtlich nicht vorliegt. Von einem zeitnahen Anschaffungsaufwand kann in Ansehung des verstrichenen Zeitraumes nicht mehr gesprochen werden.

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Fall weder die Anschaffungskosten des Gebäudes um die Einbauküche erhöht noch eine Kürzung des Veräußerungsgewinnes in Bezug auf die im Veräußerungszeitpunkt vorhandene Einbauküche vorgenommen. Der Amtsvertreter begründete diese Vorgehensweise mit dem Argument, dass der den Verkauf der ETW regelnde Kaufvertrag vom 25.4.2017 in Pkt 4. ausdrücklich festhält, dass das in der Inventarliste (Beilage ./C der Kaufvereinbarung) aufgelistete Inventar (u.a. Küche samt Küchengeräten) „wertlos“ sei.

Wenn die beiden Vertragsparteien das mitveräußerte in der Inventarliste explizit benannte Inventar einvernehmlich als ohne Wert qualifizieren, so vermag das Gericht aus diesem Grunde auch nicht den auf die „Einbauküche“ entfallenden Teil des Gesamtkaufpreises herauszuschälen und erlösmindernd in Ansatz zu bringen. Dies insbesondere in Anbetracht des

Umstandes, dass der Zustand der Küche im Jahre 2017 dem Gericht nicht bekannt war. Eine lineare Abschreibung auf die Dauer von 10 Jahren bzw. der Ansatz eines sich daraus ergebenden Restwertes ist daher nicht möglich. So ist etwa keineswegs auszuschließen, dass die Küche im Veräußerungszeitpunkt Defekte bzw. nicht unerhebliche Beschädigungen aufwies.

e) AfA

Strittig ist zudem, ob die Anschaffungskosten für die ETW um jene AfA, welche in den Jahren ihrer Vermietung (1.12.2009 bis 19.10.2014, ds. 5,5 Jahre) anzusetzen war, zu vermindern sind. Die belangte Behörde errechnete den AfA-Betrag, welcher sich auf € 6.149,52 beläuft, wie folgt: 80% der AK inkl. ANK (€ 93.174,52, ds. € 74.539,62) davon 1,5% p.a. x 5,5 Jahre.

Die bFp wendet ein, dass aufgrund der geringen Pensions- und Mieteinkünfte eine Steuer zu keinem Zeitpunkt angefallen sei. Die Einreichung einer entsprechenden Einkommensteuererklärung sei daher in sämtlichen Vermietungsjahren unterblieben. Die vom Finanzamt anschaffungskostenmindernd in Ansatz gebracht AfA habe sich daher zu keinem Zeitpunkt steuerlich ausgewirkt.

Dem entgegnete der Amtsvertreter, die AfA sei jedenfalls, und zwar unabhängig davon, ob sie sich steuerlich jemals ausgewirkt habe, in Ansatz zu bringen. Richtig sei, dass es im vorliegenden Fall keine Steuerbescheide mit ausgewiesenen Mieteinkünften gäbe. Unbeschadet dessen würde sich aber die AfA in jedem Fall mieteinnahmenvermindernd auswirken, nämlich auch dann, wenn beispielsweise als Ergebnis der Vermietungstätigkeit € 0 herauskäme. Der Umstand, ob der Gesamtbetrag an Einkünften bzw. das Einkommen unter die Besteuerungsgrenze falle, sei bei dieser Beurteilung irrelevant.

Die Bestimmung des § 30 (3) EStG hält fest, dass „*die Anschaffungskosten um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge*“ zu vermindern sind. Auf die Art der Einkünfte, bei deren Ermittlung die Absetzungen für Abnutzungen abgezogen wurden, kommt es nicht an (Sadlo/Renner in Sadlo/Renner (Hrsg), Die Lohn- und Einkommensteuer 2013, Aufl. 13 (2012) zu § 30 EStG, Seite 313).

Bodis/Hammerl halten in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG, 17. Lfg 2014, § 30 Rz 237, unter Hinweis auf die ergangene verwaltungsgerichtliche Judikatur zur AfA-Thematik fest:

„Die Verringerung der Anschaffungskosten um bereits geltend gemachte AfA soll verhindern, dass sich die Aufwendungen, die aufgrund des nutzungsbedingten Wertverlustes entstehen, doppelt auswirken; dies führt somit zu höheren Einkünften aus der Veräußerung des Grundstückes, wodurch dieser Effekt nicht eintritt. Aufgrund des Steuersatzunterschiedes (AfA reduziert laufende tarifbesteuerte Einkünfte, während die Einkünfte aus der Veräußerung im Regelfall mit dem besonderen Steuersatz von 25% besteuert werden) wird das bezweckte

Ergebnis allerdings nur teilweise erreicht; um eine doppelte Auswirkung zu verhindern, wäre es notwendig (und sachgerecht), den Steuersatzunterschied (zumindest pauschal oder typisierend) auszugleichen, etwa durch eine Verringerung der Anschaffungskosten in doppelter Höhe der geltend gemachten AfA.

Diese Systematik wurde erstmalig mit dem Strukturanpassungsgesetz 2006 (StruktAnpG 2006, BGBl I 2006/100) eingeführt (dazu die ErlRV zum StruktAnpG 2006, 1434 BlgNR 22. GP, 6: „Durch die Änderung sind bei Ermittlung des Spekulationsüberschusses die Anschaffungskosten nur um die nicht als Werbungskosten zu berücksichtigenden Instandsetzungs- oder Herstellungskosten zu erhöhen. Andererseits sind die Anschaffungskosten um die tatsächlich in Anspruch genommene AfA zu vermindern. Auf diese Weise wird eine doppelte steuerliche Berücksichtigung von AfA und Instandsetzungs- und Herstellungskosten-Teilbeträgen vermieden.“) und geht auf die Judikatur des VwGH zurück, wonach eine Berücksichtigung der AfA aufgrund der mit der Spekulationsbesteuerung bezweckten Erfassung einer nominellen Wertsteigerung, mangels einer expliziten gesetzlichen Anordnung nicht möglich war“.

In Bezug die hier zu beurteilende Frage, nämlich ob eine Korrektur der AK trotz der geringen offenbar unter die Besteuerungsgrenze fallenden Einkünfte von Frau ***L*** anzusetzen ist, folgt das Gericht dem Vorbringen der Amtspartei. Dass die AfA bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte als Werbungskosten mit 1,5% der Bemessungsgrundlage (AK samt ANK) abzugsfähig und daher anzusetzen ist, ist unstrittig. Dies ergibt sich bereits aus den allgemeinen Regelungen betreffend die Ermittlung von Überschusseinkünften gemäß § 4 (3) EStG iVm § 16 (1) Z 8 lit. d leg.cit.

Ob nunmehr infolge des geringen Einkommens von Frau ***L*** – die steuerliche Vertretung bezifferte den jährlichen Gesamtbetrag an (Brutto)Einnahmen (Pensionseinkünfte und Mieteinnahmen ohne Berücksichtigung von WK und AfA) mit ca. € 12.000 – die Abgabe einer Steuererklärung unterblieb, ist für die Beurteilung der Frage in Bezug auf die vorzunehmende AfA-Korrektur bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer ohne Belang. Dies ergibt sich aus der gesetzlichen Diktion, wonach die Anschaffungskosten um die bei der Ermittlung von Einkünften abgezogene AfA zu vermindern sind.

Im gegenständlichen Fall wurde zwar aufgrund der Höhe der Einkünfte bzw. des zu versteuernden Einkommens von Frau ***L*** keine Einkommensteuererklärung eingereicht, dennoch war die AfA bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte anzusetzen bzw. wäre anzusetzen gewesen. Dass die besagte Regelung zu Unschärfen und teilweise unbilligen Ergebnissen führen kann, wurde bereits in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG, aaO., ausgeführt. Aufgezeigt wurden auch de lege ferenda anzudenkende sachgerechte Lösungsmöglichkeiten.

Für geringe Einkünfte, wie hier vorliegend, ist prinzipiell derselbe Beurteilungsmaßstab anzusetzen wie bei hohen Einkünften. Die Anschaffungskosten sind bei der Ermittlung der

Immobilienvertragssteuer um die bei den Vermietungseinkünften angesetzte bzw. anzusetzende AfA zu vermindern.

Aufgrund des vorliegenden Erkenntnisses ermittelt sich die ImmoESt wie folgt:

Verkaufspreis		195.000,00
Anschaffungskosten:		
Kaufpreis	88.000,00	
Anschaffungsnebenkosten	5.174,52	
AK inkl ANK		93.174,52
Instandsetzung Elektro	3.270,00	
Aufstellung Instandsetzung Sanitär	606,18	
Aufstellung Instandsetzung Bad, WC, Böden	3.837,40	
- AfA Vermietung	-6.149,52	
Adaptierte Anschaffungskosten		94.738,58
Veräußerungsgewinn		100.261,42
davon 30% ImmoESt		30.078,43

Steuerbemessungsgrundlage und Abgabenhöhe ermitteln sich daher wie folgt:

E.n.sA		5.691,12
Gesamtbetrag der Einkünfte		5.691,12
SA		-60,00
ESt nach § 33 (1) EStG 1988		0,00
PAB		-400,00
ESt nach Abzug von Absetzbeträgen		-400,00
Erstattung SV Beiträge max. 110,00		-110,00
ImmoESt		30.078,43
Einkommensteuer (ger.)		29.968,00

Begründung gemäß § 25a (1) VwGG

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.

Die genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Jänner 2023