

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Zangerl-Reiter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. Februar 2022 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 22. November 2019 verkaufte die Beschwerdeführerin ihre Wohnung W 7.4 sowie die Stellplätze TG 7.7 und 7.8 am Grundstück KG ***1***, EZ ***2*** um € 430.000,00.

Der Vertragserrichter zeigte daraufhin den Verkauf an und gab die Anschaffungskosten mit € 393.220,49 an. Eine besondere Vorauszahlung i.H.v. € 10.896,00 wurde entrichtet.

2. In der Einkommensteuererklärung 2019 vom 8. Juli 2020 optierte die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Besteuerung der Substanzgewinne betreffend Grundstücke zur Regelbesteuerung und gab ua. noch sonstige Werbungskosten (KZ 724) i.H.v. € 3.789,81 bekannt. Aus einer Beilage zur Einkommensteuererklärung ist ersichtlich, dass es sich bei den

sonstigen Werbungskosten um Kosten für den Leerstand der genannten Wohnung von Jänner bis November 2019 handelt.

3. Im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 17. Februar 2022 setzte das Finanzamt neben Pensionseinkünften und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung noch tarifbesteuerte Einkünfte aus Grundstücksveräußerung aufgrund Regelbesteuerungsoption i.H.v. € 96.844,99 an. In der Begründung führte es dazu aus, die Kosten für den Verkauf der Wohnung stellten keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG dar. Bei einem Großteil der in Abzug gebrachten Aufwendungen bezüglich der Berechnung der Immobilienertragsteuer handle es sich nicht um Herstellungs- bzw. Instandsetzungskosten. Zudem lauteten viele der vorgelegten Rechnungen nicht auf den Namen der Beschwerdeführerin und seien offensichtlich auch nicht von ihr bezahlt worden. Als Aufwendungen im Sinne des § 30 EStG seien daher nur folgende Kosten berücksichtigt worden: Vertragserrichtungskosten € 3.289,47, Grunderwerbsteuer € 10.634,33 Finanzamt € 428,29, Eintragungsgebühr € 3.477,00 und Notar € 200,00.

4. In der Beschwerde vom 16. März 2022 brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe 2006 von ihrer Mutter ein Reihenhaus gegen Einräumung eines Wohnrechtes übergeben bekommen. 2010 habe sie streitgegenständliche Wohnung gekauft, in die ihre Mutter Ende 2011 eingezogen sei; ihrer Mutter habe sie an dieser Wohnung das lebenslange, unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt. Das Reihenhaus habe sie sodann verkauft. Zur Finanzierung des Wohnungskaufes habe sie temporär einen Kredit aufgenommen und diesen bedient. Ihre Mutter habe zwischenzeitig einige Professionistenrechnungen bezahlt. Nach dem Hausverkauf habe sie mit ihrer Mutter abgerechnet und die von der Mutter bezahlten Beträge rückerstattet. Nach dem Tod ihrer Mutter im Oktober 2018 habe sie die Wohnung Ende 2019 verkauft. Bei allen vom Finanzamt nicht anerkannten Kosten handle es sich um Anschaffungskosten für die Wohnung, die untrennbar mit der Wohnung verbunden und auch im Kaufvertrag als Bestandteil des Kaufobjektes angeführt seien. Es handle sich um auf Maß gefertigte Unikate, die in einer anderen Wohnung nicht verwendet werden könnten und daher mitverkauft worden seien. Der Wert der Wohnung habe sich dadurch wesentlich erhöht. Die Kreditzinsen i.H.v. € 3.235,26 seien den Anschaffungskosten zuzuordnen. Die Leerstandskosten der Wohnung seien mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegenzurechnen.

5. Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. Juli 2022 als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe der Rechtslage führte das Finanzamt aus, einige Rechnungen lauteten nicht auf die Beschwerdeführerin. Zudem würden punktuelle Verbesserungen nicht zur Instandsetzung, sondern zur Instandhaltung zählen. Lediglich Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen würden die Anschaffungskosten erhöhen, die vom Veräußerungserlös abziehbar wären. Lediglich die bereits im bekämpften Bescheid bereits anerkannten Kosten könnten berücksichtigt werden.

6. Im Vorlageantrag vom 1. August 2022 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und ergänzte die Beschwerdevorbringen dahingehend, sie habe ihrer Mutter die bezahlten Beträge, insgesamt € 53.181,11, nachweislich am 22. Juni 2012 rückerstattet. Diese Kosten seien Anschaffungskosten, die untrennbar mit der Wohnung verbunden und verkaufspreiserhöhend seien. Wirtschaftlich betrachtet habe sie sämtliche Kosten bezahlt; sie habe diese aber auch im Schenkungs- bzw Erbwege erworben und seien sie daher jedenfalls in den Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Weitere Rechnungen i.H.v. € 3.776,37, welche auf die Beschwerdeführerin lauteten, seien auch von ihr bezahlt und ebenfalls mitverkauft worden. Auch diese seien Anschaffungskosten, die untrennbar mit der Wohnung verbunden seien und daher auch den Verkaufspreis erhöht hätten. Die Kreditzinsen seien angefallen, da die Beschwerdeführerin die Wohnung kurze Zeit zwischenfinanziert habe. Hinsichtlich der Leerstandkosten sei sie der Meinung, dass es sich bei diesen Kosten um Werbungskosten handle. Somit habe sie die Anschaffungskosten korrekt ermittelt. Sollte ihrem Vorbringen nicht gefolgt werden, ersuche sie um Besteuerung der Substanzgewinne betreffend Grundstücke mit dem besonderen Steuersatz von 30 %.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

7. Im Vorlagebericht vom 4. Jänner 2023 beantragte das Finanzamt, neben den bereits berücksichtigten Kosten die Kosten für die Berechnung der Immobilienertragsteuer i.H.v. € 120,00 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer zusätzlich – wie im Erörterungstermin klargestellt – veräußerungserlösmindernd zu berücksichtigen und darüberhinaus die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

8. Beim Erörterungstermin am 15. November 2023 legte die Beschwerdeführerin eine neue Aufstellung zur Berechnung der ImmoESt vor; zu manchen Aufwendungen ergäben sich Änderungen. So seien unter anderem Skontos nicht berücksichtigt worden oder bewegliche, nicht fix mit dem Gebäude verbundene Teile und Übersiedlungskosten geltend gemacht worden. Die Anschaffungskosten errechneten sich demnach nunmehr mit € 389.969,42.

Die noch fehlenden und vom Bundesfinanzgericht angeforderten Unterlagen wurden von der Beschwerdeführerin vorgelegt und sowie durch Fotos (auf dem iPad der Beschwerdeführerin) belegt, wo und wie die jeweiligen Aufwendungen in die Ausstattung der Wohnung Eingang gefunden haben.

Die Beschwerdeführerin hat zudem den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin hat die Wohnung W 7.4 sowie die Stellplätze TG 7.7 und 7.8 am Grundstück KG ***1***, EZ ***2*** um € 430.000,00 verkauft. Bestandteil des Kaufobjektes waren auch die Kücheneinrichtung mit allen Geräten, die Sanitäreinrichtungen in Bad und WC, sämtliche Einbauschränke, alle Jalousien, alle Rollos und Raffstores, die Markise und die Terrassenverglasung; der Kaufpreis wurde nicht auf die einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter aufgeteilt (siehe Kaufvertrag vom 22.11.2019).

2. Die Wohnung W 7.4 und die Stellplätze TG 7.7 und 7.8 hat die Beschwerdeführerin 2011 erworben und insgesamt € 313.364,66 aufgewendet (siehe Kaufvertrag vom 11.08.2011 und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023). Die Übergabe an die Beschwerdeführerin erfolgte am 30. Juni 2011 (siehe Kaufvertrag vom 11.08.2011).

Die Beschwerdeführerin nutzte Wohnung und Stellplätze nicht selbst und hat diese auch nicht vermietet. Vielmehr räumte sie ihrer Mutter ein lebenslanges Wohnungsgebrauchsrecht ein. Diese bewohnte die Räumlichkeiten. Nach dem Tod der Mutter im Oktober 2018 stand die Wohnung bis zum Verkauf im November 2019 leer (siehe Vorbringen in der Beschwerde und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023).

3. Die Vertragserrichtungskosten betrugen insgesamt € 3.287,47 (siehe Kostennoten vom 10.12.2010 und vom 19.01.2012 von RA ***3***).

4. An Grunderwerbsteuer wurden € 10.634,33 (siehe Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.02.2011) und € 428,29 (siehe Grunderwerbsteuerbescheid vom 04.10.2011) bezahlt.

5. Die Eintragungsgebühr lag bei € 3.477,00 (siehe Zahlungsaufforderung des Bezirksgerichtes ***4*** vom 16.01.2012).

6. Für die Löschungserklärung der Rechte der Mutter am Grundstück in Wels (Reihenhaus) wurden der Beschwerdeführerin € 200,00 in Rechnung gestellt (siehe Honorarnote vom 21.12.2011 des Notariats ***5*** und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023).

7. Für Sonnen- und Wetterschutz bezahlte die Mutter der Beschwerdeführerin insgesamt € 12.267,59 an die ***6***. Davon entfallen € 5.817,42 (inkl. USt und abzüglich Skonto) auf 7 Außenraffstores, 2 Außenjalousien und 7 Insektenschutzrollos, die in dafür beim Hausbau bereits vorgesehene Kästen über den Fenstern fix montiert wurden (siehe Rechnung der ***6*** Nr. 4161070 vom 21.09.2011 und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023). Die Markise kostete € 3.383,61 (inkl. USt und abzüglich Skonto; siehe Rechnung

der ***6*** Nr. 4161140 vom 21.09.2011 und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023). Die Kosten für die Vorbaubeschattung betrugen € 2.326,79 (inkl. USt und abzüglich Skonto; Rechnung der ***6*** Nr. 4161071 vom 21.09.2011 und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023). Markise und Vorbaubeschattung wurden fix mit dem Gebäude verbunden (siehe Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023). Der Rest entfällt auf 4 Innenplissees (siehe Rechnung der ***6*** Nr. 4161140 vom 21.09.2011 und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023).

8. Für den erstmaligen Einbau von zwei Holzschiebetüren im Vorraum bezahlte die Beschwerdeführerin € 1.943,73 (siehe Rechnung vom 04.08.2011 von der ***7*** GmbH und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023).

9. Die Mutter der Beschwerdeführerin bezahlte für die Balkonverglasung € 4.756,00 (siehe Rechnung vom 27.10.2011 von der ***8*** GmbH und entsprechender Überweisungsbeleg).

Im Zuge einer Reklamation erhielt sie eine Rechnung über € 946,44 (siehe Anbot vom 29.06.2015 von der gleichen Firma) und über weitere € 162,00 für die Gängigmachung der Schiebeverglasung (Rechnung vom 27.06.2018 von der ***8*** GmbH).

10. Für die Montage von Sonnenschutzfolien auf den Außenseiten der fix verglasten Seitenteile des Balkons wurde der Mutter der Beschwerdeführerin eine Rechnung i.H.v. € 1.786,80 gestellt (siehe Rechnung vom 08.07.2013 von der ***9*** GmbH).

11. Für eine fix verbaute Oberlichte im Vorraum bezahlte die Beschwerdeführerin € 241,00 (siehe Rechnung der ***10*** GmbH vom 29.08.2011).

12. Im Bad wurde in die dafür vorgesehene Nische eine Duschtüre um € 1.249,09 fix montiert (siehe Rechnung vom 04.10.2011 von ***11*** Installationstechnik e.U. und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023).

13. Die Mutter der Beschwerdeführerin kaufte Plissees, Rollos, Vorhänge und Karniesen um € 1.832,52 (siehe Rechnung vom 13.10.2011 von der ***12*** GmbH und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023).

14. Der Firma ***13*** wurden Lampen i.H.v. € 408,56 in Rechnung gestellt (siehe Rechnung vom 25.07.2011 von der ***14*** GmbH).

15. Für fix montierte Möbel in den Sanitäranlagen und solche für Gäste-, Arbeits- und Vorzimmer wurden der Mutter der Beschwerdeführerin insgesamt € 15.615,60 in Rechnung gestellt (siehe Rechnungen vom 26.07.2011 und 30.09.2011 von ***15*** und Niederschrift über den Verlauf der Erörterung am 15.11.2023).

16. Die Einbauküche kostete die Mutter der Beschwerdeführerin insgesamt € 11.360,00 und wurde im Juli 2011 montiert (siehe Rechnung vom 30.06.2011 von der ***16*** KG). Im Dezember wurde der Kühlschrank gegen eine Kühl-Gefrierkombination um einen Aufpreis i.H.v. € 669,00 getauscht (siehe Rechnung vom 15.12.2011 von der ***16*** KG).

Die Küche besteht aus einem an einer Seite an die Wand gestellten Küchenblock mit Ceranfeld, Arbeitsplatte und Unterschränken sowie aus einer Küchenzeile mit einem in die Arbeitsplatte eingelassenen Spülbecken, Unterschränken, Hängeschränken, Rollschrank, Backrohr, Mikrowellenherd, Kühlschrank und Vorratsschränken. Seitlich und oberhalb der Küchenzeile wurde von der ***15*** ein Rahmen aus weißen Rigipsplatten angebracht (siehe Fotos der Küche und Rechnung der ***16*** KG vom 30.06.2011).

17. Für diverse Reparaturen im Bad und an der Wintergartenbeschattung wurden der Mutter der Beschwerdeführerin insgesamt € 592,52 in Rechnung gestellt (siehe Rechnung vom 31.07.2018 von der ***17*** GmbH und Rechnung vom 19.04.2018 vom ***18***).

18. Die Mutter der Beschwerdeführerin erhielt auch noch eine Rechnung für „Verlegung Thermostat, Störung Wintergartenbeschattung, Zeitschalter Bad und Regensensor gewechselt“ über € 736,43 (siehe Rechnung vom 14.12.2013 von der ***19*** GmbH).

19. Zur Finanzierung der Wohnung sind der Beschwerdeführerin € 3.235,26 an Zinsen für einen Kredit angefallen (siehe Umsatzabfrage der ***20*** vom 06.12.2019).

20. An Leerstandskosten fielen neben den Betriebskosten i.H.v. € 2.623,28 noch Kosten für eine Hausratsversicherung (€ 185,16) sowie Kosten für Strom (€ 206,80) und Gas (€ 654,57) an (siehe Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 20.12.2022).

21. Für die Berechnung der Immobilienertragssteuer wurde der Beschwerdeführerin ein Betrag von € 120,00 in Rechnung gestellt (siehe Honorarnote der ***21*** vom 14.01.2020).

22. Die Beschwerdeführerin ersetzte ihrer Mutter am 22. Juni 2012 mit der Übergabe von 6 Sparbüchern die von der Mutter übernommenen Kosten für Aufwendungen der Wohnung (siehe Übernahmebestätigung vom 22.06.2012).

23. Die mit der Wohnung W 7.4 mitübertragenen Wirtschaftsgüter (Plissees, Raffstores, Einbaumöbel und Sonnenschutzfolien) hatten zum Zeitpunkt der Übertragung im November 2019 einen Wert von € 8.000,00. Der Wert der Küche betrug € 6.000,00.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten, nicht strittigen Unterlagen und aufgrund folgender Überlegungen:

Die Anschaffungskosten für Sonnenschutzfolien (Firma ***9*** GmbH), Innenplissees (Firma ***6***), Raffstores und Vorhänge (Firma ***12*** GmbH) sowie die Einbaumöbel (Firma ***15***) betrugen insgesamt € 19.974,12. Diese wurden mit der Wohnung und den Abstellplätzen an die Käufer mitübertragen. Jedoch wurde dafür im Kaufvertrag vom 22. November 2019 kein separater Kaufpreis angesetzt. Der Kaufpreis für diese mitübertragenen Wirtschaftsgüter ist somit gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005). Es sind somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Aufgrund des guten Zustandes der Wohnung insgesamt und der Einrichtungsgegenstände im Besonderen wird der Preis für die genannten Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Veräußerung pauschal mit ca. 40 %, also € 8.000,00 geschätzt (siehe auch Niederschrift über den Verlauf einer Erörterung vom 15.11.2023 und Aktenvermerk über das Telefonat mit der Beschwerdeführerin vom 17.11.2023).

Die Küche, die auch mit der Wohnung mitverkauft wurde, war zum Zeitpunkt der Veräußerung in einem außergewöhnlich guten Zustand. Die Anschaffungskosten betrugen insgesamt € 12.029,00. Der Kaufpreis, um den die Beschwerdeführerin die Küche im November 2019 an die Käufer verkauft hat, wird daher mit ca. 50%, d.s. € 6.000,00 geschätzt (siehe auch Niederschrift über den Verlauf einer Erörterung vom 15.11.2023 und Aktenvermerk über das Telefonat mit der Beschwerdeführerin vom 17.11.2023)

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1. Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die von der Beschwerdeführerin als Anschaffungskosten geltend gemachten Aufwendungen bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses für die Immobilienertragsteuer veräußerungserlösmindernd zu berücksichtigen sind.

2. Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören (§ 30 Abs. 1 EStG 1988).

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."

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 23.02.2010, 2008/15/0027, mwN).

3. Für die Einkünfteermittlung ist maßgeblich, ob ein Grundstück des „Neuvermögens“ oder des „Altvermögens“ veräußert wird.

Neuvermögen liegt vor, soweit Grundstücke am 31. März 2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31. März 2012 angeschafft wurden. Steuerverfangen ist ein Grundstück des Privatvermögens am 31. März 2012 dann, wenn die zehnjährige Spekulationsfrist am 31. März 2012 noch nicht abgelaufen war (siehe Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹³ § 30 Rz 47).

Bei Neuvermögen ist gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 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. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 anfallenden Kosten zu vermindern.

a. Der Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich gleich (VwGH 07.06.2005, 2002/14/0011).

Anschaffungskosten sind jene Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (VwGH 22.02.2023, Ro 2021/15/0006), soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können (Pamperl, ImmoESt: Leitfaden², Pkt. 4.6.2.). Als Anschaffungskosten gilt der aufgewendete Kaufpreis

inklusive Nebenkosten (z.B. Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Provisionen, Gebühren und Abgaben, Aufschließungskosten u.Ä.; nicht aber Zinsen für Eigen- oder Fremdkapital sowie Geldbeschaffungskosten) und nachträgliche Erhöhungen und Verminderungen der Anschaffungskosten (siehe Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹³ § 30 Rz 53), die anfallen, nachdem das Wirtschaftsgut in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Erwerbers gelangt ist und ebenfalls mit dem Erwerbsvorgang oder der Herstellung der Betriebsbereitschaft in einem kausalen oder zeitlichen Zusammenhang stehen (VwGH 07.06.2005, 2002/14/0011). Zu den Anschaffungskosten zählen auch anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen (bis zur Erlangung der Nutzungsbereitschaft im konkreten Fall; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30 Rz 218). Zu den Anschaffungskosten gehören jedenfalls die Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft; ein Wirtschaftsgut ist betriebsbereit, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann (Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³ § 6 Rz 69).

Die Abgrenzung zwischen anschaffungsnahen und danach entstandenen Erhaltungsaufwendungen ist nur bei Instandhaltungsaufwendungen relevant: Da Instandhaltungsaufwendungen im Gegensatz zu Instandsetzungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfteermittlung (im Zeitpunkt der Veräußerung) nicht anschaffungskostenerhöhend berücksichtigt werden, wirken sie sich steuerlich nur aus, wenn sie bereits Teil der Anschaffungskosten sind; dies ist nur der Fall, wenn sie „anschaffungsnah“ erfolgen (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30 Rz 219).

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juni 2010, 2005/13/0076 (ergangen zur Aktivierungspflicht von anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwendungen), judiziert dieser, die Ableitung einer Aktivierungspflicht – zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten – bloß aus dem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf und aus dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis erscheint problematisch und ist eine gesetzliche Grundlage dafür in Fällen wie dem zu entscheidenden, in denen die Aufwendungen nicht der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft dienen, nicht erkennbar.

Fremdfinanzierungskosten sind nicht Teil der Anschaffungskosten (siehe Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30 Rz 222), sondern laufende Aufwendungen.

Laufende Betriebskosten einer Wohnung während ihrer Zugehörigkeit zum Vermögen der Steuerpflichtigen werden nicht für die Anschaffung der Wohnung entrichtet und sind deshalb keine Anschaffungskosten (VwGH 16.11.1993, 93/14/0125); sie stellen laufende Aufwendungen dar und dürfen nicht als Anschaffungskosten bei der Einkünfteermittlung berücksichtigt werden (Pamperl, ImmoESt: Leitfaden², Pkt. 4.6.2.3.).

b. Herstellungsaufwendungen ändern die Wesensart des Wirtschaftsgutes. Sie sind als werterhöhende Komponente zu berücksichtigen, wenn der Verkäufer sie getragen hat. Die

Änderung der Wesensart entspricht einer Nutzungs- und Funktionsänderung (Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 6 Tz 126).

c. 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 (vgl. § 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).

Eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes ist nur dann zu unterstellen, wenn zumindest eine der folgenden angeführten Kategorien von unselbständigen Gebäudeteilen zur Gänze oder zumindest zu mehr als 25 % ausgetauscht wird: Austausch von Fenstern, Austausch von Türen, Austausch von Dach oder Dachstuhl, Austausch von Stiegen, Austausch von Zwischenwänden und Zwischendecken, Austausch von Unterböden (zB Estrich statt Holzboden), Austausch von Aufzugsanlagen, Austausch von Heizungsanlagen sowie Feuerungseinrichtungen (zB Umstellung einer Zentralheizungsanlage von festen Brennstoffen auf Gas; die Umstellung auf Fernwärme stellt allerdings Herstellungsaufwand dar), Austausch einer Gaseinzelofenheizung durch eine Gasetagenheizung, Austausch von Elektroinstallationen, Austausch von Gasinstallationen, Austausch von Heizungsinstallationen, Austausch von Sanitärinstallationen, umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes (mit Erneuerung der Wärmedämmung). Die 25 %-Grenze ist dabei auf jede einzelne Kategorie in ihrer Gesamtheit zu beziehen.

d. Instandhaltungsaufwand kann im Gegensatz zu Herstellungs- und Instandsetzungsaufwand bei der Ermittlung der Einkünfte von Grundstücksveräußerungen nicht berücksichtigt werden. Eine Abgrenzung insbesondere zum Instandsetzungsaufwand ist daher erforderlich.

Instandhaltungsaufwand liegt vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt. Bei laufenden Wartungsarbeiten oder Reparaturen handelt es sich jedenfalls um Instandhaltungsarbeiten (Pamperl, ImmoEST: Leitfaden², Pkt. 4.6.4.4.).

Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0114).

e. Ob Gebäudeeinbauten zum Gebäude gehören und damit vom Gebäudebegriff mitumfasst sind, wird nach der Judikatur anhand der Verkehrsauffassung beurteilt (VwGH 05.09.2012, 2010/15/0002). Grundsätzlich wird darauf abgestellt, ob die betreffenden Bauteile ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt und an einen anderen Ort versetzt werden können. 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. Zu den typischen Teilen des Gebäudes zählen beispielsweise Sanitär- sowie Heizungsanlagen (VwGH 24.05.2012, 2009/15/0171; VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033).

Werden im Zuge der Übertragung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten auch andere, darauf befindliche Wirtschaftsgüter mitübertragen, dann sind diese nur insoweit steuerpflichtig, als die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ist (vgl. VwGH 21.09.2006, 2004/15/0080; VwGH 30.06.2005, 2001/15/0107 zu Einrichtungsgegenständen).

Innentüren stellen nach der Verkehrsanschauung einen Bestandteil des Gebäudes dar, obwohl die Türblätter durch die Türbänder beweglich mit den Türzargen verbunden sind (Pamperl, ImmoEST: Leitfaden², Pkt.2.3.2.1.).

Als Bestandteil des Gebäudes und somit Herstellungsaufwand ist die erstmalige Montage einer Markise anzusehen (siehe Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 6 Rz 129).

Einbauküchen sind einkommensteuerlich grundsätzlich eigene Wirtschaftsgüter (zB BFG 03.01.2017, RV/1100310/2014; Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 6 Tz 9; Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 8 Anm 4; vgl. ausführlich auch BFH 03.08.2016, IX R 14/15).

Eigenständige Wirtschaftsgüter sind auch Einbaumöbel; diese werden trotz Verbindung mit dem Gebäude nicht zu einem Gebäudeteil (vgl. nochmals Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 6 Tz 9; VwGH 01.03.1983, 82/14/0156).

4. Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 einem besonderen Steuersatz von 30% 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 (Abs. 2) anzuwenden ist.

Der Steuerpflichtige kann anstelle des besonderen Steuersatzes die Anwendung des allgemeinen Steuertarifs beantragen (§ 30a Abs. 2 EStG 1988). Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sind sodann mit dem progressiven Tarif gemäß § 33 EStG 1988 zu besteuern. Dadurch wird sichergestellt, dass die persönlichen Verhältnisse des

Steuerpflichtigen bei der Besteuerung ausreichend berücksichtigt werden; eine bereits entrichtete Immobilienertragsteuer oder besondere Vorauszahlung ist dabei im Rahmen der Veranlagung anzurechnen. Die Regelbesteuerungsoption kann ausschließlich im Rahmen der Veranlagung ausgeübt werden. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt oder widerrufen werden. Die Option bewirkt, dass die positiven Einkünfte in den Gesamtbetrag der Einkünfte einzubeziehen sind und dem allgemeinen Steuertarif unterliegen (siehe Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹³ § 30a Rz 6).

5. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit abzugsfähig, als dies in den folgenden Bestimmungen ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0114; VwGH 29.01.2015, 2011/15/0148; VwGH 23.01.2019, Ra 2018/13/0052, mwN).

Wird der besondere Steuersatz angewendet, dürfen als Werbungskosten ausschließlich die Kosten für die Mitteilung und/oder Selbstberechnung des Parteienvertreters berücksichtigt werden. Andere Werbungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Grundstücks dürfen (bei Anwendung des besonderen Steuersatzes) nicht abgezogen werden (Abzugsverbot; § 20 Abs. 2 Z 3 lit b EStG 1988). Nicht abzugsfähig sind daher beispielsweise folgende Kosten, die im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks anfallen: Verkäuferprovision an den Makler, Inseratkosten, Vertragserrichtungskosten, Kosten für Bewertungsgutachten, Kosten eines Energieausweises, Prozesskosten aus Anlass der Veräußerung des Grundstücks, Fremdkapitalzinsen.

Wird hingegen der besondere Steuersatz nicht angewendet oder optiert der Veräußerer freiwillig zur Regelbesteuerung (Besteuerung zum Tarif), können auch die soeben genannten Werbungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks abgezogen werden. Bei Fremdkapitalzinsen ist allerdings zu beachten, dass diese nur abzugsfähig sind, wenn es sich um Grundstücke handelt, die für betriebliche oder außerbetriebliche (Vermietung und Verpachtung) Einkünfte verwendet werden. Bei Finanzierungskosten und Fremdkapitalzinsen, die auf Grundstücke, die ausschließlich privat genutzt werden oder deren Nutzung Liebhaberei darstellt, entfallen, greift das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (vgl. VfGH 30.11.2017, G 183/2017).

6. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

7. Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

8. Die Beschwerdeführerin hat Wohnung und Stellplätze im Jahr 2011 erworben, daher handelt es sich um Neuvermögen.

Das Finanzamt erkannte neben dem Kaufpreis für Wohnung und Stellplätze i.H.v. € 301.127,92 sowie die Kosten für die Sonderwünsche i.H.v. € 14.000,64 auch Nebenkosten veräußerungserlösmindernd an. Es waren dies die Vertragserrichtungskosten i.H.v. € 3.289,47, die Grunderwerbsteuer i.H.v. insgesamt € 11.062,62 und die Eintragungsgebühr i.H.v. € 3.477,00. Diese Aufwendungen sind unstrittig abzugsfähig, allerdings betrug der Kaufpreis inklusive der Sonderwünsche € 313.364,66, und nicht wie ursprünglich angenommen € 315.128,56. Zudem können die Kosten für die Berechnung der Immobilienertragsteuer i.H.v. € 120,00 vom Veräußerungserlös abgezogen werden, wie auch das Finanzamt im Vorlagebericht ausführt.

Das Finanzamt berücksichtigte auch Kosten des Notars i.H.v. € 200,00. Wie sich aber beim Erörterungstermin herausstellte, handelt es sich bei diesen Kosten nicht um Kosten, die mit dem hier gegenständlichen Grundstück zusammenhängen, sondern um Kosten der Löschung des Wohnrechtes der Mutter bei jenem Grundstück, das die Beschwerdeführerin in Wels verkaufte. Somit können diese Kosten aber nicht bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes des im Jahr 2019 verkauften Grundstückes in Abzug gebracht werden.

9. Nicht in Streit steht, dass die streitgegenständliche Wohnung der Beschwerdeführerin für Wohnzwecke erworben und genutzt wurde. Zudem wurde sie nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet.

Fest steht, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung und die Stellplätze im Jahr 2011 entgeltlich erworben hat. Somit handelt es sich um Neuvermögen und sind die Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu berechnen.

Die Rechnungen betreffend Jalousien, Insektenschutz, Markise, Balkonverglasung, Sonnenschutzfolie, Raffstore und Vorhänge, Einbaumöbel, Küche, Reparaturarbeiten und Thermostat, Regensor und Zeitschalter wurden an die Mutter gestellt und auch von ihr bezahlt.

Die Beschwerdeführerin hat diese Aufwendungen ihrer Mutter allerdings am 22. Juni 2012 durch die Übergabe von Sparbüchern ersetzt. Dies wurde auch vom Finanzamt nicht bestritten.

Im streitgegenständlichen Fall ist somit zu prüfen, ob die einzelnen von der Beschwerdeführerin getätigten Aufwendungen bei der Berechnung der Einkünfte zu berücksichtigen sind.

10. a. Die Mutter der Beschwerdeführerin hat sich in die streitgegenständliche Wohnung eine Küche um insgesamt € 12.029,00 einbauen lassen. Davor wurden durch den Tischler oben und an den Seiten noch Rigipsplatten für die Umrahmung der Küchenzeile angebracht.

Da es sich bei einer Einbauküche um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handelt, können diese Kosten nicht als Herstellungsaufwand das Gebäude betreffend angesehen werden. Dass die Küche – neben anderen Wirtschaftsgütern – separat im Kaufvertrag vom 22. November 2019 angeführt ist, spricht im Übrigen auch dafür, dass die Beschwerdeführerin von einem eigenständigen Wirtschaftsgut ausgegangen ist, da sie der Küche damit bei der Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt hat.

Für das Vorliegen eines selbständigen Wirtschaftsgutes spricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch, dass für die gegenständliche Küchenzeile eine Umrahmung angebracht wurde, sodass die Küchenschränke oben und an den Seiten bündig mit den Rigipsplatten abschließen; eine Verbindung mit dem festen Mauerwerk besteht dort nicht. Es handelt sich daher um eine Küche mit standardisiert breiten und hohen Küchenschränken, die auch in einer anderen Wohnung eingebaut werden könnte.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 wird ausgeführt, dass andere Dinge, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, dagegen – auch wenn sie zivilrechtlich Zugehör von Grund und Boden darstellen – vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst sind und daher nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988 fallen. Darauf nimmt auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13. November 2019, Ro 2019/13/0033, Bezug. Insofern kann dem von der Beschwerdeführerin im Erörterungstermin genannten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 3. Jänner 2017, RV/1100310/2014, nicht gefolgt werden, in dem die Ansicht vertreten wird, dass der anschaffungsnahe Kücheneinbau die Wohnung erst in die bestimmungsgemäße Nutzungsbereitschaft versetzt habe und als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand den Anschaffungskosten hinzuzurechnen wäre. Da die Einbauküche ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt und diese gemäß § 30 EStG 1988 nicht Teil des Gebäudes ist, konnten deren Anschaffungskosten die Anschaffungskosten der Wohnung nicht erhöhen.

b. Werden Innentüren in ein Gebäude erstmals eingebaut, werden diese nach der Verkehrsanschauung zu einem Bestandteil des Gebäudes und handelt es sich dabei somit um Herstellungsaufwand, der anschaffungskostenerhöhend zu berücksichtigen ist.

Die Schiebetüren wurden erstmals in der Wohnung eingebaut und kosteten € 1.943,73. Somit handelt es sich um anschaffungsnahen Herstellungsaufwand, der den Veräußerungserlös mindert.

c. Die Markise wurde fix auf dem Balkondach montiert. Die Außenjalousien und die Außenraffstores wurden in dafür bereits beim Hausbau vorgesehene Kästen über den Fenstern eingebaut. Dafür wurden insgesamt € 11.527,82 aufgewendet.

Durch die (erstmalige) Montage einer Markise wird diese zu einem Bestandteil des Gebäudes und ist somit Herstellungsaufwand. Gleiches gilt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch für die fixe Montage von Außenjalousien und Außenraffstores. Die Kosten i.H.v. € 11.527,82 können – im Übrigen auch nach Ansicht des Finanzamtes – als Herstellungsaufwand veräußerungserlösmindernd angesetzt werden.

d. Anders verhält es sich bei den Innenraffstores; diese kosteten € 739,77 und wurden mit den Außenraffstores und –jalousien sowie der Markise bestellt. Diese sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mit Vorhängen vergleichbar. Dabei handelt es sich aber unstrittig um Einrichtungsgegenstände, die zum Haushalt zu zählen sind. Damit sind sie aber gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht vom Veräußerungserlös abziehbar.

e. Die Anbringung der Balkonverglasung führt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu Herstellungsaufwand, da durch die Verglasung des Balkons aus einem „Außenraum“, der nur bei entsprechend warmen Temperaturen zum Wohnen geeignet ist, ein Innenraum wird, der bei allen Witterungsverhältnissen (z.B. auch bei Regen und Wind) und auch in der Übergangszeit und im Winter zum Wohnen verwendet werden kann (VwGH 27.06.1989, 88/14/0209 zu § 18 EStG betreffend Entstehung neuen Wohnraumes durch Loggiaverbau); somit wurde durch die Verglasung des Balkons dessen Wesensart geändert (vgl. auch Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 6 Tz 125; VwGH 09.09.1980, 994/80 betreffend Umgestaltung eines WCs in einen Baderaum;). Die Kosten für die Verglasung des Balkons i.H.v. € 4.756,00 sind daher veräußerungserlösmindernd anzusetzen.

f. Nicht um Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwand handelt es sich allerdings bei den Kosten für die Abdichtung des Balkondaches und die Reparatur der Schiebeverglasung im Juni 2015 sowie für die nochmalige Überprüfung der Schiebeverglasung im Juni 2018 i.H.v. insgesamt € 1.108,44. Diese Wartungsarbeiten bzw. Reparaturen bereits bestehender Teile sind eindeutig nicht anschaffungsnahe Instandhaltungsaufwendungen und mindern den Veräußerungserlös nicht.

g. Die Duschtüre um € 1.249,09 wurde in die dafür vorgesehene Nische im Bad montiert. Auch wenn die Duschtüre jederzeit ohne Verletzung ihrer Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden kann, so ist sie – ähnlich einer Innenraumtüre – nach der Verkehrsauffassung dennoch zu den typischen Teilen des Gebäudes zu zählen. Die

Kosten für die Duschtüre erhöhen somit als anschaffungsnaher Herstellungsaufwand die Anschaffungskosten der Wohnung.

h. Um € 241,00 wurde im Vorraum eine Oberlichte aus Glas fix eingebaut. Dabei handelt es sich unzweifelhaft um einen Teil des Gebäudes und ist dieser Aufwand als anschaffungsnaher Herstellungsaufwand vom Veräußerungserlös abziehbar.

i. Dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin dargestellten Aufwendungen für Sonnenschutzfolien um solche Maßnahmen gehandelt habe, die eine Erhöhung des Nutzungswertes bewirkt hätten, hat die Beschwerdeführerin lediglich behauptet. Diese sind weder Herstellungs- noch Instandsetzungsaufwendungen, da diese weder die Wesensart der Wohnung verändern noch deren Nutzwert wesentlich erhöhen oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts handelt es sich hierbei lediglich um punktuelle Verbesserungen iSd genannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und somit um keine die Anschaffungskosten des § 30 Abs. 3 EStG 1988 erhöhende Instandsetzung.

j. Die Reparaturarbeiten (Bad und Wintergartenbeschattung), die die Mutter der Beschwerdeführerin während ihrer Nutzung der Wohnung durchführen hat lassen, sind Instandhaltungsaufwendungen und als solche nicht veräußerungserlösvermindernd zu berücksichtigen.

k. Auch bei der Verlegung eines Thermostats, dem Einbau eines Zeitschalters im Bad und dem Wechsel des Regensors (insgesamt € 736,43) handelt es sich lediglich um punktuelle Verbesserungen und können diese nicht berücksichtigt werden.

l. Einrichtungsgegenstände sind nicht Teil des Gebäudes. Kosten für Einrichtungsgegenstände können nicht berücksichtigt werden, da es sich um Kosten der Haushaltsführung iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 handelt. Daher können die Kosten für die Möbel in den Sanitäranlagen, für den Schrank im Gästezimmer und für das Vorzimmerkastl, auch wenn es sich zum Teil um Einbaumöbel handeln sollte, nicht veräußerungserlösmindernd berücksichtigt werden.

m. Gleiches gilt für die Aufwendungen für die Lampen (€ 408,56), für die Plissees, Vorhänge und Rollos (€ 1.832,25). Hinsichtlich der Lampen konnte daher auf einen Nachweis der Beschwerdeführerin verzichtet werden, dass die Lampen auch tatsächlich in der Wohnung verbaut wurden, da die Rechnung auf die Firma ***13*** lautet.

11. Zwar sind die Kosten für die Küche, sämtliche Einbauschränke, Rollos und Raffstores nicht anschaffungskostenerhöhend zu berücksichtigen, allerdings hat die Beschwerdeführerin beim Verkauf ihrer Wohnung (und der Stellplätze) diese Gegenstände mitübertragen. Da es sich bei diesen Gegenständen um eigenständige Wirtschaftsgüter handelt, bei denen im Übrigen die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist, sind diese nicht steuerpflichtig.

Der auf diese Wirtschaftsgüter entfallende Kaufpreis ist aus dem erzielten Veräußerungserlös somit herauszulösen und steuerfrei zu belassen.

Die mit der Wohnung mitübertragenen Wirtschaftsgüter, sofern sie nicht schon als Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwand bei der Berechnung der Einkünfte zu berücksichtigen waren, wurden mit € 8.000,00 bewertet.

Die Einbauküche wurde zum Zeitpunkt der Veräußerung mit € 6.000,00 bewertet.

Insgesamt wurde die Wohnung durch die Beschwerdeführerin um € 430.000,00 verkauft. Abzüglich der selbständig zu bewertenden, mitübertragenen Wirtschaftsgüter beträgt der Veräußerungserlös für die Wohnung somit € 416.000,00.

Die Einkünfte auf dem Verkauf der Wohnung berechnen sich daher wie folgt:

Verkaufserlös			€ 416.000,00
	Kaufpreis Wohnung und Abstellplätze (inkl Sonderwünsche)	€ 313.364,66	
	Vertragserrichtungskosten	€ 3.287,47	
	Grunderwerbsteuer	€ 11.062,62	
	Eintragungsgebühr	€ 3.477,00	
	Jalousien, Insektenschutz, Markise	€ 11.527,82	
	Verglasung Balkon	€ 4.756,00	
	Einbau Schiebetüren	€ 1.943,73	
	Einbau Glasoberlichte	€ 241,24	
	Einbau Duschtüre	€ 1.249,09	
	Berechnung ImmoESt	<u>€ 120,00</u>	
	Summe Aufwendungen und Ausgaben	€ 351.029,39	
abzüglich Aufwendungen und Ausgaben			<u>- € 351.029,39</u>

Bemessungs- grundlage			€ 64.970,61
----------------------------------	--	--	--------------------

12. Hinsichtlich der Besteuerung ist zu beachten, dass die Beschwerdeführerin in der Einkommensteuererklärung zur Regelbesteuerung optiert hat. Im Vorlageantrag hat die Beschwerdeführerin für den Fall, dass ihren Ausführungen und Begründungen nicht gefolgt werde, um einen Wechsel von der Tarifbesteuerung in die besondere Besteuerung mit 30% ersucht.

Den Ausführungen der Beschwerdeführerin wird nur zum Teil gefolgt. Im Erörterungsgespräch hat sie diesbezüglich klargestellt, dass auch für den Fall, dass ihren Ausführungen nicht vollinhaltlich gefolgt wird, sie auf die Tarifbesteuerung verzichtet und die Einkünfte aus dem Immobilienverkauf mit dem besonderen Steuersatz von 30 % besteuert werden sollen.

Auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung wird daher der besondere Steuersatz von 30 % angewendet.

13. Für die Zwischenfinanzierung des Kaufpreises für Wohnung und Stellplätze bis zum Verkauf des Hauses in Wels Anfang 2012 sind der Beschwerdeführerin Zinsen i.H.v € 3.235,26 angefallen.

Die Mutter ist Ende 2011 in die Wohnung der Beschwerdeführerin eingezogen, sie hatte ein lebenslanges unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht an dieser Wohnung.

Zinsen dürfen nicht als Anschaffungskosten des Grundstückes (§ 30 Abs. 3 EStG 1988) berücksichtigt werden. Fremdkapitalzinsen dürfen weder bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption (Besteuerung zum Tarif) noch bei der Besteuerung nach dem besonderen Steuersatz abgezogen werden. Sie stellen daher auch keine Werbungskosten in Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstückes dar (§ 16 EStG 1988), da die Wohnung und die Stellplätze ausschließlich privat genutzt wurden und das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 greift. An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts, wenn die Beschwerdeführerin im Erörterungstermin vorbringt, dass sie im Zuge des Kaufes den Kredit in der vorgegebenen Höhe von der Verkäuferin übernehmen musste.

14. Ähnlich verhält es sich mit den Leerstandskosten. Sie sind der Beschwerdeführerin bis zum Verkauf der Wohnung und der Stellplätze im November 2019 entstanden. Als laufende Betriebskosten stellen sie laufenden Aufwand dar. Leerstandskosten dürfen weder bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption (Besteuerung zum Tarif) noch bei der Besteuerung nach dem besonderen Steuersatz abgezogen werden. Diese können somit weder als Anschaffungskosten (§ 30 Abs. 3 EStG 1988) noch als Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) berücksichtigt werden. Unstrittig hat die Beschwerdeführerin die Wohnung nie zur Erzielung von Einkünften verwendet. Somit handelt es sich bei den von ihr geltend gemachten Kosten

aber um solche der Lebensführung und können diese gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Somit konnte auf deren Nachweis verzichtet werden.

In diesem Zusammenhang ist noch zu erwähnen, dass sie auch nicht – wie die Beschwerdeführerin in der Beschwerde vermeint – bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Berücksichtigung finden, da sie diese Einkünfte gemeinsam mit ihrem Ehemann mit einem anderen Vermietungsobjekt erzielt hat; die Leerstandskosten stehen in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin und ihrem Mann erzielten Einkünften.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Linz, am 27. November 2023

