

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Volker Mayer in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Glatzhofer & Matschek
Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die
Beschwerde vom 28. November 2020 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes
Klagenfurt vom 20. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer
BF1StNr1 zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird insofern **abgeändert**, dass er im Spruch zu lauten hat:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2017 festgesetzt mit 6.102,30 Euro.

(Bisher war vorgeschrieben: 12.383 Euro.)

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage
angeschlossenen Berechnungsblatt (Berechnungsblatt ./A) 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

Mit Beschwerde vom 28.11.2019 gerichtet gegen den **Einkommensteuerbescheid** des Jahres 2017 vom 20.11.2019 des damaligen Finanzamtes ***Stadt*** beehrte der Beschwerdeführer ***Bf1*** die Abänderung des Bescheids. In diesem Bescheid wurde entgegen der Vorberechnung des Beschwerdeführers betreffend die Einkünfte aus privaten Grundstücksverkäufen eine Aufteilung zwischen Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis von 20% : 80% festgesetzt. Das Finanzamt führte im Wesentlichen dazu aus, dass die Anwendbarkeit der Grundanteilsverordnung 2016 geboten sei. Weiters seien bei der Berechnung der tatsächlichen Anschaffungskosten einzelne Rechnungen nicht anzuerkennen, da sie keine Instandsetzungskosten darstellten. Darüber hinaus sei eine Rechnung über eine Einbauküche nicht anzuerkennen, da sie als ein eigenständiges Wirtschaftsgut anzusehen sei und daher weder zu den Instandsetzungsaufwendungen noch zu den Herstellungsaufwendungen gehöre.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten **Beschwerde** führte der Beschwerdeführer aus, dass in diesem Verfahren und im vorangegangenen Verfahren mit der Finanzverwaltung mehrmals korrespondiert worden sei, dass der Wert des Grund- und Bodens für die Bemessung der Einkünfte 79.200 € betrage, somit dieser Betrag ab dem Jahr 2016 als Beilage zu den Steuererklärungen offen ausgewiesen worden sei. Der Wert für das Gebäude sei mit 123.000 € angesetzt worden. Würde man mit der Annahme des Finanzamtes von einer Aufteilung von Gebäude und Grund und Boden im Verhältnis von 80:20 ausgehen, ergäbe dies im Jahr 2013 einen Wert für das Grundstück von 153.750 €. Die Wertsteigerung bis zur Veräußerung 2017 würde 39,84% betragen, was in einer eher nicht bevorzugten Lage des Stadtgebietes nicht der Realität entspreche. Die Anwendbarkeit der Grundanteilsverordnung sei somit nicht geboten, da die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig abwichen. Somit sei ein Aufteilungsschlüssel entsprechend der mit der Finanz kommunizierten Werten und daher im Verhältnis von 39,17% für Grund und Boden und 60,83% für das Gebäude anzusetzen. Bezüglich der Einbauküche und Gartengestaltung führte der Beschwerdeführer aus, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt von Relevanz sei und beantragte, dass vom Veräußerungserlös der Verkehrswert der nachgewiesenen übergebenen Wirtschaftsgüter, die nicht zum nackten Grund und Boden oder Gebäude gehören, abgezogen werden sollen. Für die Küche sei ein Verkehrswert von 9.000€ anzusetzen und für einen übergebenen Einbauschränk 500 €. Beide seien vom Veräußerungserlös in der Höhe von 215.000 € abzuziehen. Zur weiteren Berechnung sei bezüglich des Gebäudeteils zwischen dem Zeitpunkt vor und den Zeitpunkt nach Beginn der Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung zu unterscheiden. Für den Zeitraum nach Beginn der Einkünfteerzielung sei der Veräußerungserlös um berücksichtigte Abschreibungen zu erhöhen und um die fiktiven Anschaffungskosten zu verringern. Bezüglich der Zeit vor

Beginn der Einkünfteerzielung seien die nachgewiesenen Anschaffungskosten zu berücksichtigen, bei denen der Kaufpreis samt Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr im Sinne einer Gleichbehandlung nun auch im Verhältnis von 60,83% : 39,17% zwischen Gebäude und Grund- und Boden aufzuteilen sei. Bei der Berechnung des auf den Grund und Boden fallenden Teils seien unter Anwendbarkeit der Bestimmung des § 30 Abs. 4 EStG die pauschalen Anschaffungskosten abzuziehen.

Mittels **Beschwerdevorentscheidung** vom 18.5.2020 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. In der nachgereichten Begründung wurde angeführt, dass ergänzend anteilige historische Anschaffungsnebenkosten (nunmehr) berücksichtigt werden würden. Die Liegenschaft umfasse 528m², darauf befinde sich nach den Angaben ein Wohnhaus mit einer Wohnfläche im Ausmaß von 110m². Die Liegenschaft sei im Stadtgebiet von ***Stadt*** situiert. Laut Kaufvertrag betrage der Verkaufserlös 215.000 €. Eine pauschale Aufteilung von Anschaffungskosten sowie von Verkaufserlösen sei nach Rechtslage bis 2016 und auch ab 01.01.2016 im Verhältnis 80:20 zwischen Gebäude und Grund und Boden möglich, wenn die tatsächlichen Verhältnisse nicht offenkundig davon abweichen. Umstände, die darauf hinwiesen, dass die tatsächlichen Wertverhältnisse offenkundig erheblich abwichen, seien beim gegenständlichen Grundstück nicht erkennbar. Ein Nachweis für andere Wertverhältnisse sei bis dato nicht gebracht worden. Es sei somit bei der Besteuerung der Grundstücksveräußerungen sowohl im Zusammenhang mit den historischen Anschaffungskosten im Jahr 1977 wie auch mit dem Veräußerungserlös im Jahr 2017 das Verhältnis von 80:20 zugrunde zu legen. Der im Zuge der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten für die Bodenwertverzinsung herangezogenen, geschätzte Bodenwert sei nicht geeignet, ein von der pauschalen Aufteilung abweichendes Wertverhältnis nachzuweisen bzw. eine offenkundig erhebliche Abweichung der Wertverhältnisse zu belegen. Laut Kaufvertrag sei das Kaufobjekt „samt allen rechtlichen und faktischen Zubehör“ an die Käuferin übergeben worden und ein pauschaler Kaufpreis sei vereinbart worden. Hinsichtlich der Einbauküche und dem Einbauschränk ergäbe sich daraus jedenfalls aus subjektiver Sicht der Vertragsparteien keine besondere Selbstständigkeit. Preis und Alter der Küche ließen keinen besonderen Wert und damit keine besonders ins Gewicht fallende wirtschaftliche Selbstständigkeit erkennen. Überdies sei der Ansatz von 9.000 € als überhöht anzusehen. Insgesamt bilden Gebäude, Einbauküche und Einbauschränk ein einheitliches Wirtschaftsgut und sei der Gesamtkaufpreis der privaten Grundstücksveräußerung zuzuordnen.

Im **Vorlageantrag** vom 25.5.2020 amplifizierte der Beschwerdeführer zu dem in der Beschwerde vorgebrachten ergänzend, dass aus seiner Sicht ein Wertansatz von 79.000 € für das 528m² große Grundstück in der Stadt ***Stadt*** den wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche. Bei einem Ansatz von 20% für Grund und Boden käme man im Jahr 2013 zu einem Wert von 30.750 €, das wären 58,24 € pro m². Bei dem von der Behörde angenommenen Wert von 43.000 € im Jahr 2017 wären dies 81,44€, was keinesfalls ein Preis einer Baufläche in zentrumsnaher Lage in ***Stadt*** entspreche. Somit sei ersichtlich, daß

ein Aufteilungsschlüssel von 80:20 nicht angewandt werden könne, weil die tatsächlichen Werte offenbar erheblich davon abwichen. Man habe selbst recherchiert und erachten einen Baulandpreis von 150 € pro m² in ***Stadt*** im Jahre 2016 für einen realistischen, den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Wert. Bei einem Aufteilungsverhältnis vom 80:20 errechne sich ein Preis von 1.495,65 € pro m² für das Gebäude bei einer Wohnfläche von 115m², was nicht einem Gebäude entsprechen würde, dessen Hauptteil 45 Jahre alt ist. Bezüglich der Einbauküche wurde ergänzend ausgeführt, dass eine subjektive Selbstständigkeit des Inventars aus der übermittelten Inventarliste ersichtlich wäre. Zur Küche wurde angemerkt, dass diese vollständig mit Geräten ausgestattet und mit einer hochwertigen Steinarbeitsplatte versehen sei. Unter der mittels Antrag gegebenen Anwendbarkeit der Regelbesteuerung nach § 30a Abs 2 EStG seien Maklerkosten in Höhe von 5.160 € zu berücksichtigen. Letztlich wurde die Aussetzung der mit der Beschwerde in Zusammenhang stehenden Abgaben in Höhe von 11.688 € (Einkommensteuer 2017), 195,75 € (Anspruchszinsen 2017) und 65,01 € (Aussetzungszinsen) beantragt.

Im **Vorlagebericht** verwies die belangte Behörde auf die Bescheidbegründungen zum Einkommensteuerbescheid 2017 und zur Beschwerdeverentscheidung und hielt ergänzend fest, dass nach ihrer Meinung im Verfahren zur Veranlagung 2013 weder der Wert des Grund- und Bodens an sich noch das Wertverhältnis von Grund und Boden zu Gebäude Gegenstand des Verfahrens waren, geschweige denn, dass darüber abgesprochen worden wäre. Verfahrensgegenständlich sei nur die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes gewesen. Die anlässlich des Liegenschaftsverkaufes vom Parteienvertreter mitgeteilten Einkünfte aus dem Grundstücksverkauf in Höhe von 2.700,64 € seien nicht nachvollziehbar. In der Steuererklärung 2017 würden die Einkünfte mit 3.623,14 € ohne Maklerkosten ermittelt. Zudem wies die belangte Behörde darauf hin, dass das Inventarverzeichnis keinen integrierten Bestandteil vom Kaufvertrag bilde. Ein Nachweis der Übertragung einzelner, dem Zubehör zuzurechnender Wirtschaftsgüter sei nicht gegeben. Es werde daher beantragt, der Beschwerde im Umfang der Änderung in der Beschwerdeverentscheidung teilweise stattzugeben.

In dem am 13.03.2024 erfolgten **Erörterungstermin** wiederholten der Beschwerdeführer und die belangte Behörde insistierend ihr Vorbringen. Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei ein Preis pro m² von ca.80 € als viel zu gering angesetzt zu beurteilen, nach Ansicht der belangten Behörde ist aufgrund der Lage des Objekts und nach Vorlage eine Kaufpreissammlung ein durchschnittlicher Kaufpreis von 90 bis 180 € pro m² angezeigt. Ein gravierendes Abweichen von 80 € sei dadurch nicht ersichtlich.

In einem **nachgereichten Schriftsatz** ergänzte die belangte Behörde zu ihrem Vorbringen zusammengefasst, dass die Liegenschaft sich in der Nähe des Schlachthofes und der Zuggeleise der ****Bahn**** und in der Nähe eines aufgrund von Bodenkontaminationen und der Diskussion um die Sanierungskosten bekannten ehemaligen Fabriksareals befinde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe die Aufteilung eines Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hierzu sei jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen.

Eine Differenzrechnung bei der der Wert des Grund und Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht wird, führe nach Ansicht des VwGH in der Regel nicht zu einer den Wertverhältnissen entsprechenden Aufteilung und sei nur zulässig, wenn der Wert von Grund und Boden (auch unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) unbedenklich festgestellt werden könne und überdies der tatsächliche Gesamtkaufpreis für die bebauten Liegenschaft weitestgehend dem Verkehrswert entspräche.

Die Aufteilung der Werte Grund und Boden zu Gebäude erfolgte nach § 2 Abs. 1 GrundanteilVO 2016, nach der in Gemeinden mit weniger als 100 000 Einwohnern als Anteil an Grund und Boden 20% auszuscheiden seien, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke weniger als 400,- Euro betrage.

Dass ***Stadt*** im Jahr 2017 gem. VO zu den Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohner zähle, sei aus der Kundmachung BGBl. II Nr. 181/2013 ersichtlich. Was den m²-Preis baureifes Land betreffe, sei in ***Stadt*** weitestgehend von einem m²-Preis von unter 400,- für baureifes Land auszugehen.

Gern. § 3 (2) GrundanteilVO sei der Anteil des Grund und Bodens (nur) dann nicht nach § 2 pauschal auszuscheiden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abwichen.

Tatsächliche Verhältnisse, welche eine offenkundig erhebliche Abweichung von der pauschalen Aufteilung bewirken würden, könne die Behörde aufgrund dieser Kenntnisse betreffend Grundstück einerseits und Gebäude andererseits nicht erkennen.

In einem **ergänzenden Schriftstück** ergänzte der Beschwerdeführer, dass aus einer beigelegten Auswertung eines Immobilienreuhänders ersichtlich wäre, dass der Wert von Grund und Boden zwischen 2013 und 2017 um 21,5 % zugenommen habe, während der Wert von Wohnungen um 0,8% abgenommen habe. Ferner verweise er auf die Grundanteilsverordnung und erläuterte, dass dieselbige im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, da der Anteil um 50% abweiche.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Chronologie

Mit Kaufvertrag vom 18.7.1977 erwarben Rechtsvorgänger der beschwerdeführenden Partei eine Liegenschaft, bestehend aus den Grundstücken 2042 Baufläche und 2043 Baufläche, EZ ****Nummer2**** KG ***Stadt***. Vermerkt ist in diesem Vertrag, dass es sich um einen käuflichen Erwerb handelt, der Kaufpreis betrug damals 650.000 Schilling (somit 47.237,35 €).

Durch Rechtsnachfolge im Erbwege wurde dieses nunmehr streitgegenständliche Grundstück mit der Adresse *****Adresse****, (indessen) EZ ***Nummer3***, ****Nummer**** ***Stadt*** dem Beschwerdeführer unentgeltlich übertragen und mit Beschluss vom 28.6.2013 eingeworfen. Im selben Jahr wurde das Grundstück, samt dem sich darauf befindlichen Wohngebäude vermietet. In der Einkommensteuererklärung 2013 wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Der Einkommensteuerbescheid betreffend den Jahr 2013 wurde vom Beschwerdeführer angefochten. Strittig war in diesem für das gegenständliche Verfahren nunmehrige – Vorverfahren, die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, die als Basis für die Ermittlung der Abschreibung (AfA) herangezogen wurden. Die Anschaffungskosten wurden, wie im gegenständlichen Verfahren auch noch in dem am 13.03.2024 stattgefundenen Erörterungstermin vom Beschwerdeführer mitgeteilt wurde, in der Höhe von 250.000 € im Schätzungswege ermittelt. Dieser Betrag wurde unter Berücksichtigung der dem Jahr 2013 vorangegangenen Jahren erfolgten „Generalsanierung“ samt Errichtung eines Zubaus ermittelt. Die Festlegung des Betrages erfolgte dahingehend, als dass ein Preis von 150 € pro m² für den Grund und Boden angenommen wurde. Bei einer Grundstücksfläche von 528 m² wurde folglich für den Wert des Grund und Bodens ein Betrag in der Höhe von 79.200 € geschätzt. Der Restbetrag auf die Summe von 250.000 € wurde sodann dem Gebäude zugeschlagen. Im oben genannten Vorverfahren (RV/4100713/2015) war dieser ermittelte Betrag von 170.800 € für das Gebäude streitgegenständlich. Das Finanzamt ***Stadt*** als belangte Behörde bewerte das Gebäude unter Zugrundelegung des Ertragswertverfahrens mit 110.323 €, später mit 123.000 €. Die Ermittlung und Festlegung des Wertes von 123.000 € und die Methode der Ermittlung durch das Ertragswertverfahren wurden im Vorverfahren vom Bundesfinanzgericht bestätigt. Die Bestimmung des angesetzten Wertes von 79.200 € für den Grund und Boden € war nicht Gegenstand des Verfahrens, wurde aber als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bodenwertverzinsung verwendet. Im Rahmen dieses Verfahrens wurde von dem damaligen und nunmehrigen Beschwerdeführer ausgeführt, dass das Gebäude im Jahr 2010 komplett renoviert, als auch mit einem Zubau versehen wurde und der Bauzustand nunmehr als sehr gut einzustufen ist.

Die Größe des Grundstücks mit Wohnhaus beträgt laut dem Grundbuch 528m², hiervon die Baufläche 173m², die Gartenfläche 355m².

In den Jahren 2013 bis 2015 wurde das Grundstück samt Wohnhaus mehrmals vermietet, die letzten Mieter haben dieses in teilweise schlechten Zustand hinterlassen.

Im Jahr 2017 wurde das Grundstück von der beschwerdeführenden Partei verkauft. Der Kaufpreis betrug 215.000€. Während in einem Entwurf zum Kaufvertrag explizit angeführt wurde, dass ein Teil des Kaufpreises auf gesondert aufgelistetes Inventar fällt, fehlt diese Bestimmung im endgültigen Kaufvertrag, viel mehr wird in diesem (lediglich) ausgeführt, dass das Kaufobjekt samt allem rechtlichen und faktischen Zubehör übereignet wird.

Im Anschluss an die Einnahmen Ausgaben Rechnung für das Jahr 2017 wurden von der beschwerdeführenden Partei die Einkünfte dieser privaten Grundstücksveräußerung ermittelt. Der Kaufpreis von 215.000 € wurde hierbei einem Wertansatz für das Gebäude in Höhe von 130.786,35 € und einem Wertansatz für den Grund und Boden in Höhe von 84.213,65 € somit in einem Verhältnis von ca. 60,83% zu 39,17% aufgeteilt.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen wurde vom Beschwerdeführer von der Möglichkeit der Option zur Regelbesteuerung nach § 30a Abs. 2 EStG Gebrauch gemacht. Die Ermittlung der Einkünfte des Gebäudeanteils erfolgte mittels Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 5 i.V.m § 30 Abs. 3 EStG.

Zum Beschwerdeführer und dem streitrelevanten Grundstück

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger mit Hauptwohnsitz in Österreich, ****Strasse**** 60 in ****Ort **** und Nebenwohnsitz in ****Strasse**** 62, ****Ort ****, sowie ****Strasse 2 **** 54/24 in ****Ort ****.

Die streitgegenständliche Liegenschaft befindet sich in der Stadt ***Stadt*** und in der Nähe eines Schlachthofes sowie der Zuggeleise der ****Bahn****.

Das auf dem streitgegenständlichen Grundstück befindliche Gebäude wurde in den Jahren 2010 und 2011 generalsaniert und mit einem Zubau (Wintergarten) erweitert. In diesen Jahren wurde das Gebäude auch mit einer Einbauküche versehen. Diese wurde im Kaufvertrag nicht mehr angeführt. Bezüglich der Bewertung des Grund und Bodens gab es schon im Vorverfahren Korrespondenz, eine Einigung auf den Wert des Grund und Bodens wurde zwischen Beschwerdeführer und Finanzverwaltung nicht erzielt, ebenso wenig war eine Anerkennung des Werts des Grund und Bodens in der Höhe von 79.200 € durch die Finanzverwaltung gegeben.

2. Beweiswürdigung

Die persönlichen Daten des Beschwerdeführers ergaben sich aus dem vorliegenden Steuerakt. Die Sachverhaltsfeststellungen zum hypostatischen Grundstück ergaben sich aus dem Grundbuch, den Verkaufsverträgen, den Vorbringen der Parteien in schriftlicher Form und im Erörterungstermin, sowie aus dem Vorverfahren.

Zum Wert der tatsächlichen Anschaffungskosten

Die Wertermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten durch den Beschwerdeführer erfolgte durch Adaptierung des Kaufpreises des Gebäudes im Jahr 1977 (als letzter entgeltlicher Erwerbsvorgang) mit Anschaffungsnebenkosten, Herstellungskosten und Instandsetzungskosten. Außer Streit gestellt und gebilligt wurde von der belangten Behörde, dass alle geltend gemachten Aufwendungen als Herstellungs- oder Instandsetzungskosten zu betrachten sind, mit Ausnahme der Kosten einer Einbauküche (13.253 € wurden hierfür geltend gemacht) sowie Aufwendungen für Rasensaat, Hecke, Dünger mit Kosten in der Höhe von 148,96 € und 353,28 €. Betreffend den ursprünglichen Kaufpreis des Grundstückes erfolgte eine Aufteilung im Verhältnis von 80 zu 20 zugunsten des Gebäudes, so dass ein Betrag von 37.789,87 € als Teilkaufpreis für das Gebäude angesetzt wurde.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts war die historische Wertermittlung und die Berücksichtigung der Anschaffungskosten nachvollziehbar. Die Aufwendungen für Rasensaat und Hecke stellen - wie von der belangten Behörde zutreffend dargelegt - als reine Gartengestaltung keine Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwendungen dar und sind somit nicht steuermindernd als Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Zu der adversativ zu beurteilenden Einbauküche wird unten stehend näheres ausgeführt.

Zum Wert der fiktiven Anschaffungskosten

Die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten wurzelt im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Juni 2017, RV/4100713/2015. Die Bewertung wurde in der genannten Entscheidung nachvollziehbar und logisch begründet aufgeschlüsselt und weiterführend hierauf verwiesen. Das erkennende Gericht sieht dem folgend den festgestellten Wert von 123.000 € als im streitgegenständlichen Fall anzuwendend an.

Zum Wert des Grund und Bodens wurde erwogen

Das Grundstück befindet sich- wie sich aus dem Stadtplan und den Vorbringen der Parteien ergibt, als auch vom Gericht durch eigenen Augenschein festgestellt werden konnte- in der Nähe eines Schlachthofes sowie der Zuggeleise der ****Bahn****. Die unmittelbar umliegende Umgebung kann nach Ansicht des Gerichts nicht als beste Wohngegend angesehen und beurteilt werden, da sie in der Nähe von Gewerbebetrieben gelegen und industriell aufgeschlossen ist.

Im Erkenntnis RV/4100713/2015, welches dieses Grundstück betraf, wurde ausgeführt (Seite10) , dass „der Mieter ausdrücklich auf die Lärmbelästigung durch die der Liegenschaft nahen Bahngleise und den Zugverkehr sowie auf die manchmal auftretende Geruchsbelästigung durch den benachbarten Schlachthof hingewiesen wurde.“

Wie bereits ausgeführt, wurde der Verkaufserlös von der Behörde im Jahr 2017 unter Bezugnahme auf die Bestimmungen der Grundanteilsverordnung im Verhältnis von 80:20 zwischen Gebäude und Grund und Boden aufgeteilt. Für das Gebäude wurde folglich ein Betrag in der Höhe von 172.000 € und für den Grund und Boden ein Betrag in der Höhe von 43.000 € ermittelt. Die Behörde hat bei einer Grundstücksgröße von 528m² somit dekompositorisch den Wert des Grund und Bodens- wie auch im Verfahren angesprochen- mit ca. 82 € pro m² beurteilt.

Wie aus der von der Behörde vorgelegten „Kaufpreissammlung“ (es handelt sich hierbei um die Grundstückspreisübersicht der Zeitschrift „GEWINN“) ersichtlich, ist im Umland des Grundstücks für den käuflichen Erwerb einer Immobilie von einem durchschnittlichen fremdüblichen Kaufpreis von 90 bis 180 Euro pro m² auszugehen.

Die in Immobilienportalen für die Stadt ***Stadt*** auffindbaren Grundstückspreise (****Internet ****) oder (****Internet 2 ****) (*****Internet 5 *****) entsprechen mit Werten pro m² von ca. 115 € bis ca. 135 € den in der Grundstückspreisübersicht genannten Kaufpreisen und stellen faktisch Mittelwerte derselbigen dar.

Durch genannte Immissionen und erwähnte umgebungsspezifische Gegebenheiten sieht das Gericht ausgehend von den Werten der Grundstückspreisübersicht im gegebenen Fall eine Bewertung im unteren Drittel des Spektrums, somit 90 bis 120 € pro m² als zutreffend an. Auch ausgehend von den soeben erwähnten Internetportalen sieht das Gericht einen Abschlag von der durchschnittlichen Bewertung als notwendig an und geht hierbei unter Berücksichtigung der Steigerung der Grundstückspreise in den letzten Jahren von ca. 40 % (<https://www.immoverkauf24.at/immobilienpreise/immobilienpreise-kaernten/#:~:text=3.,seit%202021:%20+%209%20%25>) , von einem Wert des Grundstücks im streitgegenständlichen Jahr von maximal 80 € bis 100 € pro m² aus. Hierbei wurde vom Gericht auch berücksichtigt, dass die Einkaufsmöglichkeiten und soziale Treffpunkte in unmittelbarer

Nähe als unterdurchschnittlich angesehen werden müssen. Auch der Beschwerdeführer führte selbst an, dass es sich um eine „eher nicht bevorzugte Lage“ des Stadtgebietes handle, was hiermit auch vom Gericht konzidiert wird.

Eingedenk der Tatsache, dass die Anwendung der „80:20-Regel“ der Grundanteilsverordnung im vorliegenden Fall den von der Behörde angesetzten Wert von ca. 82€ ergibt, sieht das Gericht bei einer im unteren Drittel gegebener Schwankungsbreite von 90 bis 120 Euro mit einem Mittelwert von 105 € bei Anwendung der Grundstückspreisübersicht sowie bei einer Schwankungsbreite von 80 € bis 100 € mit einem Mittelwert von 90 € bei Anwendung der Bewertungen der genannten Internetportale eine offenkundig erhebliche Abweichung von mind. 50% im Sinne des § 3 Abs. 2 leg.cit. als nicht gegeben an. Die Grundanteilsverordnung ist somit im vorliegenden Fall anwendbar.

Zu den in der Beschwerdevorentscheidung zusätzlich gewährten Anschaffungskosten

Von der belangten Behörde wurden im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung historische Aufwendungen des Erwerbs des Hauses als Anschaffungsnebenkosten zugestanden. Es handelt sich hierbei um die Grunderwerbsteuer (3,5%) und die Eintragungsgebühr (1 %). Ausgehend von der Bemessungsgrundlage 47.237 € (650.000 Schilling) ergibt dies einen Betrag von 2.125,68 €. Hiervon wurden 80% dem Gebäude zugeschlagen, somit als Anschaffungsnebenkosten ein Betrag von 1.700,54 €. Da es sich hierbei auch nach Ansicht des Gerichts um berücksichtigungswürdige Anschaffungsnebenkosten handelt, waren diese bei Ermittlung der Anschaffungskosten anzurechnen.

Zu den Herstellung- und Instandsetzungsaufwendungen und der Berücksichtigung der Einbauküche

Bei Ermittlung der Einkünfte sind die tatsächlichen Anschaffungskosten in Abzug zu bringen (VwGH, 31.5.00, 97/13/0223)

Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen wirken werterhöhend und führen zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten und mindern somit die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (Jakom, ESt-Kommentar, 14. Auflage, § 30, Rz. 59)

Während die belangte Behörde weiland im (Erst)-Bescheid ausführte, die Einbauküche sei ein eigenständiges Wirtschaftsgut und gehöre nicht zu den Herstellungs- oder Instandsetzungskosten, sieht sie in der Beschwerdevorentscheidung keine wirtschaftliche Selbstständigkeit der Einbauküche mehr als gegeben an. Im weiteren Verfahrensverlauf wird von der Behörde jedoch revidierend wieder eine wirtschaftliche Selbstständigkeit amplifiziert.

Ebenso ist die Auffassung der beschwerdeführenden Partei hierzu als ambivalent zu bemerken, da auch diese in ihren Vorbringen die wirtschaftliche Selbstständigkeit der Einbauküche behauptet und dieselbige wiederum falsifiziert. Die apophantischen Feststellungen der Parteien hierzu waren daher von eher ephemerer Natur.

Wie glaubwürdig dargelegt, wurde in den Jahren 2010 und 2011 ein großer Umbau am Gebäude und eine Erweiterung desselbigen vorgenommen. Der Umbau kostete über 100.000 €. In diesem Zusammenhang wurde auch die streitgegenständliche Einbauküche käuflich erworben und in einen erstmaligen betriebsfähigen Zustand versetzt. Der Einbau der Küche ist somit im Zusammenhang mit dem Umbau des Gebäudes zu sehen und stellt Instandsetzungsaufwand dar, da nicht von einem singulären Einbau einer (nicht zuletzt auch deshalb so bezeichneten) Einbauküche auszugehen ist, sondern die Aufwendungen im großen Ganzen als Umbau des Gebäudes zu sehen sind, wobei die angesprochene Küche nur einen kleinen Teil des umbaubedingten Gesamtaufwands darstellt. Es ist somit von einem Sonderfall auszugehen, Fragen zur Einheitlichkeit und kurzer Abschreibungsdauer (zB : BFH, 03.08.2016 – IX R 14/15) oder die Problematik der anschaffungsnahen Aufwendungen stellen sich wegen des erwähnten Gesamtumbaus nicht. Die Aufwendungen für die Küche sind daher bei der Bemessung der historischen Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

Zum weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers

Wenn auch dem Beschwerdeführer durchaus zuzustimmen ist, dass die Grundanteilsverordnung nicht anwendbar ist, wenn die tatsächlichen Gegebenheiten um mehr als 50% abweichen, kann, wie ausgeführt, eine Überschreitung dieses Toleranzwertes aus den vorliegenden Beweismitteln nicht geschlossen werden. Es wurden auch keine Gutachten vorgelegt, oder überzeugende andere Nachweise erbracht, die einen über dieser Toleranzgrenze führenden Wert belegen.

Zu den vom Beschwerdeführer vorgebrachten Baulandpreis von 150€ wurden von ihm keine näheren Ausführungen oder Beweismittel vorgelegt, der angegebene Wert konnte vom Gericht nicht verifiziert werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1) Zur Bundesabgabenordnung (BAO)

Gemäß § 269 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Zu solchen Befugnissen gehören insbesondere Beweisaufnahmen (siehe z.B.: VwGH 19.10.2016, Ra 2016/15/0058). Der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter kann die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden.

Laut § 270 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird.

Gemäß § 274 BAO hat über eine Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde, im Vorlageantrag, oder in der Beitrittserklärung beantragt wird. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 17.05.2006, 2004/14/0102, 17.10.2007, 2006/13/0069 ua). Da der mit Datum 27.10.2020 vom Beschwerdeführer gestellt Antrag auf mündliche Verhandlung (lediglich) in einem ergänzenden Schreiben gestellt worden ist, war diesem, mangels Erfüllung der formalen Voraussetzungen iSd. § 274 Abs. 1 BAO, nicht Folge zu geben.

Gemäß § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jeder der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

2) Zum Einkommensteuergesetz (EStG)

Werbungskosten und fiktive Anschaffungskosten

Laut § 16 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu den abzugsfähigen Werbungskosten zählen nach Abs. 8 leg.cit. auch Absetzungen für Abnutzungen. Hierzu wurden unter lit c.) normiert wie folgt:

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfanges Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

Nach § 6 Z 9 lit. b. EStG ist unter „fiktiven Anschaffungskosten“ jener Betrag zu verstehen, den der Empfänger für das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen. Der Wert des Grund und Bodens ist dabei auszuschneiden.

Die fiktiven Anschaffungskosten sind also aus der Sicht des Erwerbers zu ermitteln. Maßgeblich ist, was für diesen Erwerb als tatsächlicher Kaufpreis angefallen wäre. Die fiktiven Anschaffungskosten sind ein Schätzwert (zB VwGH 21.10.1993, 92/15/0079, 1994, 456), dessen Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen ist, für den nähere gesetzliche Vorschriften nicht existieren (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132, 2006, 117).

Über das anzuwendende Verfahren und die Bewertungsmethode wurde bereits im Vorverfahren RV/4100713/2015 durch das Bundesfinanzgericht abgesprochen. In diesem Verfahren wurde das Ertragswertverfahren als tauglich und zielführend beurteilt. Als Bewertungsergebnis des Ertragswertverfahrens wurde ein Ergebnis von 123.000 € ermittelt. Die Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, die fiktive Anschaffungskosten in der Höhe von 170.800 € ermittelte, wurden vom Gericht verworfen.

Im vorliegenden Fall sieht das Gericht keinen Grund gegeben, vom ermittelten Wert von 123.000 € abzugehen, da sowohl als Ausgangspunkt die Höhe der jährlichen Mieteinnahmen als auch der gewählte Vervielfältiger (siehe Seite 9 und 10 des Erkenntnisses RV/4100713/2015 unter Punkt c) angemessen und nachvollziehbar sind.

Grundanteil und Grundanteilsverordnung

Nach § 16 Abs. 8 lit d. EStG können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40 % als Anteil des Grund und Bodens auszuschneiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z.B. Lage,

Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.

Dieser Ermächtigung folgend, ist mit BGBl II 2016/99 die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sine des § 16 Abs. 1 Z 8 lit d. EStG 1988 (GrundanteilsV 2016) ergangen.

Aus dem Zusammenhang mit dem Gesetzestext ergibt sich, dass grundsätzlich ein Anteil an Grund und Boden in der Höhe von 40% auszuscheiden ist, ausgenommen a) die Grundanteilsverordnung sieht eine anderslautende Aufteilung vor, oder b) es gelingt der Nachweis einer anderslautenden Aufteilung oder c) die tatsächlichen Verhältnisse weichen offenkundig erheblich ab.

Gemäß § 2 Abs. 1 der Grundanteilsverordnung sind in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern als Anteil von Grund und Boden 20% auszuscheiden, wenn der durchschnittliche m² Preis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke weniger als 400 beträgt.

Laut Abs. 3 leg.cit. ist für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, dass vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmals eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird.

Ausgehend von der Volkszählung 2011 zählte ***Stadt*** 9#.### Einwohner, somit weniger als 100.000.

Die von den Parteien im Verfahren vorgebrachten und vom Gericht ermittelten Werte weisen jeweils Grundstückspreise von unter 400 € auf. So die von der belangten Behörde erwähnte Kaufpreissammlung (90 bis 180 €), die von der beschwerdeführenden Partei im Vorlageantrag bekannt gegebenen eigenen Ermittlungen (150 €) als auch die vom Gericht ermittelten Werte ***Internet 5*** ***** Anonym 7**** weisen alle Grundstückspreise von unter 400 € pro m² auf.

Das pauschale Aufteilungsverhältnis kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird (§ 3 Abs 1 GrundanteilV); der Nachweis wird durch ein Gutachten zu erbringen sein (so auch Prodinger, SWK 2016, 737, 738, derselbe SWK 2017, 1111); das Gutachten muss auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung abstellen.

Die pauschale Aufteilung nach § 2 GrundanteilV kommt freilich auch dann nicht zur Anwendung, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen (§ 16 Abs. 1 Z. 8. lit d dritter Satz EStG sowie § 3 Abs 2 der Grundanteilsverordnung): die VO geht von einem erheblichen Abweichen aus, wenn der

tatsächliche Bodenanteil um mindestens 50 % vom Wert nach der GrundanteilV abweicht (Herzog, SWK 2016, 1035, 1044).

Zu den Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen“ (§ 203 Abs 2 UGB). (Mayr/Fritz-Schmied in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 6 Tz 65)

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).

Bei unentgeltlichem Erwerb ist gem. § 30 Abs 1 vorletzter Satz auf den „Anschaffungszeitpunkt“ des Rechtsvorgängers abzustellen. Da der unentgeltliche Erwerb (unter Lebenden oder von Todes wegen) beim Übertragenden keine Veräußerung und beim Erwerber keine Anschaffung darstellt, können anlässlich der Übertragung weder Anschaffungskosten noch Anschaffungsnebenkosten entstehen. Sind im Fall der Veräußerung eines Grundstückes des Neuvermögens dennoch die Anschaffungskosten relevant, können damit nur jene des Rechtsvorgängers gemeint sein (so auch: Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁷, § 30 Tz 53 und Urtz in Urtz, Immobiliensteuer², 157ff); dies wird auch in den Materialien zum 1. StabG 2012 klar zum Ausdruck gebracht (ErLRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP, 8: „Unentgeltliche Übertragungen stellen keine ertragsteuerlich relevanten Übertragungsvorgänge von Grundstücken dar und lösen daher keine Steuerpflicht aus. Im Falle des unentgeltlichen Erwerbes ist aber im Falle einer späteren Veräußerung auf den Anschaffungszeitpunkt und die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen.“). (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 30 Tz 229-230)

Der steuerrechtliche und der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff entsprechen einander (VwGH 20.5.2010, 2007/15/0153; 23.2.2017, Ro 2016/15/0006; BFH, BStBl II 2002, 349), sofern keine abweichenden steuerlichen Bestimmungen vorgehen (VfGH 20.2.1994, B 473/92, 1994, 4); (Mayr/Fritz-Schmied in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 (2024) § 6 Tz 64)

Zur Berechnung der Anschaffungskosten und Regeleinkünfteermittlung

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG ist bei der Berechnung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, zu vermindern. Nach Abs. 4 leg.cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen. Laut Abs. 5 leg.cit. können die Einkünfte statt nach Abs. 4 leg.cit. auch nach Abs. 3 leg.cit. ermittelt werden. Als Sonderregel wird in Abs. 6 leg.cit. bestimmt, dass, wenn die Absetzung für Abnutzung von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen wird, die Einkünfte für Wertveränderungen vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln sind. Für Wertveränderungen bis zum Beginn der Einkünftermittlung kann Abs. 4 leg.cit. angewendet werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten treten. Wertveränderungen ab dem Beginn der Einkünfteerzielung sind nach Abs. 3 leg.cit. zu ermitteln, wobei an Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten treten. Die Anschaffungskosten sind insofern zu adaptieren, als zu den Anschaffungskosten Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen hinzuzuzählen sind, während bereits geltend gemachte AfA-Beträge abzuziehen sind (Jakom, EStG-Kommentar, 16. Auflage, Seite 1603). Bestimmte Aufwendungen wie Maklerkosten sind nur im Falle der Regelbesteuerung abzugsfähig (Jakom, EStG-Kommentar, 16. Auflage, Seite 1606). Anschaffungsnebenkosten (zB GrESt, Eintragungsgebühren, Maklerprovisionen, Vertragserrichtungskosten, Aufschließungskosten), die der nunmehrige Verkäufer oder dessen unentgeltlicher Rechtsvorgänger anlässlich des entgeltlichen Erwerbs der Liegenschaft entrichtet hat, erhöhen die Anschaffungskosten und sind bei Ermittlung der Einkünfte abzugsfähig (Jakom, EStG-Kommentar, weiter).

Herstellungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die zu einer Änderung der Wesensart des Grundstückes führen (VwGH 2.8.1995, 93/13/0197); eine Änderung der Wesensart liegt etwa dann vor, wenn sich die Funktion (Zweckbestimmung) ändert.

Herstellungsaufwendungen sind somit jene Aufwendungen, die für die Herstellung des Grundstücks (in der Regel des Gebäudes), seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Herstellungskosten, ebenso wenig die eigene Arbeitsleistung und sonstige unentgeltliche Leistungen. Hingegen können Finanzierungskosten als Teil der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Herstellungszeitraum entfallen („Bauzeitinsen“; EStR 2000 Rz 6662; siehe dazu § 6 Tz 115). Nach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung liegen Herstellungsaufwendungen, die anschaffungskostenerhöhend berücksichtigt werden können, auch dann vor, wenn sie vor der

Anschaffung getätigt wurden, etwa in der Form von Mieterinvestitionen vor der Anschaffung des Gebäudes (EStR 2000 Rz 6662).

Instandsetzungsaufwendungen sind gem. § 28 Abs 2 jene Erhaltungsaufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und (allein oder zusammen mit Herstellungsaufwendungen) den Nutzungswert des Grundstückes wesentlich erhöhen oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Nach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung liegen Instandsetzungsaufwendungen, die anschaffungskostenerhöhend berücksichtigt werden können, auch dann vor, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden, etwa in der Form von Mieterinvestitionen vor der Anschaffung des Gebäudes (EStR 2000 Rz 6663). (*Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ (2024) § 30 Tz 232-234)

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).

Wie oben ausgeführt, wurde im gegenständlichen Fall ein Umbau und eine Erweiterung des Gebäudes vorgenommen. Eingedenk des Umfanges der Sanierung kann nicht von einer lediglich punktuellen Verbesserung ausgegangen werden. Eine Erhöhung des Nutzwertes liegt somit vor.

Die Regeleinkünfteermittlung nach Abs. 5 leg.cit. ist antragsgebunden. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt oder widerrufen werden. Da der Beschwerdeführer einen Antrag auf Regeleinkünfteermittlung (betreffend Gebäude) gestellt hat, ist diese anzuwenden.

Zur Option zur Regelbesteuerung

Gemäß § 30a Abs. 2 EStG kann an Stelle des besonderen Steuersatzes von 30% auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt oder widerrufen werden (so auch Urtz/ImmoEST, 302; BFG 22.1.16, RV/3100951/2014; BFG 4.12.18, RV/7101225/2014) Die Option bewirkt, dass positive Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in den Gesamtbetrag der Einkünfte einzubeziehen sind und dem allgemeinen Steuertarif unterliegen. Die Ermittlung der Einkünfte wird nach dem Gesetzeswortlaut dadurch nicht berührt. Es können daher auch pauschal ermittelte Einkünfte in die Regelbesteuerung einbezogen werden. Der Steuerpflichtige kann aber im Rahmen der Veranlagung bei Altvermögen von der Einkünfteermittlung gem. § 30 Abs 4 EStG auf die

Regeleinkünfteermittlung gem. § 30 Abs 3 EStG umsteigen (Klaushofer/Leitner/ImmoEST, 154 f). Seit 1.1.2016 sind zudem Werbungskosten und Betriebsausgaben bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption abzugsfähig (Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 30a, II. Option zur Regelbesteuerung).

Der Beschwerdeführer hat im vorliegenden Fall im Rahmen der Einkommensteuererklärung für die Option zur Regelbesteuerung optiert. Es ist somit der allgemeine Steuertarif anzuwenden.

3) Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus

Wie von der belangte Behörde überzeugend dargelegt, sind die Voraussetzungen zur Anwendbarkeit der Grundanteilsverordnung gegeben. Ein offenkundiges erhebliches Abweichen nach § 3 Abs. 2 Grundanteilsverordnung liegt nicht vor, es wurde von der beschwerdeführenden Partei kein Gutachten vorgelegt und auch kein anderer überzeugender Nachweis nach § 3 Abs. 1 Grundanteilsverordnung erbracht, nach der der auszuschheidende Anteil an Grund und Boden nicht nach § 2 leg.cit. pauschal zu ermitteln ist. Wie amplifiziert, führt die Bestimmung des § 2 Abs. 1 der Grundanteilsverordnung zu einem Anteil des Grund und Bodens in der Höhe von 20%.

Wie ausgeführt, waren die Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös abzuziehen. Da der Einbau der Küche Instandsetzung darstellt, war dieser Einbau steuerlich zu berücksichtigen.

Dies festhaltend wird vom Gericht somit erkannt wie folgt, dass unter Anwendung der Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG für die Ermittlung der Einkünfte festzuhalten ist:

Die tatsächlichen Anschaffungskosten wurden vom Beschwerdeführer in der Höhe von 152.489,59 € bekanntgegeben, vom Finanzamt in der Höhe von 138.734,62 € anerkannt. Der Differenzbetrag ergibt sich aus dem vom Finanzamt nicht anerkannten Betrag für eine Einbauküche (Neuwert: 13.253€) sowie Aufwendungen für den Garten in der Höhe von 148,96 € , sowie 353,28 €.

Für das Gebäude sind im Zeitraum zwischen Anschaffung und erstmaliger Erzielung von Einkünften als Veräußerungserlös die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen. Diese wurden im Vorverfahren in der Höhe von 123.000 € ermittelt. Hiervon sind die tatsächlichen Anschaffungskosten abzuziehen. Diese betrugen 138.734,62 lt. Erstbescheid (exakt berechnet sind es in diesem Schritt nach Ansicht des Gerichts 138.734,35 €, ausgehend von 152.489,59 € abzüglich Einbauküche 13.253 €, sowie den Gartenaufwendungen von 148,96 € sowie 353,28 €), weiters wurden 1.700,54 € gemäß Beschwerdevorentscheidung gewährt. Die Kosten der „Einbauküche“ betrugen wie vorangestellt 13.253 €. Als Ergebnis dieses Ermittlungsschrittes

(betrifft Gebäude im Zeitraum Anschaffung bis zur Erstmaligen Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) sind folglich: -30.687,89 € festzuhalten.

Für das Gebäude ist im Zeitraum zwischen erstmaliger Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Verkauf wie folgt auszuführen: Als Veräußerungserlös ist ein Betrag von 215.000 € anzusetzen, der laut Grundanteilsverordnung im Verhältnis von 80:20 zwischen Gebäude und Grund und Boden aufzuteilen ist. Der somit für das Gebäude ermittelte Wert von 172.000 € ist um die fiktiven Anschaffungskosten von 123.000 € zu verringern, die bereits in den Jahren 2013 bis 2017 abgezogenen Absetzung für Abnutzung ist wieder hinzuzurechnen (9.225 €). Als Ergebnis dieses Berechnungsschrittes ist somit ein Betrag von 58.225 € festzuhalten.

Zum Grund und Boden ist auszuführen, dass der anteilige Veräußerungserlös (20% von 215.000 € ,somit 43.000 €) um die pauschalen Anschaffungskosten von 86% des Erlöses zu verringern ist, somit als Ergebnis dieses Schrittes 6.020 € festzuhalten ist.

Da die Optionen zur Regelbesteuerung nach § 30a Abs. 2 EStG und Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG gewählt wurden, stellen die Maklerkosten betreffend d. Gebäude abzugsfähige Aufwendungen dar.

Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sind also folgend festzustellen:

Gebäude Anschaffung bis Vermietung:		-30.687,89
Gebäude Vermietung bis Verkauf:		58.225,00
Grund und Boden:		6.020,00
Maklerkosten:		-5.160,00
Einkünfte aus Grundstückveräußerung:		28.397,11

Hieraus folgt als Gesamtbetrag der Einkünfte:

Einkünfte aus selbstständige Arbeit:		16.042,80
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:		-6.263,22
Einkünfte nichtselbstständige Arbeit:		173,50
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:		-4.615,67
Tarifbesteuerte Einkünfte aus Grundstückveräußerungen		
auf Grund Regelbesteuerungsoption:		28.397,11
Gesamtbetrag der Einkünfte:		33.734,52

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das vorliegende Erkenntnis steht im Einklang mit den genannten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor.

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. Juni 2025