

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Angelegenheit der Parteien ***Bf1*** (Beschwerdeführerin), PLZ1 Stadt1 und ***FA*** (FA) als Amtspartei und als Gesamtrechtsnachfolger des Finanzamtes NA EM SE über die Beschwerde vom 19.8.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 16.7.2020 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuer betragen:

Die Einkommensteuer beträgt:

654.362,89 €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
27.898,56 €	Pensionseinkünfte
682.261,45 €	Gesamtbetrag der Einkünfte
-60 €	Sonderausgaben
0 €	Kirchenbeitrag
682.201,45 €	Einkommen

Einkommensteuer für den Durchschnittssteuersatz:	
0	0% für die ersten 11.000 €
1.750 €	25% für die weiteren 7.000 €
4.550 €	35 % für die weiteren 13.000 €
12.180 €	42 % für die weiteren 29.000 €
14.400 €	48 % für die weiteren 30.000 €
296.100,73 €	50% für die weiteren 592.201,45 €
328.980,73 €	Steuer vor Abzug der Absetzbeträge
0	Pensionistenabsetzbetrag
328.980,73 €	Steuer nach Abzug der Absetzbeträge
328.980,73 €	Steuer für den Durchschnittssteuersatz
48,22%	Durchschnittssteuersatz 328.980,73 € / 682.201,45
13.452,69 €	27.838,56 € x 0,4822
157.766,89 €	654.362,89 € x 0,2411
0 €	Sonstige Bezüge 0% für die ersten 620 €
241,79 €	6% für die restlichen 4.029,76 €
171.461,37 €	Einkommensteuer
-5.435,26 €	Anrechenbare Lohnsteuer
-155.395,77 €	Immobilienwertsteuer
-0,34	Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988

10.630 €	Festgesetzte Einkommensteuer 2017
10.630 €	Festgesetzte Einkommensteuer 2017
-12.470 €	Bisher festgesetzte Einkommensteuer
-1.840 €	Zu erwartende Gutschrift auf dem Abgabenkonto

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG gegen dieses Erkenntnis ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

Mit Kaufvertrag vom 6.12.2017 verkaufte die Beschwerdeführerin (Bf) die bebaute Immobilie EZ 79 KG um 760.000 € + 20% USt.

Die Vertragsparteien teilten laut diesem Kaufvertrag den Kaufpreis wie folgt auf:

152.000 € entfielen auf Grund und Boden,

503.000 € entfielen auf das Gebäude,

105.000 € entfielen auf das mitverkaufte Inventar.

(Rechnung der Bf vom 4.12.2017; Kaufvertrag vom 6.12.2017, Pkt III)

Lt. Gutachten eines SV für das Immobilienwesen vom 25. November 2019 sei das ehemalige Gasthaus entweder abbruchreif oder generalsanierungsbedürftig gewesen. Die Neuherstellungskosten betrügen $240 \text{ m}^2 \times 2 \times 2000 \text{ €}$: 960.000 € abzüglich 60% .

Das FA schätzte den Wert des Grund und Bodens (Schätzung vom 30.1.2020) wie folgt:

Lt. Erhebung der Gemeinde betreffend Kanalerichtung vom 28.8.1995 (=Beweismittel Nr. 20: dieses Beweismittel ist von der Bf und ihrem 2002 verstorbenen Gatten unterfertigt worden) hätte das Gebäude ein völlig anderes Flächenausmaß:

413,80 m ²	EG
325,25 m ²	1.Stock
209,72 m ²	DG
948,77 m ²	Gesamtfläche

Raumhöhen lt. Bauplan Gemeinde 28.10.1980

3,35 m	EG
3,35 m	1.Stock
2,85 m	DG

Umbauter Raum daher:

413,80 m ² x 3,35	1.386,50 m ³ EG
325,25 m ² x 3,35	1.089,59 m ³ 1.Stock
209,72 m ² x 2,85	478,16 m ³ DG
Umbauter Raum	2.954,25 m ³

Das FA schließt von einem Quadratmeterpreis von 2000 € auf einen Kubikmeterpreis (Neuherstellungskosten) von 461,10 € /m³ ($2000 \times 0,23055 = 461,10$ lt. Beweismittel Nr 3 „AP Ermittlung Gebäudewert OI“).

1,362.205 € ($2.954,25 \text{ m}^3 \times 461,10 \text{ €}$)	Neuherstellungskosten ohne Keller
54.308 € ($235,56 \text{ m}^3 \times 230,55 \text{ €}$)	Neuherstellungskosten Keller
30.000 €	Neuherstellungskosten Terrasse und Vordach
1,446.513 €	Neuherstellungskosten Gebäude
-867.908 €	60% Abschlag lt. Gutachten
578.605 €	Verkehrswert des Gebäudes

Aufteilung des Kaufpreises:

760.000 €	Verkehrswert der Immobilie inklusive Fahrnisse lt. Kaufvertrag vom Dezember 2017
-105.000 €	Fahrnisse
-578.605 €	Verkehrswert des Gebäudes
76.395 €	Residualwert des Grund und Bodens
76.400 € (100€ /m ² bei 764 m ²)	Gerundeter Wert des Grund und Bodens lt. FA
578.600 €	Gerundeter Verkehrswert des Gebäudes lt. FA

Im Zusammenhang mit seiner Bewertung vom November 2019 wurde der Sachverständige am 9.7.2020 befragt:

Es sei nicht möglich gewesen, das Innere des Gebäudes zu besichtigen.

Dem Gutachter wurde vorgehalten, dass der Beginn von Umbauarbeiten im Jahr 2019 kein schlüssiger Hinweis auf die Notwendigkeit einer Generalsanierung im Jahr 2017 sei. die anwesende Bf ergänzte in diesem Zusammenhang, dass in der Wintersaison 2017/2018 der Gasthausbetrieb im Objekt aufrecht gewesen sei (NiS S. 9).

Niederschrift Schlussbesprechung 9.7.2020:

Es seien auch ermittelte Vergleichspreise vorhanden.

Der Veräußerungspreis werde wie folgt aufgeteilt:

760.000	Verkaufspreis netto
-105.000 €	Inventar
655.000 €	Grund und Boden und Gebäude
76.400 €	Grund und Boden
578.600 €	Gebäude

BP-Bericht vom 15.7.2020:

TZ 1 Veräußerung der Immobilie:

590.598,49 €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor BP
+71.216 €	Erhöhung lt. BP
661.814,49 €	Wert nach BP (S. 5, 6)

Gewinnerhöhung aus dem Verkauf des Grundstücks:

	bisher	Lt FA	Zurechnung
VP Boden und Gebäude	655.000 €	655.000 €	0
Boden	152.000 €	76.400 €	-75.600 €
Gebäude	503.000 €	578.600 €	+75.600 €
Fiktive AK Grund und Boden	-130.720 €	-65.704 €	+65.016 €
Buchwert Gebäude	-6.294,16 €	-6.294,16	0
	517.985,84 €	583.001,84	65.016 €

Das FA erhöhte daher im Zusammenhang mit dem Verkauf der Immobilie den Gewinn um 65.016 €, weil es von geringeren Anschaffungskosten des Grund und Bodens ausging.

Weitere, nicht strittige Gewinnerhöhungen:

1.800 €	PKW-Verkauf (TZ 2 BP-Bericht)
4.400 €	Sicherheitszuschlag TZ 3 BP-Bericht

Summe der Gewinnerhöhungen:

65.016	Verkauf des Grundstücks TZ 1
1.800	PKW-Verkauf TZ 2
4.400	Sicherheitszuschlag TZ 3

71.216	Gewinnerhöhung
--------	----------------

Das Verfahren betreffend ESt 2017 wurde wiederaufgenommen (Bescheid vom 16.7.2020).

Im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2017 vom 16.7.2020 wurden daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 661.814,49 € angesetzt, und darauf der Hälftensteuersatz angewendet (lt. S. 5 und 6 BP-Bericht).

Die Bf erhob mit Schreiben vom 19.8.2020 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 16.7.2020:

Das Wertgutachten des von ihr beauftragten Sachverständigen gehe von tatsächlichen Nutzflächen-m² aus. Das Haus habe beträchtliche Schäden (insbesondere Feuchtigkeitsschäden) insbesondere auf dem Dachboden, im ersten Stock und im Keller aufgewiesen. Eine Abtragung sei wahrscheinlich.

Der Grundanteil von ca 10% sei nicht akzeptabel. Der 20% - Grundanteil lt. Kaufvertrag sei in Absprache mit dem FA erfolgt.

Ein Vertreter der RH-NG habe gesagt, dass nur der Grund und Boden bezahlt worden sei und der gesamte Kaufpreis daher auf Grund und Boden entfallen müsse.

Nach einem Mängelbehebungsauftrag (es wurde die Frage gestellt welche Änderungen beantragt werden würden) brachte die Bf in ihrem Schreiben vom 24.9.2020 vor: Sie begehre den Ansatz des Anteiles für den verkauften Grund und Boden, wie im Kaufvertrag vom Dezember 2017 vereinbart worden sei in Höhe von 152.000 € (198,95 € /m²). Der verkaufte Grund und Boden befände sich im Zentrum des Schigebietes. Dieses Schigebiet sei das größte und schneesicherste Schigebiet im ganzen Bundesland.

Zudem begehre die Bf noch den Ansatz von Steuerberatkungskosten lt. Rechnungen an die Bf von 2018-2020 für Tätigkeiten der Jahre ab 2018. Ferner begehre sie auch den Ansatz des Honoraraufwandes für den Immobiliensachverständigen lt. dessen Honorarnote von 2020 für dessen Tätigkeiten, die im Jahr 2020 stattgefunden hätten.

Mit Beschwerde vorentscheidung (BVE) vom 29. Jänner 2021 wurde die Beschwerde abgewiesen.

Die Begründung des FA lautet:

Würde man die erhobenen Vergleichspreise für dieses Gebiet heranziehen, wäre der anzusetzende Bodenwert noch geringer.

Zum Hinweis auf das von der Bf für schlüssig erachtete Gutachten des Sachverständigen:

Die äußerlich auf einem Luftbild sichtbaren Abmessungen des Gebäudes seien mit einem Geodreieck abgemessen und mit den Angaben der Auftraggeberin verglichen worden. Der Sachverständige habe keinen Bauplan berücksichtigt, weshalb das Kellergeschoß und das Dachgeschoß von ihm nicht bei seiner Bewertung berücksichtigt worden seien. Das FA habe dieselbe Bewertungsmethode wie der SV angewandt, allerdings sei das FA von den Flächen laut Bauplänen ausgegangen, die dem SV nicht bekannt gewesen seien. Daraus seien der Wert des Gebäudes und des Grund und Bodens ermittelt worden. Das Objekt sei entgegen den Annahmen der Bf in der Beschwerde durch die Käufer weder abgerissen noch entkernt worden.

Zum Vorbringen, es sei in Absprache mit dem FA im Jahr 2017 zum Notariatsvertrag mit der darin verwirklichten Aufteilung gekommen: Die Bf werde aufgefordert, die bezughabenden schriftlichen Unterlagen und Aktenvermerke vorzulegen und Angaben über Kontaktpersonen zu machen.

Zu dem von der Bf angegebenen Grundstückspreis: Hätte die Bf ihren Verkauf mit Verkäufen im selben Schigebiet verglichen, wäre sie auf andere Grundstückspreise gekommen.

Die Aussage, dass man in diesem Gebiet keinen Grund und Boden erwerben könne, sei unrichtig. Tatsächlich sei es in der unmittelbaren Nachbarschaft zu zeitnahen Liegenschaftskäufen gekommen. Dies sei der Bf bekannt gewesen. Das FA habe bereits während der Prüfung darauf hingewiesen.

Vorlageantrag vom 21.2.2021:

Die verkaufte Betriebsliegenschaft habe die private Wohnung der Bf beinhaltet.

Die Bf begehrte, von folgender Aufteilung des Kaufpreises auszugehen.

152.000 €	Grund und Boden
105.000 €	Inventar
503.000 €	Gebäude
760.000 €	Gesamtkaufpreis

Diese Aufteilung entspreche der Grund- und Bodenpreisherabsetzung durch das FA.

In der Immobilie sei auch ihr Hauptwohnsitz (Wohnung 122,2 m²) enthalten gewesen. Der Wert des Gebäudes (1.002,45 m²) betrage 503.000 €, daher betrage der Wert der Wohnung 61.315,70 €. Es werde daher beantragt, die Immobiliensteuer um 18.394,71 € zu mindern (61.315,70 x 30%) (S. 2 des Vorlageantrags).

Die Wertermittlungsmethode des FA sei als Restwertermittlung methodisch verfehlt.

Dem Vorlageantrag waren die folgenden Unterlagen beigelegt:

-Eidesstattliche Erklärung der Tochter der Bf, wonach die Bf in der Zeit vom 1.9.1999-21.3.2016 im 2017 verkauften Objekt gewohnt habe.

-Meldezettel der Tochter, wonach sich diese im September 1999 in der Wohnung Stadt2 100, PLZ1 Stadt1 angemeldet habe.

-Meldezettel der Bf, wonach sich die Bf am 1.10.2007 in der Unterkunft Stadt2 100, PLZ1 Stadt1 hauptwohnsitzgemeldet habe (Meldezettel 1.10.2007).

- Plan vom März 1980, 2 Blätter, wonach es eine Privatwohnung gegeben habe.

Das FA nahm in den Bewertungsakt betreffend die verkaufte Immobilie Einsicht (Beweismittel 20). Darin befindet sich eine schriftliche Erklärung der Bf und ihres verstorbenen Gatten von 28.8.1995, wonach das Gebäude damals die folgenden Flächen gehabt habe:

413,80 m ²	EG
325,25 m ²	1.Stock
209,72 m ²	DG
948,77 m ²	Summe

(Erhebung Kanalbenützungsgebühr 28.8.1995 = Beweismittel 20, 23).

Das FA nahm in die Meldedaten Einsicht und stellte fest, dass die Bf vom 1.10.2007 bis 7.7.2020 gegenüber der Meldebehörde als Hauptwohnsitz nicht die streitgegenständliche Adresse bekanntgegeben hatte.

Die Bf hat aber im Zeitraum 24.4.1998-1.10.2007 die streitgegenständliche Adresse gegenüber der Meldebehörde als Hauptwohnsitz bekanntgegeben (Meldedaten vom 7.7.2020, vom 8.3.2021= Beweismittel 36)

Am 15.7.2021 wurde ein Gemeindebeamter über den Wohnort der Bf befragt: Er sagte, er glaube, dass die Bf während der Saison hauptsächlich im strittigen Gebäude gewohnt habe.Seit dem Verkauf 2017 wohne sie nicht mehr im strittigen Gebäude. In Bezug auf die Zeit

davor könne er nicht genau sagen, wo die Bf gewohnt habe, ob im strittigen Gebäude oder an einem anderen Ort (NiS vom 15.7.2021 über die Vernehmung des Gemeindebeamten = Beweismittel 45).

Am 15.7.2021 wurde der Bewohner des Hauses IL 47 befragt: Er wohne seit 1972 in diesem Hause. Er kenne auch das strittige Gebäude. Bevor die Bf das Gebäude verkauft habe, habe sie das Gasthaus geführt und saisonbedingt dort gewohnt. Sie habe aber auch zwei Häuser in Stadt1, und eines davon werde von ihr bewohnt (NiS 15.7.2021 GG DE= Beweismittel 46).

Am 21.7.2021 wurde die Bewohnerin des Hauses IL 6 befragt. Sie wohne seit 41 Jahren in IL 6. Sie kenne auch das strittige Gebäude. Sie habe 18-19 Jahre für die Bf als Küchengehilfin meist an den Wochenenden gearbeitet. Sie habe jeweils kurz vor Weihnachten dort zu arbeiten begonnen bis Feber oder März. Sie habe 2014/2015 zuletzt für die Bf gearbeitet.

Die Bf habe im strittigen Gebäude gewohnt. Im Winter habe sie dort gewohnt. Sie habe aber auch ein Haus in Stadt1. Im Winter sei die Bf oft im strittigen Gebäude gewesen und im Sommer glaube die Auskunftsperson, dass die BNf in Stadt2 gewohnt habe aber womöglich auch im strittigen Gebäude. Jetzt wohne die Bf in Stadt2.

In der Zeit des Winters hätten auch ausländische Gastarbeiter im strittigen Gebäude gewohnt (Aussage RU XE IM vom 21.7.2021 = Beweismittel 47).

Am 21.7.2021 wurde der Bewohner des Hauses IL 50 befragt. Er wohne dort seit 1977. Er kenne das strittige Gebäude. Die Bf habe dort gewohnt, sowohl im Winter, und glaublich auch im Sommer. Seit der Gatte der Bf gestorben war, sei das Gasthaus nicht mehr im Sommer geöffnet gewesen, sondern nur noch in der Wintersaison. Im Winter habe die Bf im strittigen Gebäude gewohnt, im Sommer könne er es nicht genau sagen (NiS DE RT vom 21.7.2021= Beweismittel 48).

Im strittigen Gebäude haben folgende Personen in den Jahren 2016-2020 (hauptsächlich während der jeweiligen Wintersaison) Nebenwohnsitze gemeldet:

VA Timea	5.2.2020-23.2.2020
LL Adrian	10.12.2019-14.1.2020
BU Christian	18.12.2019-15.3.2020
VAG IM	10.12.2019-15.3.2020
VAU Andrea	21.12.2017-3.4.2018; 3.12.2018-8.4.2019; 10.12.2019-15.3.2020
AA Peter	27.12.2017-3.4.2018; 21.12.2018-8.4.2019

ST Alexandra	23.12.2017-3.4.2018
KC Jan	15.2.2016-18.4.2016
	(Meldedaten aus dem ZMR vom 7.7.2020= Beweismittel 36)

Das FA erhob mehrere Liegenschaftstransaktionen (Beweismittel Nr. 29, Nr. 30, Nr. 31, Nr 32, Nr. 33, Nr. 34,35) insbesondere betreffend die KG KGNr1- Preise aus anderen KGn wurden durch das FA ebenso erhoben, sind aber jedenfalls wegen der großen Distanz zum zu bewertenden Grundstück und der unvergleichbar niedrigen Kaufpreise (unter 45 €/m²) nicht vergleichbar.

Die die KG KGNr1 betreffenden Immobilien, die relevante Vergleichspreise enthalten, sind

EZ 71, Grundstück G6 (Beweismittel 33)

EZ 72 Grundstück G4 (Beweismittel 29) und die

EZ 113 Grundstück G2 (Beweismittel 30).

Vorlagebericht des FA vom 20.8.2021: Das FA begehrt, die Fremdvergleichswerte im nahen Umfeld der Liegenschaft als Vergleichswerte heranzuziehen.

Zur Frage des Hauptwohnsitzes brachte das FA vor:

-Das Vorbringen betreffend Hauptwohnsitz sei erstmalig im Vorlageantrag erhoben worden.

-Das zentrale Melderegister spreche gegen dieses Vorbringen.

-Die KFZ-Reparaturrechnungen seien an die Adresse Stadt2 100 ausgestellt worden.

-Die Eigenheim Versicherung „gehe“ auf Stadt2 100.

-Der durch die Bf angesetzte Privatanteil betreffend das strittige Gebäude sei so gering, dass keine hauptwohnsitzmäßige Nutzung der Wohnung vorliegen könne : 2016 900 €, 2017 500 € Privatanteile, verglichen mit geltend gemachten Hauskosten von

16.198,34€	2015
16.087,91 €	2016
20.114,50 €	2017

Die verglichen mit diesen Hauskosten angesetzten Privatanteile seien kein Indiz für eine oftmalige private Nutzung des strittigen Gebäudes.

Der Privatanteil stelle einen Wert von ca 2,5% bis 4,5% der Hauskosten dar. Bei einer ganzjährigen hauptwohnsitzmäßigen Nutzung durch die Bf und einer tatsächlichen Betriebsöffnung von ca 6 Monaten stellten diese Privatanteile kein Indiz dar, dass eine oftmalige private Nutzung von der Bf als auch von der steuerlichen Vertretung angenommen worden sei.

Daher habe die Bf ihren Hauptwohnsitz nicht im strittigen Gebäude gehabt.

Zur eidesstattlichen Erklärung der Tochter vom 24.2.2021: Die Mutter habe auf dem strittigen Grundstück gewohnt. Die Tochter erwähne nicht, ob es sich um einen Hauptwohnsitz handle.

Der zusammen mit dem Vorlageantrag vorgelegte 3. Meldezettel zeige, dass die Bf den Hauptwohnsitz im strittigen Gebäude am 1.10.2007 abgemeldet habe und als neuen Hauptwohnsitz das Haus Stadt2 100 angegeben habe.

Zur Frage des Verkehrswertes von Grund und Boden der veräußerten Immobilie:

Das FA stelle den Antrag, die Fremdvergleichswerte der Nachbargrundstücke heranzuziehen oder die Beschwerde abzuweisen.

Soweit der Vorlagebericht des FA, der der Bf am selben Tag (20.8.2021) mit einem Begleitschreiben übermittelt worden ist. Dass die Bf diesen Vorlagebericht damals erhalten hat, ergibt sich aus dem Mail der Tochter der Bf, vom 17. 9. 2021- in diesem Mail zitierte die Tochter aus dem Vorlagebericht.

Mit E-Mail vom 17.9.2021 erklärte die Tochter der Bf in Bezug auf den Vorlagebericht des FA per E-Mail an den Richter: Die Bf, ihre Mutter, habe 46 Jahre lang auf dem RH, IL 48, ihren Hauptwohnsitz gehabt. Das Festnetz sei regelmäßig genutzt worden, im Sommer mehr als im Winter, weil im Sommer mehr Zeit gewesen sei, mit der Familie zu telefonieren. Ihre Mutter habe immer am RH gewohnt.

Nachdem ihr Vater 2002 verstorben sei, habe ihre Mutter den Betrieb alleine weitergeführt.

Der Wohnsitz der Tochter sei in Stadt2 100 gewesen. Die Tochter habe dort mit ihren drei Kindern alleine gewohnt.

Auch ihre Schwägerin habe bei ihrer Mutter gearbeitet. Diese könne ebenso bestätigen, dass die Mutter immer dort gewohnt habe.

Ebenso könne der Gatte der Tochter, den diese 2009 kennengelernt habe, dies bestätigen, dass die Mutter nicht in Stadt2 100 gewohnt, geschlafen, oder sich aufgehalten habe.

Der Sohn der Bf DM ***1***, Stadt1 60 habe nicht nur einmal in der Nacht oder spätabends zum strittigen Gebäude im Schigebiet fahren müssen, weil sich die Mutter manchmal ganz alleine im Haus gefürchtet habe. Sie habe schließlich ganz alleine dort oben im Haus gewohnt.

Dass der Hauptwohnsitz der Mutter im Jahr 2007 umgemeldet worden sei, habe mit dem Einbau eines Lifts in die Immobilie zu tun. Die Enkelin der Bf sitze seit ihrer Geburt im Rollstuhl. Der Tochter sei es im Lauf der Zeit unmöglich gewesen, die Enkelin in den ersten Stock zu tragen. Im Nachhinein glaube die Tochter, dass es nicht nötig gewesen sei, den Hauptwohnsitz der Mutter umzumelden, weil dieser für die Einbaubewilligung nicht nötig gewesen sei. Es sei dann aber verabsäumt worden, die Rückmeldung zu erklären.

Die Tochter wohne seit 21.3.2016 in Stadt1 241. Als die Tochter aus Stadt2 100 ausgezogen sei, habe die Mutter immer noch den Hauptwohnsitz im strittigen Gebäude gehabt. Erst im September 2017 sei die Mutter in Stadt2 100 eingezogen. Denn ohne ihr eigenes Bett, welches sie vom RH mitgenommen habe, hätte sie nirgendwo geschlafen.

Die Mutter habe noch zwei weitere Immobilien gehabt, sie habe aber dort nie ihren Hauptwohnsitz gehabt. Das einzige, was sie dort gemacht habe, sei gewesen, Blumen zu pflanzen, Gemüse anzubauen, Rasen zu mähen, alles in Schuss zu halten und die wenige Freizeit zu genießen. Zum Schlafen sei sie immer auf das RH gefahren. Die Post sei immer zur strittigen Adresse zugestellt worden- geschäftliche und private Post.

Die Mutter habe nur mehr in der Wintersaison gearbeitet. Sie liebe die Ruhe und Abgeschlossenheit- diese habe sie am RH gefunden.

Die Mutter habe nie behauptet, ihren Hauptwohnsitz im strittigen Gebäude gehabt zu haben. Wenn jemand 46 Jahre lang an ein und demselben Ort wohne, käme man doch nicht auf die Idee, dass dies jemand anzweifeln könne.

Soweit die Angaben der Tochter der Bf im Mail vom September 2021.

Obwohl das FA mehrfach erwähnt hatte, in Kenntnis von Vergleichspreisen zu sein, begehrte die Bf keine Akteneinsicht.

Mit Vorhalt vom 23.2.2026 erwähnte das BFG 4 Vergleichspreise und den sich daraus aus der Sicht des BFG ergebenden Verkehrswert des Grund und Bodens; ebenso brachte das BFG den Parteien das Mail der Tochter vom 17.9.2021 zur Kenntnis. Der Vorhalt wurde der Bf am 25.2.2026 durch Hinterlegung zugestellt.

Das FA brachte zum Vorhalt vom 23.2.2026 am 6.3.2026 wie folgt vor: Die Preisfindung sei bei drei Käufern , die ihre angrenzenden Grundstücke erweitern gewollt hätten, von möglicherweise subjektiven Preisfindungsgedanken überlagert gewesen. Es erscheine zweckmäßig, bei den Gutachtern anzufragen, ob sie 5 Jahre vor oder nach dem relevanten Zeitraum Verkehrswerte festgestellt hätten.

Zum Hauptwohnsitz: Es werde beantragt, die bisherigen Privatanteile richtig zu stellen, wenn das Gericht vom Hauptwohnsitz der Bf auf der strittigen Immobilie ausgehen sollte.

In Bezug auf die Frage, ob die Wohnung im strittigen Gebäude ein Eigenheim sein könnte , zitierte das FA § 18 Abs 1 Z 3 lit b ESTG 1988.

Erwägungen des BFG über die Beschwerde:

I.)Feststellungen:

Die Bf (geboren 1938) betrieb jahrzehntelang- zumindest seit 1971 (Mail der Tochter vom 17.9.2021)- einen gastgewerblichen Betrieb in der in ihrem Miteigentum- ab 2002 Alleineigentum (Meldedaten lt. Beweismittel 36)- stehenden Immobilie (Gasthausgebäude in IL 48, PLZ1 Stadt1) in einem Schigebiet (RH). Zunächst (1971-2002) hielt sie diesen Betrieb in den Winter- und Sommersaisons offen, ab 2002 nach dem Tode ihres Gatten – als Vierundsechzigjährige- nur noch in den Wintersaisons insbesondere jeweils von Dezember bis März (Beweismittel Nr. 36: Meldedaten der Saisonarbeiter der Bf und ihrer Rechtsnachfolgerin; Unterlagen über die Wareneinkäufe für das Gasthaus 2014-2017, die hauptsächlich in diesen Monaten erfolgt sind; Meldedaten der Bf und ihres 2002 verstorbenen Gatten; Beweismittel Nr. 48: Aussage eines Nachbarn vom 21.7.2021; UVA-Daten 2016).

Die Bf wohnte von Anfang an zumindest seit 1971 ausschließlich im Betriebsgebäude (Gasthausgebäude) (Eidesstattliche Erklärung der Tochter als Beilage des Vorlageantrages vom 21.2.2021; Mail der Tochter vom 17.9.2021).

Sie wohnte seit dem Tod ihres Gatten 2002 weitaus überwiegend ganz alleine im strittigen Gebäude (Mail der Tochter vom 17.9.2021; Beweismittel Nr. 18 Bauplan OI; lt. Vorlageantrag der Bf 122 m²).

Nur während der Wintermonate (idR zwischen Dezember und März) nutzten auch Angestellte des gastgewerblichen Betriebes der Bf (idR Gastarbeiter aus Osteuropa) kleine Dienstwohnungen in diesem Gebäude (dh jeweils ein kleines, 21 m² großes Zimmer mit Bad,

Dusche und WC am Gang im Dachgeschoß pro Dienstnehmer) (Beweismittel Nr. 36 mit Meldebestätigungen der Gastarbeiter; Beweismittel Nr. 18 Bauplan OI; UVA-Daten 2016).

Andere Bewohner des strittigen Gasthausgebäudes gab es nicht. Abgesehen von einem Teil der Angestellten des gastgewerblichen Betriebes der Bf zur Zeit der Wintermonate (i d R Dezember bis März) hat die Bf in diesem Gebäude „...ganz alleine“ (lt. Mail vom 17.9.2021 der Tochter) gewohnt.

Von 948,77 m² Nutzfläche des gesamten strittigen Gasthausgebäudes (Beweismittel Nr. 13 und Nr. 20 Bewertungsakt mit derselben Erklärung vom 28.8.1995) nutzte sie seit dem Tod ihres Gatten ab 2002 122 m² (Vorlageantrag vom 21.2.2021, S. 2) bis einschließlich August 2017 (Mail der Tochter vom 17.9.2021) als ihre private Wohnung.

Andere der privaten Wohnnutzung dienende Räume gab es nicht.

Am 1.10.2007 meldete die Bf gegenüber der Meldebehörde ihren Hauptwohnsitz auf der strittigen Immobilie ab und ihren neuen Hauptwohnsitz auf der Immobilie Stadt2 100 bei Stadt1- dort wohnten ihre Tochter und ihre Enkelkinder in einem Haus, deren Eigentümerin die Bf war- an. Bei dieser Wohnsitzmeldung blieb es bis heute. Andere Wohnsitzmeldungen der Bf gab es nicht. Diese Änderung der Hauptwohnsitzmeldung von 2007 geschah nur zum Schein, in Wirklichkeit änderte sich nichts an ihrem einzigen Wohnsitz, der nach wie vor auf der strittigen Immobilie verblieb (Meldeauskunft betreffend die Bf betreffend die Hauptwohnsitzmeldung ab 1.10.2007; eidesstattliche Erklärung der Tochter als Beilage zum Vorlageantrag vom 21.2.2021; Mail der Tochter vom 17.9.2021;).

Am 31.3.2017 stellte sie im Alter von 79 Jahren den gastgewerblichen Betrieb endgültig ein und verkaufte das gesamte bis 31.3.2017 von ihr betrieblich genutzte Vermögen (bis 31.3.2017 von ihr betriebenes Gasthaus, Fahrnisse, Grund und Boden) nach Verhandlungen mit Kaufvertrag vom 6. Dezember 2017 um 760.000 € + 20% USt an eine GmbH (Erwerberin) (Kaufvertrag vom 6.12.2017, Pkt I, III; Rechnung vom 4.12.2017= Beweismittel Nr. 24; Mail der Tochter vom 17.9.2021).

Die Bf und die Erwerberin kamen in diesem Kaufvertrag vom Dezember 2017 überein, den Kaufpreis wie folgt aufzuteilen:

152.000 €	Grund und Boden
503.000 €	Gebäude
105.000 €	Einzel aufgelistetes Inventar

(Kaufvertrag 6.12.2017; Pkt III= Beweismittel 24).

Die richtige Aufteilung des Verkaufspreises auf Grund und Boden und Gebäude ist zwischen den Parteien des Verfahrens strittig. Je höher der Grund und Boden bewertet wird, desto höher sind die pauschalen Betriebsausgaben gem. § 30 Abs 4 Z 1 ESTG 1988, die auf den Grund und Boden entfallen (§ 4 Abs 3a Z 3 lit a ESTG 1988).

Der Verkehrswert des Grund und Bodens auf der strittigen Immobilie betrug am 31.3.2017 bis zum 6.12.2017 gleichermaßen 88.000 € [$115,17 \text{ €/m}^2$; $764 \text{ m}^2 \times 115,17 \text{ €} = 87.989 \text{ €}$, gerundet 88.000 €, i.e. 13,20 % des gesamten Verkehrswertes der Immobilie].

Der Verkehrswert des Gebäudes betrug innerhalb derselben Zeitspanne 578.600 € (86,8% des gesamten Verkehrswertes der Immobilie lt. Beweismittel Nr. 13 = Verkehrswertschätzung des FA insbesondere betreffend das Gebäude).

Der gesamte Verkehrswert der Immobilie ohne Fahrnisse betrug innerhalb derselben Zeitspanne 6.12.2017 666.600 €.

Der Verkehrswert der am 6.12.2017 verkauften Fahrnisse betrug innerhalb derselben Zeitspanne 105.000 € (unstrittige Bewertung lt. Kaufvertrag vom 6.12.2017).

Der Verkaufspreis von 760.000 € lt. Kaufvertrag vom 6.12.2017 ist daher wie folgt unter Zugrundelegung der festgestellten Sachwerte (Doralt/Ruppe Steuerrecht I 13. Aufl 130) dem Grund und Boden, dem Gebäude und den Fahrnissen zuzuordnen:

Vom vereinbarten Kaufpreis der Immobilie ohne Fahrnisse von 655.000 ($760.000 \text{ €} - 105.000 \text{ €}$ lt. Kaufvertrag vom 6.12.2017) entfallen daher

86.460 €	(13,20 % von 655.000 €) auf Grund und Boden: $88.000 / 666.600 = 0,1320$
568.540 €	(86,80 % von 655.000 €) auf das Gebäude: $578.600 / 666.600 = 0,8680$
655.000	100%

Dazu kommen noch

105.000 €	für die verkauften Fahrnisse
	(nicht strittig lt. Kaufvertrag vom 6.12.2017)

Die Bf zog tatsächlich erst kurz vor dem Verkauf der bis 31.3.2017 betrieblich genutzten Liegenschaft (Kaufvertrag vom 6.12.2017) im September 2017 aus dem Betriebsgebäude aus und in ihr eigenes Haus in Stadt2 100 bei Stadt1 ein (Mail der Tochter vom 17.9.2021).

II.) Rechtsfolgen:**1.) Zur Veräußerung der Immobilie:**

VP = Verkaufspreis

AK= Anschaffungskosten

	Bisher laut Bf	Lt BFG	Gewinnzurechnung+, -Minderung-
VP Boden und Gebäude	655.000 €	655.000 €	0
Anteil des Bodenwertes am VP	152.000 € lt. Kaufvertrag und lt. Vorlageantrag	86.460 €	-65.540 €
Anteil des Gebäudewertes am VP	503.000 € lt. Kaufvertrag und lt. Vorlageantrag	568.540 €	+65.540 €
Fiktive AK Grund und Boden	-130.720 €	-74.355,60 € (86% von 86.460 gem. § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988)	+56.364,40 €
Buchwert Gebäude	-6.294,16 €	-6.294,16	0
Veräußerungsgewinn Immobilie	517.985,84 €	574.350,24 €	+56.364,40 €

Das BFG erhöht daher im Zusammenhang mit dem Verkauf der Immobilie verglichen mit den Ansätzen der Bf den Gewinn um 56.364,40 €, weil es im Vergleich zum Vorbringen der Bf von geringeren fiktiven Anschaffungskosten des Grund und Bodens ausgeht.

2.) nicht strittige Gewinnerhöhungen

Weitere, schon während der BP nicht strittige Gewinnerhöhungen:

1.800 €	PKW-Verkauf (TZ 2 BP-Bericht)
4.400 €	Sicherheitszuschlag TZ 3 BP-Bericht

3.) Wohnsitz der Bf - Privatanteil:

Die Bf hat im Oktober 2007 tatsachenwidrig gegenüber der Meldebehörde erklärt, nicht mehr auf der strittigen Immobilie (Gesamtnutzfläche 948,77 m² lt. Beweismittel 13 Verkehrswertermittlung des FA und 20= Erklärung vom 28.8.1995) zu wohnen, obwohl sie auch ab Oktober 2007 bis einschließlich August 2017 unverändert ausnahmslos auf der strittigen Immobilie in einer 122 m² großen Wohnung (12,86 % der Gesamtnutzfläche: 122 m²/948,77m²) gewohnt hat (Mail der Tochter vom September 2021; Vorlageantrag) und sie hat seit damals Privatanteile zu den Hauskosten erklärt, die so gering waren, als ob sie nicht auf der strittigen Immobilie gewohnt hätte.

Die Hauskosten lt. Gewinnermittlung 2017 betrugen 20.114,50 € (Vorlagebericht des FA, unbestritten). Da die Bf bis einschließlich August 2017 ihren Hauptwohnsitz in diesem Haus hatte, beträgt ihr Privatanteil 2017 in Bezug auf diese Hauskosten nicht , wie von ihr erklärt, 500 € (lt. Vorlagebericht des FA, unbestritten), sondern 1.724,48 €, gerundet 1.700 € (20.114,50 x 12,86% x 8/12).

Es kommt daher bedingt durch ihren Hauptwohnsitz auf der strittigen Immobilie zu einer Gewinnerhöhung von 1.200 € (1.700 €-500 €).

Summe der Gewinnerhöhungen:

56.364,40 €	Verkauf des Grundstücks
1.800	PKW-Verkauf TZ 2
4.400	Sicherheitszuschlag TZ 3
1.200 €	Erhöhung des Privatanteils der Hauskosten
63.764,40	Gewinnerhöhung

Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

590.598,49 €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor BP
+63.764,40 €	Erhöhung lt. BFG
654.362,89 €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG (S. 5, 6)

4.) Honorare

Zum Begehren der Bf (Beschwerde vom 19.8.2020), Steuerberatungskosten und Sachverständigengebühren für Tätigkeiten dieser Experten der Jahre ab 2018 anzusetzen, wird festgehalten, dass diese Kosten nicht dem Streitjahr 2017, sondern späteren Jahren zuzuordnen sind.

5.) Zur begehrten (siehe Vorlageantrag) Hauptwohnsitzbefreiung i S des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988:

122 m² (lt. Vorlageantrag) von insgesamt 948,77 m² Nutzfläche (lt. Stellungnahme der Bf und ihres Gatten vom 28.8.1995= Beweismittel 20, 23), somit 12,86% des gesamten Gebäudes wurden als Hauptwohnsitz der Bf privat genutzt (vgl. Vorlageantrag vom 21.2.2021 mit einem geringfügig anderen Nutzungsverhältnis). Es haben daher jedenfalls nur 12,86 % der Gesamtnutzfläche des strittigen Gasthausgebäudes privaten Wohnzwecken gedient.

Daher ist die Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs 2 Z 1 i V m § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988) nicht anzuwenden.

6.) Bemessungsgrundlagen , Einkommensteuer 2017:

Daher betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 654.362,89 €

Die Einkommensteuer beträgt:

654.362,89 €	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
27.898,56 €	Pensionseinkünfte
682.261,45 €	Gesamtbetrag der Einkünfte
-60 €	Sonderausgaben
0 €	Kirchenbeitrag
682.201,45 €	Einkommen
Einkommensteuer für den Durchschnittssteuersatz:	
0	0% für die ersten 11.000 €

1.750 €	25% für die weiteren 7.000 €
4.550 €	35 % für die weiteren 13.000 €
12.180 €	42 % für die weiteren 29.000 €
14.400 €	48 % für die weiteren 30.000 €
296.100,73 €	50% für die weiteren 592.201,45 €
328.980,73 €	Steuer vor Abzug der Absetzbeträge
0	Pensionistenabsetzbetrag
328.980,73 €	Steuer nach Abzug der Absetzbeträge
328.980,73 €	Steuer für den Durchschnittssteuersatz
48,22%	Durchschnittssteuersatz 328.980,73 € / 682.201,45
13.452,69 €	27.838,56 € x 0,4822
157.766,89 €	654.362,89 € x 0,2411
0 €	Sonstige Bezüge 0% für die ersten 620 €
241,79 €	6% für die restlichen 4.029,76 €
171.461,37 €	Einkommensteuer
-5.435,26 €	Anrechenbare Lohnsteuer
-155.395,77 €	Immobilienvertragssteuer
-0,34	Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG 1988
10.630 €	Festgesetzte Einkommensteuer 2017
10.630 €	Festgesetzte Einkommensteuer 2017

-12.470 €	Bisher festgesetzte Einkommensteuer
-1.840 €	Zu erwartende Gutschrift auf dem Abgabenkonto

III.) Beweismittelwürdigung:

1.) Verkehrswert des Grund und Bodens

Der festgestellte Verkehrswert des Grund und Bodens in der Zeit vom 31.3.2017 bis 6.12.2017 ergibt sich aus dem hinreichend zeitnahen Verkauf von vier nahegelegenen (verglichen mit der zu bewertenden Immobilie) Immobilien; das FA hat alle vier Immobilien in seinem Arbeitsbogen erwähnt (Beweismittel 29, 30, 33).

EZ 113, Grundstück G2, Kaufvertrag vom 2.12.2009, TZ 71/2010 (Beweismittel Nr. 30) aus der streitgegenständlichen KG KGNr1 IL (immer wenn eine KG genannt wird, ist, wenn nichts anderes festgestellt wird, diese KG gemeint): Die Käufer DE und ***4*** RT erwarben mit Kaufvertrag vom 2.12.2009 von den Verkäufern diese Immobilie mit einem als Gastwirtschaft genutzten Gebäude IL Nr. 52 (weniger als 150 m vom strittigen Grundstück entfernt, im selben Dorfverband gelegen) um

100.000 €	Für 1.100 m ² Grund und Boden: 90,90 €/m ² und 15,87 % des Immobilienpreises für Grund und Gebäude
530.000 €	Für das Gebäude
20.000 €	Für das Inventar
650.000 €	Daten aus der Urkundensammlung TZ 71/2010 BG SE lt. Beweismittel 30 – alle in weiterer Folge zitierten Tagebuchzahlen (TZ) sind der Urkundensammlung desselben Gerichtes entnommen, soweit nichts anderes erwähnt wird.

Die Käufer betrieben damals zum Zeitpunkt dieses Erwerbes in einer Entfernung von 80 m (Luftlinie) westlich des erworbenen Grundstücks ein Hotel an der Adresse IL 50, in dem sie lt. Melderegister auch wohnten.

Mit Kaufvertrag vom 11.3.2011, TZ 2G2011 erwarb die Käuferin von der Verkäuferin (***3***) einen rautenförmigen, unbebauten Grundstreifen (Trennstück 1) mit einem Flächenausmaß von 239 m², der sich damals im Grünland, zugehörig zum Grundstück GRSt2 befand, und der unmittelbar an den Baugrund der Käuferin G4 (EZ 72, erwähnt im Beweismittel Nr. 29), IL 50, der gegenständlichen KG angrenzte, um 26.290 € (110 €/m²) (TZ 2G2011 BG...). Dieser Baugrund G4 der Käuferin befand sich unmittelbar im Dorfgebiet im Nahbereich des Schiliftes, weniger als 150 m nördlich des zu bewertenden Grundstücks. Der am 11.3.2011 erworbene, zum Grünland gehörige Grundstreifen ist nach der Ansicht des Gerichtes wegen der unmittelbaren Nähe zum Baugrundstück der Käuferin, mit dem er damals auf Grund dieses Vertrages vereinigt wurde, zum Zeitpunkt des Erwerbes mit dem Baulandpreis gehandelt worden.

EZ 71 der streitgegenständlichen KG, Kaufvertrag vom 19.1.2015, TZ 2178/2016

(Beweismittel Nr. 33): Die Käuferin erwarb mit Kaufvertrag vom 19.1.2015 vom Verkäufer diese Immobilie (unbebautes Trennstück 2 aus dem Grundstück G6 IL 43 der gegenständlichen KG..., im Ausmaß von 19 m², Bauland), welche mit dem unmittelbar angrenzenden Grundstück ***6*** (ebenso Bauland) der Käuferin vereinigt wurde. Der Kaufpreis betrug 2.090 € für 19 m² (110 €/m²) (TZ 2178/2016). Dieses erworbene Trennstück liegt ca 1000 m südwestlich des zu bewertenden Grundstücks ***5***.

EZ 71 der streitgegenständlichen KG: Die Käuferin erwarb mit Kaufvertrag vom 6.3.2015, TZ 2178/2016 (Beweismittel 33) von der Verkäuferin (***3***) diese Immobilie (Trennstück 1 aus Grundstück GR10 der gegenständlichen KG..., im Ausmaß von 518 m² Grünland), welche unmittelbar an den eigenen Baugrund des Käufers G6 der gegenständlichen KG.... IL 43 angrenzte, dh, dieses Trennstück 1 aus GR10 wurde zur Vergrößerung des Baulandgrundstückes der Erwerberin erworben. Daher ist nach Ansicht des Gerichtes davon auszugehen, dass die Erwerberin den normalen Baulandpreis bezahlt hat. Der Kaufpreis betrug 56.980 € für 518 m² (109,88 €/m²) (TZ 2178/2016). Dieses erworbene Trennstück liegt ca 1000 m südwestlich des zu bewertenden Grundstücks ***5*** IL 48.

Soweit die Verkäufe vergleichbarer Immobilien.

Das FA wendet ein (Schriftsatz vom 6.3.2025), es habe sich um Käufer gehandelt, die ihre angrenzenden Grundstücke erweitert hätten. Daher sei die Preisfindung von möglicherweise subjektiven Preisfindungsgedanken überlagert worden.

Hiezu wird durch das BFG bemerkt:

Gegen die These von Preisen der besonderen Vorliebe (das dürfte das FA mit „subjektiven Preisfindungsgedanken“ meinen) spricht, dass alle vier Vergleichspreise in derselben

Größenordnung liegen. Zudem war in zwei der vier Fälle die Verkäuferin die öffentliche Hand, die erfahrungsgemäß keine Grundstückspreise verlangt, die über dem Verkehrswert liegen. Es ist daher weitaus am wahrscheinlichsten, dass sich der Verkehrswert aus den oben erwähnten, tatsächlich bezahlten zeitnahen Verkaufspreisen von Grundstücken, die sich in einer Nähe von maximal 1000 m vom zu bewertenden Grundstück befinden, ableiten lässt.

Es ist die Erwartung des BFG, dass sich jeder Verkäufer von unbebautem Bauland, das in derselben Gegend liegt, bei der Preisfindung an diesen tatsächlich bereits verwirklichten Verkaufspreisen orientieren wird. Dasselbe gilt für jeden Käufer.

Die Alternative würde darin bestehen, Verkaufspreise von Grundstücken, die weit entfernt in anderen KGn liegen, heranzuziehen, so wie das die Verfasser der beiden im Akt befindlichen Gutachten gehandhabt haben (siehe unten die Ausführungen zu den Gutachten RG und EL). Dieser Bewertungsansatz ist nach der Ansicht des BFG weitaus weniger realistisch, weil er nichts mit den tatsächlich in dieser Gegend verwirklichten Kaufpreisen zu tun hat.

Was die Anregung des FA betrifft, die Verfasser der im Akt befindlichen Gutachten zu befragen, ob sie innerhalb von 5 Jahren vor und nach dem Bewertungszeitpunkt Verkehrswerte festgestellt hätten: Das BFG hält die vier gefundenen Vergleichspreise für ausreichend, weil sie sich in beträchtlicher räumlicher Nähe zur zu bewertenden Immobilie zeitnahe ereignet haben.

Bekanntlich leben Immobiliensachverständige davon, gegen Entgelt Gutachten zu erstatten. Das BFG hält es für unzumutbar, auch nur den Versuch zu unternehmen, von einem Immobiliensachverständigen unentgeltlich oder fast unentgeltlich substantielle Informationen zu erfahren. Dies würde auch nach Ansicht des BFG keine hinreichende Aussicht auf Erfolg haben. Niemand arbeitet gerne unentgeltlich. Die Sklavenarbeit ist in Österreich schon lange vor dem Streitzeitraum abgeschafft worden. Ein gegen Entgelt zu erstattendes Gutachten in Auftrag zu geben, obwohl das BFG bereits mit Hilfe des FA vier Vergleichspreise gefunden hat, hält das BFG für eine Verschwendung von Zeit und Steuergeldern.

Das vom FA erhobene Gutachten des Ing. RG (Beweismittel 35) vom 5.8.2016 enthält die Sachverhaltsannahme,

dass der Baulandpreis auf dem RH bei 30 €- maximal 40 € pro m² liege. Dieser Schätzung liegt ein einziger Vergleichspreis betreffend das Grundstück GR15 aus der streitgegenständlichen KG lt. vom FA nicht beschafftem Kaufvertrag vom 17.3.2004 zu Grunde. Dieses Grundstück liegt zwar im Nahbereich der strittigen Immobilie (ca 110 m westlich der strittigen Immobilie) der Kaufpreis ist aber zeitlich gesehen jedenfalls nicht vergleichbar, weil er sich über 13 Jahre früher als die gegenständlich zu beurteilende Transaktion ereignet hat. Die Beschaffung dieses Kaufvertrages durch das BFG unterblieb daher.

Ferner stützt sich derselbe Gutachter auf angebliche, nicht näher dargestellte Preise in der Größenordnung von 30-40 €/m² im Talboden. Preise für Grundstücke in einem normalen Wohngebiet, die keine Grundstücke im Nahbereich des streitgegenständlichen alpinen Schi- und Erholungsgebiets RH betreffen, sind nicht vergleichbar. Das gilt für alle Preise, die für Grundstücke im Talboden vereinbart wurden, zumal diese Preise den Marktverhältnissen im Bereich des strittigen Grundstückes nicht entsprechen.

Die Preise im Talboden in der Größenordnung von angeblich 30-40 €/m² sind auch deshalb mit den durch das BFG festgestellten Vergleichspreisen im Nahbereich der strittigen Immobilie nicht vergleichbar, weil sie größenordnungsmäßig gegenüber den festgestellten Vergleichspreisen im Nahbereich der strittigen Immobilie (90-110 €/m² ohne Berücksichtigung einer Valorisierung) stark abweichen.

Daher wird dieses Gutachten für unerheblich erachtet.

Dasselbe gilt für das vom FA erhobene Gutachten des Ing. EL (Beweismittel Nr. 34,29) vom 5.3.2013, weil dieses Gutachten auf Vergleichspreisen im Bauland (maximal 42 €/m² lt. S. 16) beruht, welche sich im Talboden in den KGn Stadt1 und RS in einer Entfernung von ca 10 km vom streitgegenständlichen Grundstück ereignet haben. Diese Vergleichspreise haben nichts mit den Verhältnissen im Bereich des streitgegenständlichen Schigebietes (im Schigebiet wurden ohne Berücksichtigung einer Valorisierung Kaufpreise für Bauland in Höhe von 90 €-110 €/m² vereinbart) zu tun, und werden daher nicht berücksichtigt.

Der vom FA erwähnte, nicht beschaffte (Beweismittel 29) Kaufvertrag aus dem Jahr 2001 betreffend die Immobilie GR101 der strittigen KG ist jedenfalls ohne Bedeutung, weil er aus einer nicht vergleichbaren Zeit – die gegenständliche Bewertung betrifft das Jahr 2017- stammt. Die Beschaffung dieses Kaufvertrages durch das BFG unterblieb daher.

Aus den vergleichbaren Transaktionen ergibt sich:

Kaufvertrag	Preis in €/m ²
Kaufvertrag vom 2.12.2009, Grundstück G2, TZ 71/2010	90,90 €/m ² ; valorisiert nach VPI 2005 ergibt einen Vergleichspreis für März bis Dezember 2017 von 106,17 €/m ²
Kaufvertrag vom 11.3.2011, Trennstück 1, gebildet aus dem Grundstück GRSt2, zugeschrieben zum Grundstück G4, TZ 2453/2011	110 €/m ² , valorisiert nach VPI 2010 ergibt einen Vergleichspreis für März bis Dezember 2017 von 123,42 €/m ²

Kaufvertrag vom 19.1.2015, Trennstück 2, gebildet aus dem Grundstück G6 (Bauland) TZ 2178/2016	110 € /m ² , valorisiert nach VPI 2010 ergibt einen Vergleichspreis für März bis Dezember 2017 von 116,49 €/m ²
Kaufvertrag vom 6.3.2015, Trennstück 1 aus GR10 (Grünland), zugeschrieben zum angrenzenden Grundstück G6 (Bauland)(TZ 2178/2016)	109,88 € /m ² , valorisiert nach VPI 2010 ergibt einen Vergleichspreis für März bis Dezember 2017 von 114,60

Zusammenfassung der vergleichbaren Transaktionen:

Kaufvertrag	Preis in €/m ²
Kaufvertrag vom 2.12.2009, TZ 71/2010	106,17
Kaufvertrag vom 11.3.2011, TZ 2453/2011	123,42
Kaufvertrag vom 19.1.2015, TZ 2178/2016	116,49
Kaufvertrag vom 6.3.2015, 2178/2016	114,60
Durchschnittlicher Preis für Grund und Boden im Bauland im Nahbereich des strittigen Grundstücks : 460,68 € / 4	115,17
Verkehrswert des Grund und Bodens des strittigen Grundstücks im März bis Dezember 2017	115,17 €

2.) Verkehrswert des Gebäudes:

Lt. Erhebung der Gemeinde betreffend Kanallerrichtung vom 28.8.1995 (schriftliche Erklärung der Bf und ihres Gatten vom 28.8.1995 = Beweismittel 20, 23) hatte das Gebäude ein Flächenausmaß wie folgt:

413,80 m ²	EG
-----------------------	----

325,25 m ²	1.Stock
209,72 m ²	DG
948,77 m ²	Gesamtfläche

Kein Beweismittel deutet darauf hin, dass sich an diesem Flächenausmaß später etwas Substanzielles geändert haben könnte.

Raumhöhen lt. Bauplan Gemeinde 28.10.1980:

3,35 m	EG
3,35 m	1.Stock
2,85 m	DG

Umbauter Raum daher:

413,80 m ² x 3,35	1.386,50 m ³ EG
325,25 m ² x 3,35	1.089,59 m ³ 1.Stock
209,72 m ² x 2,85	478,16 m ³ DG
Umbauter Raum	2.954,25 m ³

Das FA schließt von einem Quadratmeterpreis von 2000 € (Neuherstellungskosten lt. Gutachten) auf einen Kubikmeterpreis (Neuherstellungskosten) von 461,10 € /m³ ($2000 \times 0,23055 = 461,10$ lt. Beweismittel Nr 3 = „AP Ermittlung Gebäudewert Ol“).

Zum Vergleich: Bei normaler Bauweise schätzt Kranewitter (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 7. Auflage, 305) die Kubikmeterpreise als Mittelwert zwischen 450 € und 500 € in Abhängigkeit von der lichten Höhe (Mittelwert 0,2375% x 2000).

Der vom FA angesetzte Kubikmeterpreis von 461,10 € iS des Neubauwertes wird daher für größenordnungsmäßig realistisch gehalten, weil er in vergleichbarer Größenordnung angesetzt wurde wie lt. Kranewitter. Gegen diesen Kubikmeterpreis wurde auch nichts Substanzielles vorgebracht.

1.362.205 € (2.954,25 m ³ x 461,10 €)	Neuherstellungskosten ohne Keller
54.308 € (235,56 m ³ x 230,55 €)	Neuherstellungskosten Keller

30.000 €	Neuherstellungskosten Terrasse und Vordach
1,446.513 €	Neuherstellungskosten Gebäude
-867.908 €	60% Abschlag wie im Gutachten des von der Bf beauftragten SV
578.605 €, gerundet auf 578.600	Verkehrswert per März bis Dezember 2017
(Beweismittel Nr. 13 des FA= Verkehrswertberechnung insbesondere des Gebäudewertes lt. FA)	

Die Bewertung des Gebäudes durch den Gutachter ist der Höhe nach nicht nachvollziehbar, da der Gutachter von jedenfalls (vgl. Beweismittel Nr. 13, Nr. 20 Bewertungsakt mit der Erklärung der Bf und ihres Gatten vom 28.8.1995; Vorlageantrag 21.2.2021 S. 2) größenordnungsmäßig falschen Nutzflächenangaben in Bezug auf das strittige Gebäude (nur 480 m²) ausgeht.

Die Gesamtfläche der Nutzflächen des Gebäudes beträgt in Wirklichkeit

(Lt. Schriftstück betreffend die Erhebung der Gemeinde betreffend Kanalerrichtung vom 28.8.1995 = Beweismittel Nr. 13, Nr. 20 und Nr. 23)

413,80 m ²	EG
325,25 m ²	1.Stock
209,72 m ²	DG
948,77 m ²	Gesamtfläche

, und nicht , wie es der Gutachter ohne nachvollziehbare Beweisaufnahmen darstellt, 480 m² (vgl. S. 6 des Gutachtens vom 25.11.2019).

Dass diese festgestellte Gesamtfläche der Nutzflächen von 948,77 m² größenordnungsmäßig richtig ist, erkennt man auch durch die Angaben der Bf im Vorlageantrag, die eine ähnliche Größenordnung (ca 1.000 m²) erkennen lassen.

Der Beginn von Umbauarbeiten im Jahr 2019 ist entgegen dem Gutachten kein schlüssiger Hinweis auf die Notwendigkeit einer Generalsanierung im Streitjahr 2017. Die Bf räumte selbst ein, dass in der Wintersaison 2017/2018 der Gasthausbetrieb im Objekt aufrecht gewesen sei

(Vernehmung des Gutachters in Anwesenheit der Bf, NiS vom 9.7.2020 S. 9). Auf Grund der behördlichen Meldungen ist feststellbar, dass jedenfalls auch während der Wintersaisons 2016/17-2019/2020 Gastarbeiter in dem strittigen Gebäude untergebracht waren (Beweismittel 36 mit den behördlichen Meldungen betreffend diesen Zeitraum). Das Gebäude ist auch bis April 2024 jedenfalls nicht abgerissen worden, und es wurde jedenfalls auch noch 2024 als Gasthaus genutzt (Fotos aus Google Maps Streetview betreffend die Adresse des strittigen Gebäudes vom April 2024) .

Die Gewinnermittlungen der Bf der Jahre 2014-2017 zeigen ferner, dass die Bf in diesem Gebäude in diesem Zeitraum i d R während der Wintermonate Dezember bis März (siehe UVA-Daten 2016; Angaben des Nachbarn lt. NiS vom 21.7.2021= Beweismittel 48) Umsätze von durchschnittlich ca 100.000 € pro Jahr erwirtschaftet hat.

Das Vorbringen der Bf und des von ihr beauftragten Sachverständigen von der Wertlosigkeit des Gebäudes im Streitjahr 2017 (Beschwerde vom 19.8.2020; Gutachten vom 25.9.2019) ist daher nicht nachvollziehbar.

Der Abschlag von 60% der Neuherstellungskosten, um zum Verkehrswert zu gelangen, entspricht auch der Bewertungsmethode des durch die Bf beauftragten Gutachters (lt. Beweismittel Nr. 13 Verkehrswertermittlung des FA und Nr. 21 Gutachten vom 25.11.2019) und ist nicht strittig. Dieser Abschlag wird daher durch das BFG übernommen.

3.) Aufteilung des Kaufpreises in Bodenwert und Gebäudewert:

760.000 €	Kaufpreis der Immobilie inklusive Fahrnisse lt. Kaufvertrag vom Dezember 2017
105.000 €	Verkehrswert und Verkaufspreis der Fahrnisse
578.600 € (86,80%)	Verkehrswert des Gebäudes (Beweismittel Nr. 13 Verkehrswertermittlung des FA)
88.000 € gerundet (13,20 %) [87.989 € (115,17 € x 764 m²)]	Verkehrswert des Grund und Bodens

666.600 € (100%)	Verkehrswert vom März bis Dezember 2017 des im Dezember 2017 verkauften Grundstücks ohne Fahrnisse

Vom vereinbarten Kaufpreis der Immobilie ohne Fahrnisse von 655.000 (760.000 € - 105.000 €) entfallen daher unter Zugrundelegung der festgestellten Sachwerte des Grund und Bodens und des Gebäudes (Doralt/Ruppe Steuerrecht I 13. Aufl 130)

86.460 €	(13,20 % von 655.000 €) auf Grund und Boden
568.540 €	86,80 % von 655.000 € auf das Gebäude
655.000	100%

Dazu kommen noch

105.000 €	für die verkauften Fahrnisse (nicht strittiger Wert)

Die Aufteilungsmethode des FA und des Gutachters (Differenzmethode / Residualwertmethode, vgl. Gutachten vom 25.11.2019; ebenso Beweismittel Nr. 13 Verkehrswertermittlung des FA) wird nicht für richtig erachtet, weil durch diese Methode nur der Verkehrswert des Gebäudes allein, nicht aber der Verkehrswert des Grund und Bodens nachvollziehbar ermittelt werden konnte. Diese Methode entspricht auch nicht der Rechtsprechung (Doralt/Ruppe Steuerrecht I 13. Aufl 130 m w N).

Die Aufteilung lt. Kaufvertrag vom 6.12.2017 ist durch die Bf nicht nachvollziehbar begründet worden. Diese Aufteilung wäre nur dann richtig, wenn sich ein Verkehrswert des Grund und Bodens von 198,95 € / m² nachweisen ließe (152.000 € / 764 m²). Ein solcher Wert liegt allerdings weit außerhalb der feststellbaren Bandbreite der tatsächlich vereinbarten und valorisierten Vergleichspreise (106- 123 € / m², siehe Pkt 1).

Das Vorbringen der Bf, wonach ein Grundanteil von 20% mit dem FA vereinbart worden sei (Beschwerde vom 19.8.2020, ebenso auch Vorlageantrag vom 21.2.2021), ist eine beweislose Behauptung, die in keiner Weise nachvollzogen werden kann. Die Bf wurde bereits mit der BVE vom 29.1.2021 erfolglos aufgefordert, die bezughabenden schriftlichen Unterlagen und Aktenvermerke betreffend diese angeblichen Vereinbarungen mit dem FA vorzulegen, und

Angaben über Kontaktpersonen zu machen. Weitere Ermittlungen des BFG konnten in diesem Zusammenhang daher unterbleiben.

4.)

Dass die Bf seit 1.10.2007 bis jedenfalls Ende August 2017 entgegen ihrer anderslautenden Meldung an die Meldebehörde vom Oktober 2017 nur auf der strittigen Immobilie gewohnt hat, ergibt sich insbesondere aus den Angaben der Tochter der Bf. vom 24.2.2021 (Beilage zum Vorlageantrag) und aus dem Mail der Tochter der Bf vom 17.9.2021). Wesentliche steuerliche Auswirkungen ergeben sich entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag daraus nicht, da die Hauptwohnsitzbefreiung trotzdem wegen der für die Bf ungünstigen Relation zwischen der Fläche ihrer Privatwohnung und den restlichen Nutzflächen des Gasthausgebäudes nicht angesetzt werden darf (siehe oben bei den dargestellten Rechtsfolgen). Lediglich der steuerliche Gewinn der Bf erhöht sich in diesem Zusammenhang geringfügig (+ 1.700 € wegen eines etwas höheren Privatanteils).

Die Bf hat gegenüber der Meldebehörde im Oktober 2007 erklärt, ihr Hauptwohnsitz befände sich nicht mehr auf der strittigen Immobilie, sondern im Objekt Stadt2 100. Das stärkere – gegenteilige- Indiz in diesem Zusammenhang sind die gegenteiligen Angaben der Bewohnerin des Hauses Stadt2 100 Mag. GB ***1***. Diese Auskunftsperson kann beurteilen, wer im Objekt Stadt2 100 gewohnt hat, und wer nicht, weil sie selbst dort gewohnt hat. Als Tochter der Bf kann ihr auch zugetraut werden, dass sie den tatsächlichen Wohnort ihrer Mutter jederzeit kannte. Hinweise darauf, warum diese Auskunftsperson gelogen haben sollte, sind nicht ersichtlich. Der Tochter der Bf nur deshalb die Glaubwürdigkeit abzusprechen, weil sie eben die Tochter der Bf ist, wäre Willkür und eine Diskriminierung der Familie. Dass nicht alle Details ihrer Aussage in vollem Ausmaß nachvollzogen werden können – der von der Tochter angegebene Grund für die falsche Wohnsitzmeldung der Bf (Einbau eines Personenaufzugs im Hause Stadt2 100 für die körperlich behinderte Enkelin) lässt kein nachvollziehbares Motiv der Bf für eine falsche Wohnsitzmeldung erkennen- bedeutet nicht, dass die wichtigsten Teile der Angaben der Tochter unglaubwürdig sind. Während der Tochter zugetraut werden muss, genau gewusst zu haben, wo ihre Mutter tatsächlich gewohnt hat, muss sie nicht notwendigerweise gewusst haben, warum die Mutter eine falsche Wohnsitzmeldung abgegeben hat.

Zweifelloos hat die Bf 2016 und 2017 keine nennenswerten Privatanteile in Bezug auf die strittige Immobilie erklärt. Die erklärten Privatanteile (z.B. 2016 900 €; z.B. 2017 500 €) liegen zwischen 2,5 und 5% der laufenden Kosten, die im ursächlichen Zusammenhang mit der Immobilie (über 16.000 € 2016; über 20.000 € 2017) stehen (Vorlagebericht des FA vom 20.8.2021, der Bf mitgeteilt mit Schreiben vom 20.8.2021). Nimmt man den Hauptwohnsitz der Bf auf der strittigen Immobilie an, hätte sich ein Privatanteil von über 12% der laufenden Kosten der Immobilie ergeben müssen (122m² angebliche Privatwohnung lt. Vorlageantrag /

948,77 m² gesamte Nutzfläche des strittigen Gebäudes lt. Stellungnahme der Bf und ihres Gatten vom 28.8.1995 = Beweismittel 20, 23). Dieser sinngemäß geäußerte, berechnete Hinweis des FA im Vorlagebericht bedeutet aber nicht, dass die Angaben der Tochter der Bf vom 24.2.2021 und vom 17.9.2021 über den Wohnsitz ihrer Mutter falsch sind, sondern, dass die Bf eben zu geringe Privatanteile steuerlich erklärt hat. Daher die Gewinnerhöhung von 1.700 €. Weitere steuerliche Auswirkungen ergeben sich für das Streitjahr nicht.

Das FA erwähnt, dass die KFZ-Reparaturrechnungen an die Bf an die Adresse Stadt2 100 ausgestellt worden seien (Vorlagebericht des FA vom 20.8.2021).

Auch die Korrespondenz mit dem Eigenheim-Versicherer sei über die Adresse Stadt2 abgewickelt worden (Vorlagebericht des FA vom 20.8.2021).

Hiezu wird festgehalten: Dabei handelt es sich um punktuelle Beispiele. Das FA erwähnt nicht, dass es auch gegenteilige Beispiele für eine Adressierung von Schreiben an die Bf p.A. der strittigen Liegenschaft gibt: Z.B. Schreiben der Versicherung betreffend den Zeitraum ab 1.9.2016, Rechnungen des Dachdeckers vom September bis November 2017, Schreiben der Buchhalterin vom 3.12.2015, Rechnung der Fa ZY vom November 2017. Der Nachweis, dass die gesamte Korrespondenz oder zumindest der Großteil der Korrespondenz der Bf nicht über die strittige Adresse gelaufen sei, wurde jedenfalls nicht erbracht.

Jedenfalls sind die Auskünfte der Tochter der Bf über den tatsächlichen Wohnort der Mutter (eidesstattliche Erklärung der Tochter als Beilage zum Vorlageantrag, Mail der Tochter vom 17.9.2021) das weitaus bedeutsamste Indiz dafür, wo die Bf tatsächlich ausschließlich gewohnt hat.

Daher kann festgestellt werden, dass die Bf jedenfalls zwischen 2007 und August 2017 ihren Hauptwohnsitz ununterbrochen auf der gegenständlichen Immobilie gehabt hat.

Die Strategie der Bf ab dem Vorlageantrag zeigt, dass sie jedenfalls zumindest ein Mal gegenüber einer Behörde gelogen hat: Wenn es um die steuerliche Erklärung von Privatanteilen ging, dann wollte sie (zumindest in Bezug auf 2016 und 2017) so geringe Privatanteile gehabt haben, dass unter Zugrundelegung dieser Privatanteile ein Hauptwohnsitz ganz im Sinne ihrer Wohnsitzmeldung vom Oktober 2007 auf der strittigen Immobilie mit mathematischer Sicherheit auszuschließen gewesen wäre. Wenn es aber um die begehrte Hauptwohnsitzbefreiung 2017 ging, dann machte die Bf ihren Hauptwohnsitz auf der verkauften Immobilie geltend, obwohl sie damit ihrem vorherigen Vorbringen betreffend Privatanteile und betreffend die Wohnsitzmeldung vom Oktober 2007 eklatant widersprach. Das Vorbringen der Bf ist auf Grund dieser Widersprüchlichkeit zweifellos unglaubwürdig, dh, sie muss zumindest ein Mal gelogen haben.

Das macht allerdings die Angaben der Tochter, die jedenfalls genau gewusst hat, wo ihre Mutter tatsächlich gewohnt hat, nicht unglaublich. Nur weil die Mutter (Bf) offensichtlich versucht hat, die Finanzverwaltung zumindest in Bezug auf die Jahre 2016 und 2017 betreffend die Privatanteile übers Ohr zu hauen, wirft dies kein schlechtes Licht auf die innere Überzeugungskraft der Angaben der Tochter. Es wäre Willkür und eine Diskriminierung der Familie, die Aussagen der Tochter zu ignorieren, weil die Mutter gegenüber den Behörden zumindest ein Mal unwahre Angaben gemacht hat.

IV.): Zur Frage, ob eine ordentliche Revision zulässig sein könnte:

Anlässlich der Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes ist strittig, welcher Teil des Veräußerungspreises auf den veräußerten Grund und Boden, und welcher Teil auf das ebenso veräußerte Betriebsgebäude entfällt. Das BFG hat den Verkehrswert des verkauften Gebäudes und den Verkehrswert des verkauften Grund und Bodens festgestellt, das Verhältnis zwischen beiden Werten festgestellt, und den Verkaufspreis betreffend die Immobilie nach diesem Verhältnis in einen Anteil für den Grund und Boden und einen Anteil für das Gebäude aufgeteilt. Diese Methode entspricht der ständigen RSp (Doralt/Ruppe Steuerrecht I 13. Aufl 130; VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008). Die Feststellung der Höhe der Verkehrswerte erforderte ausschließlich die Lösung von Tatfragen. Insoweit ist eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i S des Art 133 Abs 4 B-VG nicht erkennbar.

Die Bf begehrte im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Gasthauses den Ansatz der Hauptwohnsitzbefreiung, weil sie in diesem Gebäude ihren Hauptwohnsitz gehabt habe. Die Bf gab selbst das Verhältnis der Nutzflächen wie folgt an: 122 m² von ca 1000 m² hätten ihrer Privatwohnung gedient (Vorlageantrag vom 21.2.2021). Bei diesem Sachverhalt kann nicht von der Veräußerung eines Eigenheimes ausgegangen werden. Eine Ausnahme von der Besteuerung (Hauptwohnsitzbefreiung) ist daher in Bezug auf die Privatwohnung der Bf (122 m² von ca 1000 m²) nicht feststellbar (§ 30 Abs 2 Z 1 i V m § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988). Dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht angewendet werden darf, ergibt sich direkt aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung i S des Art 133 Abs 4 B-VG stellt sich nicht.

Daher ist eine Revision nach Ansicht des BFG nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. März 2026