

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 20.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 26.01.2017 zu StNr betreffend Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 18.8.2004 erwarb die Beschwerdeführerin die Liegenschaft KG. Die Grundstücksfläche wurde im Grundbuch mit 3.869 m² angegeben, wovon 298 m² auf Baufläche (Gebäude) und 3571 m² auf Landwirtschaft (Feld/Wiese) entfielen. Der Kaufpreis betrug 60.000,00 €. Die Liegenschaft diente der Beschwerdeführerin als Hauptwohnsitz, den sie dort in der Zeit vom 6.4.2005 bis 9.7.2013 gemeldet hatte.

Dem Abschluss des Kaufvertrages war eine Bewertung der Liegenschaft durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen vorausgegangen, da die Verkäufer der Liegenschaft ihre Rechtsstellung aus einer Verlassenschaft ableiteten. Im Gutachten vom 29.4.2003, welches vom Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin im Zuge des verfahrensgegenständlichen Vorlageantrages vorgelegt wurde, stellte der Sachverständige fest, dass sich auf der genannten Liegenschaft ein in den Jahren 1941-1942 erneuertes Wohnhaus und in einem Abstand von ca. 10 m eine Scheune befänden. Dazwischen stehe eine Hauskapelle. Die verbaute Fläche des Wohnhauses wurde mit 197,95 m² angegeben, jene der Scheune 82,22 m². Der Wert des Wohnhauses wurde mit 63.882,00 €, der Wert der Scheune mit 1.627,80 € beziffert. Aufgrund des damals geltenden Flächenwidmungsplanes sei ein Teil der Parzelle als „Dorfgebiet – Bauland“ gewidmet gewesen. Der Sachverständige ging bei seiner Bewertung von einem „Baugrund“ in der Größe von 1.150 m² aus, in einem aktenkundigen GISDAT-Auszug wird diese Fläche mit 1.197,83 m² angegeben. Den „Baugrund“ bewertete der Sachverständige

mit 28.750,00 € (1.150 m² á 25,00 €), die restliche landwirtschaftliche Fläche mit 5.981,80 € (2.719 m² á 2,20 €). Die Gebäude wurden daher insgesamt mit 65.509,80 €, der Grund und Boden mit 34.713,80 € bewertet (Verhältnis Gebäudewert zu Wert des Grund und Bodens somit rund 65:35).

Mit Kaufvertrag vom 26.4.2013 verkaufte die Beschwerdeführerin die Liegenschaft um 220.500,00 € an näher bezeichnete Käufer.

In einem Aktenvermerk hielt das Finanzamt fest, dass der Akt im November 2016 wegen einer Kontrollmitteilung Immo-ESt von der Allgemeinveranlagung übernommen worden sei. Die Beschwerdeführerin müsse eine Einkommensteuererklärung E1 abgeben. Die Hauptwohnsitzbefreiung stehe zwar zu, jedoch sei das Grundstück über 1.000 m² groß. Es sei bereits im November 2016 telefonisch Kontakt mit der Beschwerdeführerin aufgenommen worden. Diese habe persönlich am Finanzamt bei einer näher bezeichneten Sachbearbeiterin vorgesprochen. Hierbei sei auf die 1000 m²-Regelung bei der Hauptwohnsitzbefreiung hingewiesen worden. Da es sich um Neuvermögen handle und auch im Hinblick auf die „enorme Wertsteigerung Kaufpreis-Verkaufspreis“ (Anschaffungskosten € 60.000,00 Verkaufserlös € 220.500,00) sei die Beschwerdeführerin auch aufgefordert worden, etwaige Rechnungen über zusätzliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzulegen. Laut Auskunft der Beschwerdeführerin sei in das Gebäude (altes Bauernhaus) investiert worden (neue Elektroinstallationen usw.). Diese Investitionen hätten aber auch bei einer zweiten persönlichen Vorsprache nicht belegt werden können. Laut Auskunft der Beschwerdeführerin seien die Installationen durch einen Verwandten, der bei einer näher bezeichneten Firma beschäftigt sei, durchgeführt worden. Bei der letzten persönlichen Vorsprache im Dezember 2016 seien wieder keine Rechnungen vorgelegt worden, jedoch habe die Beschwerdeführerin nochmals um eine Fristverlängerung ersucht, da sie den damaligen Makler noch kontaktieren wollte, weil dieser noch Unterlagen haben könnte. Anfang Dezember 2016 sei im Hinblick auf die hohe Wertsteigerung eine Kontaktaufnahme mit der Gemeinde wegen einer eventuellen zeitnahen Umwidmung erfolgt. Laut Auskunft der Gemeinde seien im Dezember 2014 ca. 840 m² umgewidmet worden und sei von den neuen Besitzern „groß umgebaut“ worden. Vorher wären keine größeren Umbauten durchgeführt bzw. bekannt gewesen. Der letzte für den 17.1.2017 vereinbarte Vorsprachetermin sei dann jedoch per Mail abgesagt worden (dazu ist ein E-Mail der Beschwerdeführerin vom 17.1.2017 aktenkundig, mit dem die Beschwerdeführerin den vereinbarten Termin abgesagt hat, da der Makler keine schriftlichen detaillierten Aufzeichnungen angelegt habe). Daraufhin sei die Veranlagung laut Aktenlage durchgeführt worden.

Zu der in diesem Aktenvermerk erwähnten Umwidmung ist ein GISDAT-Auszug aktenkundig, demzufolge die seit 1980 bestehende ursprüngliche Baulandwidmung von 1.197,93 m² um 840,55 m² erweitert worden sei. Diese Widmungserweiterung sei seit 17.12.2014 rechtskräftig.

Mit **Bescheid vom 26.1.2017** setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer** für das Jahr **2013** mit 5.922,00 € fest. Bei der Berechnung der Steuer wurde eine Steuer für

Einkünfte aus Grundstücksveräußerung in Höhe von 5.950,50 € in Ansatz gebracht. In einer ergänzenden Bescheidbegründung führte das Finanzamt dazu aus: „Mit Kaufvertrag vom 25.04.2013 wurde die Liegenschaft KG um einen Kaufpreis von € 220.500,00 verkauft. Die Liegenschaft besteht aus einem Gebäude und Grund und Boden im Ausmaß von 3.869 m², wobei 840 m² davon als Bauland gewidmet wurden. Erworben wurde die Liegenschaft am 18.08.2004 um einen Gesamtkaufpreis von € 60.000,00. Die Verkäuferin hat die Liegenschaft als Hauptwohnsitz genutzt. Im Zuge der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer wurde die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht und die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung mit EUR 0,00 erklärt. Dazu ist auszuführen, dass die Hauptwohnsitzbefreiung grundsätzlich eine Gebäudebefreiung darstellt, wobei auch der Grund und Boden insoweit einbezogen wird, als der Grund und Boden der Nutzung des Eigenheims als Garten oder Nebenfläche dient. Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m² jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist daher der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig. Müssen die Anschaffungskosten bzw. der Veräußerungspreis eines bebauten Grundstückes in einen Grund-und-Boden-Anteil und einen Gebäudeanteil aufgesplittet werden, bestehen keine Bedenken, den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen.

Berechnung:

Kaufpreis € 60.000,00, davon 20 % für Grund und Boden = € 12.000,00
(Anschaffungskosten GuB)

Erlös € 220.500,00, davon 20 % für Grund und Boden = € 44.100,00 (Erlös GuB)

Erlösanteil GuB 2.869 m ²	32.701,00	(1.000 m ² übersteigender Grundanteil = 44.100/3.869*2.869)
Abzüglich AK GuB 2.869 m ²	8.898,42	(12.000/3.869*2.869)
Einkünfte gem. § 30 EStG	23.802,58	

Davon 25 % Immobilienertragsteuer = € 5.950,65.“

Gegen diesen Bescheid richtet sich die **Beschwerde vom 20.2.2017**. Die Rechtsansicht, wonach der 1000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig wäre, sei verfehlt. Verwiesen werde darauf, dass im Gesetz (§ 30 Abs. 2 EStG 1988 in der geltenden Fassung) keine derartige Differenzierung vorgenommen werde, „weil dem Gesetz keine größenmäßige (oder betragsmäßige) Beschränkung des Begriffes „Eigenheim“ zu entnehmen sei. Deshalb sei die Veräußerung eines Eigenheimes samt dem als Eigenheimgarten genutzten Grundstück unabhängig von dessen Größe von der Steuerpflicht ausgenommen (BFG 17.4.2015, RV/2101044/2014; gegen dieses Erkenntnis war damals beim VwGH eine ordentliche Amtsrevision zu Ro 2015/15/0025 anhängig). Die Entscheidung des Finanzamtes sei auch insofern unrichtig, als sie völlig willkürlich von einem 20%igen Grundanteil ausgehe und daher zu einer Bemessungsgrundlage von € 23.802,58 komme. Da ein derartiger Ansatz durch nichts, insbesondere keine gesetzlichen Vorgaben, gerechtfertigt sei, liegt eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes vor. Begründet werde dieser Ansatz von 20 % nicht. Es sei lediglich darauf verwiesen worden,

dass gegen einen solchen Prozentsatz „keine Bedenken“ bestünden. Mangels einer Begründung sei diese Feststellung rechtsirrig, weshalb sie jedenfalls zu entfallen habe. Unzutreffend sei auch die Annahme, dass der 1000 m² übersteigende Grundanteil der Steuerpflicht unterliegen würde. Zwar gäbe es einen Erlass, auf den sich das Finanzamt offenbar beziehe, jedoch sei auch die Heranziehung einer 1000 m² Fläche als angemessene Gartenfläche durch nichts begründet und daher willkürlich gewählt. In Bezug auf diese Annahme werde, ohne auf den konkreten Fall abzustellen, überhaupt keine Begründung dafür geliefert, weshalb gerade eine 1000 m² Gartenfläche (noch) als akzeptable (und nicht der Steuerpflicht unterliegende) Grundfläche anzunehmen sein solle. Das Finanzamt habe keine Erhebungen zum konkreten Vorgang unternommen. Dies werde ausdrücklich als Verfahrensfehler gerügt. Es hätte nämlich bei Beurteilung der konkreten Situation zur Erkenntnis kommen müssen, dass die gesamte Grundfläche ohne Differenzierung in den letztlich als steuerfrei zu behandelnden „Hauptwohnsitz“ einzuordnen sei. Weder habe in Natur eine Trennung in irgendeiner Hinsicht bestanden, noch könne eine solche Differenzierung „künstlich“ vorgenommen werden. Die konkrete Situation habe ein Bild geboten, wonach dem sich auf der Liegenschaft befindlichen Haus eine Wiesenfläche vorgelagert war, die durch keinerlei Begrenzung im Inneren eine Unterteilung gefunden habe. Die Wiesenfläche sei derart ausgestaltet gewesen, dass es sich um eine abschüssige Fläche („Leidn“) gehandelt habe. Es sei schon aufgrund der Gestaltung in Natur nicht möglich gewesen, hier irgendeine Differenzierung vorzunehmen. Zum Zeitpunkt des Verkaufes sei flächenwidmungsmäßig eine Situation gegeben gewesen, dass nur eine Teilfläche von rund 1198 m² gemäß beigeschlossener Darstellung der Marktgemeinde eine Dorfgebietswidmung aufgewiesen habe. Der übrige Teil des Grundstückes in einer Größe von 2671 m² habe eine landwirtschaftliche Widmung aufgewiesen. Der Grundstückswert einer derartigen Grundfläche sei mit maximal € 3,50/m² anzusetzen (dies unter Bedachtnahme auf die besondere Gestaltung der Grundfläche als Hanglage unter Berücksichtigung der Verkehrswerte derartiger landwirtschaftlicher Flächen). Selbst im Falle, dass die Ansicht des Finanzamtes würde, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht der gesamten (welcher?) Grundfläche zugbilligt werden könne, würde sich daher ergeben, dass unter Heranziehung eines Quadratmeterpreises von € 3,50 die anzustellende Berechnung vorgenommen werden müsste. Unter Berücksichtigung von Anschaffungskosten würde sich zweifellos ergeben, dass auch in diesem Fall keine Steuer anfallen würde. Dadurch, dass das Finanzamt jegliche Erhebung zu dieser Thematik unterlassen habe (ausgehend von der unrichtigen Annahme, dass der 1000 m² übersteigende Grundanteil der Steuer zu unterwerfen wäre), sei eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens gegeben, die ausdrücklich gerügt werde. Eine Entscheidung könnte daher auf Basis des bisherigen Feststellungsstandes auch dann nicht getroffen werden, wenn man die Rechtsansicht des Finanzamtes zur Thematik Hauptwohnsitzbefreiung für richtig befinden würde. Auch aus diesem Grund sei mit Aufhebung des Bescheides vorzugehen.

Das Beschwerdeverfahren wurde vom Finanzamt im Hinblick auf das damals beim Verwaltungsgerichtshof zu Ro 2015/15/0025 anhängig gewesene Revisionsverfahren mit Bescheid vom 22.2.2017 gemäß § 271 BAO ausgesetzt.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof über diese Revision mit Erkenntnis vom 29.3.2017 entschieden hatte, setzte das Finanzamt das Beschwerdeverfahren fort und übermittelte dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin mit Mail vom 16.5.2017 dieses Erkenntnis. Weiters wurde eine Berechnung der Immo-EST unter Berücksichtigung der zeitnah erfolgten Umwidmung eines Teiles der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Jahr 2014 angestellt, aus der sich eine Steuer in Höhe von 10.525,00 € ergeben würde, die wie folgt berechnet wurde:

1) Ermittlung Kaufpreis- bzw. Erlösanteil für GuB:

Insgesamt 3.869 m² - somit 2.869 m² steuerpflichtig! 840 m² mit zeitnaher Umwidmung:
840 x 50 € (lt. Auskunft Gemeinde üblich) = 42.000,00 €

2.029 m² luf-Grund: 1.731 x 5 € = € 10.145,00

Ergibt somit Erlösanteil für GuB steuerpflichtig € 52.145,00

2) Ermittlung Anschaffungskosten für GuB:

2.869 m² x 3,50 € = € 10.041,50

3) Einkünfte für steuerpflichtigen Grundverkauf:

Erlös-Anteil € 52.145,00 abzüglich Anschaffungskosten € 10.041,50 ergibt Einkünfte in Höhe von € 42.103,50, woraus sich eine Immo-EST von € 10.525,00 (25 % von 42.103,50) ergibt.

Nach der bisherigen Aufteilung 80:20 habe die Immo-EST € 5.950,50 betragen.

Der Rechtsvertreter gab weder zu dieser Mitteilung des Finanzamtes, noch zu einer Urgenz vom 4.7.2017 eine Stellungnahme ab.

Daraufhin wies das Finanzamt mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27.7.2017** die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Begründung aus:

„Bei einem bebauten Grundstück bildet das Gebäude mit dem Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Zu diesem einheitlichen Wirtschaftsgut gehört aber nur jene Grundstücksfläche, die nach der Verkehrsauffassung mit dem Gebäude eine Einheit bildet. Für die Größe dieser Grundstücksfläche stellt der Verwaltungsgerichtshof auf jenes Ausmaß ab, das nach der Verkehrsauffassung üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist. Soweit die vom Steuerpflichtigen verkaufte Grundstücksfläche die Größe eines für ein Eigenheim üblichen Bauplatz übersteigt, ist der Verkauf somit steuerpflichtig (VwGH v. 29.3.2017, Ro 2015/15/0025). Das Finanzamt ist daher der Ansicht, dass bei größeren Grundstücken der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig ist (vgl. RZ 6634 EStRL 2000).

Der Veräußerungserlös ist im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung ist der Anteil von Grund und Boden mit 20 % anzusetzen. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass diese Schätzung zu einem sachgerechten Ergebnis führte. Ein Gutachten zur Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse wurde von Ihnen nicht vorgelegt.

Verkauf Liegenschaft 16.8.2013 - Umwidmung 17.12.2014:

Nach § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind auch jene Fälle erfasst, bei denen eine Umwidmung erst nach der Veräußerung erfolgt, sofern die Umwidmung in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung steht (z.B. wenn für das erst später umgewidmete Grundstück bereits der Baulandpreis bezahlt wird). Hiervon geht das Finanzamt auf Grund der Wertsteigerung (Kaufpreis € 60.000,- - Verkaufspreis € 220.500,-) aus. Laut Auskunft des Gemeindeamts P (Bauamt) wurde das Umwidmungsverfahren von Frau Bf. angestrebt bzw. stand die Umwidmung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses schon fest, auch wenn die Umwidmung erst später rechtswirksam wurde. Es ist daher für das Finanzamt unbestritten, dass diese spätere Umwidmung im Verkaufserlös Niederschlag gefunden hat.

Da trotz telefonischer Urgenz und mehrfachem Schriftverkehr (Mail v. 16.5.2017 und Mail v. 04.7.2017/45) keine Unterlagen nachgereicht wurden, die eine Abänderung der bisherigen Berechnung der Immobilienertragsteuer rechtfertigen würde, war Ihre Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 14.8.2017**. Mit diesem legte der Rechtsvertreter das eingangs zitierte Bewertungsgutachten aus dem Jahr 2003 vor und führte ergänzend zum bisherigen Vorbringen aus:

a) Steuerpflicht des 1.000 m² übersteigenden Grundanteils

Unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei allenfalls das nicht zum einheitlichen Wirtschaftsgut gehörende Grundvermögen und damit eine Fläche von 2.719 m² einer Besteuerung zuzuführen, dies aber nur bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen. Die vom Sachverständigen vorgenommene Abgrenzung zwischen „Baugrund“ und „landwirtschaftlicher Fläche“ (1.150 m² zu 2.719 m²) sei zwar nicht verbindlich, zeige aber deutlich die fachmännische Behandlung in Bezug auf die konkrete Liegenschaft auf. Gehe man daher von dieser immerhin von einem Sachverständigen vorgenommenen Beurteilung aus, so komme man zum Ergebnis, dass ein Grundstücksteil von 2.719 m² als über den als „einheitliches Wirtschaftsgut“ zu verstehenden Teil des Kaufgegenstandes hinausgehenden Bereich anzusehen ist. Für den konkreten Besteuerungsfall maßgeblich seien daher allenfalls 2.719 m², die zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens mit € 2,20, insgesamt damit mit € 5.981,80 bewertet wurden. Der Kaufvertrag sei zwar erst im Jahr 2004 abgeschlossen worden, jedoch ergebe sich innerhalb dieses Zeitraumes in Bezug auf das landwirtschaftliche Grundvermögen keine Wertsteigerung. Bezogen auf die konkrete Grundstückssituation sei festzuhalten, dass der auf landwirtschaftliches Grundvermögen entfallende Teil eine Wiese darstelle, wobei

die Geländeformation als Hanglage zu bezeichnen sei. Irgendeine Zuführung zu einer landwirtschaftlichen Nutzung habe diese Fläche deshalb nicht erfahren, da bedingt durch die Hanglage keine landwirtschaftliche Nutzziehung daraus erfolgen habe können (diesen Teil des Grundstückes dokumentierende Lichtbilder wurden in Ablichtung vorgelegt).

b) Ansatz von Grund und Boden mit 20 % des Verkaufserlöses

Die Aufteilung, die nach allgemeinen Erfahrungen erfolgen soll, auf „Grund und Boden und Gebäude“ einerseits und „Grund und Boden“ im Verhältnis 80:20 sei willkürlich und durch nichts begründet. Gerade der konkrete Fall zeige auf, dass diese Aufteilung einer Bedachtnahme auf die konkreten Gegebenheiten bedürfe. Man könne nicht irgendeinen „allgemeinen Erfahrungssatz“ heranziehen, wenn im konkreten die Verhältnisse anders lägen. So sei festzuhalten, dass das Grundvermögen, welches das „einheitliche Wirtschaftsgut“ übersteigt, eben nur einen Betrag von € 5.981,80 ausmache. Ein landwirtschaftlicher Grund, der keiner besonderen Nutzung zugeführt werden kann, sei eben nicht mehr als € 2,20/m² Wert (die Preisbildung gehe natürlich nach oben, je nach Lage, Güte des Grundes, Nutzbarkeit etc.). Allein, dass ein Sachverständiger eine Bewertung mit € 2,20 vorgenommen hat, zeige, dass die Einschätzung der Einschreiterin richtig sei, dass dieses das „einheitliche Wirtschaftsgut“ übersteigende Grundvermögen lediglich mit dem Betrag von € 5.981,80 angesetzt werden dürfe. Im Kaufvertrag vom 26.04.2013 werde keine gesonderte Einzelbewertung des Grundvermögens und des Gebäudes vorgenommen. Tatsache sei, dass das Gebäude im Gutachten als sanierungsbedürftig beschrieben worden sei und in einen äußerst guten (renovierten) Zustand übergeführt worden wäre (dazu wurden zur Veranschaulichung mehrere Lichtbilder vorgelegt). Auch innen sei eine umfassende Renovierung (einschließlich der technischen Einrichtungen und Anlagen) vorgenommen worden. Es sei nachvollziehbar, dass die Wertsteigerung, die schließlich zum Kaufpreis beim Verkauf führte, ausschließlich auf das Gebäude entfallen sei. Die Annahme des Finanzamtes, dass „Grund und Boden“ im Verhältnis 80 zu 20 aufzuteilen wäre sei daher völlig unzutreffend und werde der konkreten Situation nicht gerecht. Vielmehr wäre unter Bedachtnahme auf die Gegebenheiten davon auszugehen gewesen, dass eben das hier relevante Grundvermögen keine Steigerung erfahren hatte. Abklären ließe sich dies dadurch, dass eine Neubewertung des Wiesengrundes von 2.719 m², der im Wesentlichen gleich blieb, vorgenommen werde. Sofern sich der Aufwand rechne, werde sich jedenfalls ergeben, dass gegenüber dem Ankauf zu EUR 2,20/m² keine (wesentliche) Veränderung eingetreten sei.

c) Umwidmung

Das weiters vom Finanzamt ins Spiel gebrachte Argument, dass sich die nach dem Verkauf der Liegenschaft durch die Einschreiterin vorgenommene Umwidmung ausgewirkt hätte, sei ebenso völlig falsch. Im Kaufvertrag vom 26.04.2013 finde sich dazu überhaupt kein Hinweis, sodass wiederum eine willkürliche (unbegründete) Annahme vorliege. Festzuhalten sei, dass der Kaufvertrag am 26.04.2013 abgeschlossen wurde, während die Umwidmung erst am 17.12.2014 wirksam geworden sei. Es dürfe davon ausgegangen

werden, dass ein Umwidmungsantrag keinesfalls immer bewilligt wird. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Verkaufsvertrags habe daher auf eine allfällige Umwidmung nicht Bedacht genommen werden können, die erst eineinhalb Jahre später in Wirksamkeit getreten sei. Tatsächlich sei diese Umwidmung beim Verkauf nicht berücksichtigt worden und ergebe sich daher keine Wertsteigerung, auf die Bedacht zu nehmen wäre. Von einem „engen“ zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang könne daher keine Rede sein. Die „Preissteigerung“ der Liegenschaft (insgesamt) erkläre sich durch die Sanierung des Gebäudes. Eine Beweisgrundlage, die die Ansicht des Finanzamtes bestätigen könnte, wonach im Zusammenhang zwischen der angeblich von der Einschreiterin angestrebten Umwidmung und der letztlich erfolgten gegeben wäre, sei nicht gegeben, sodass die diesbezügliche Annahme des Finanzamtes sich wiederum lediglich als solche erweise.

Am 6.9.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung derselben. Die Wertsteigerung des Grundstückes resultiere aus der laut Auskunft der Gemeinde bereits von der Beschwerdeführerin betriebenen Umwidmung. Hinsichtlich den von der Beschwerdeführerin behaupteten Umbaumaßnahmen am Gebäude, die nach ihrer Ansicht auch zur Wertsteigerung beigetragen hätten, seien trotz Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen (Rechnungen etc.) diese nicht nachgewiesen worden, sodass diese Wertsteigerung durch die großzügige Aufteilung des Kaufpreises (80% Gebäude und 20% Grundstücksanteil) eine entsprechend Deckung gefunden hätten.

Rechtslage

Gemäß § 30 EStG normiert in der für den gegenständlichen Grundstücksverkauf maßgeblichen Fassung des BGBl I 112/2012 auszugsweise (soweit für den gegenständlichen Beschwerdefall von Bedeutung):

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

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

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

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

...

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

...

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

...

§ 30b EStG idF BGBl I 112/2012 normiert:

(1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienvertragssteuer). Die Immobilienvertragssteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienvertragssteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Eigenheim ist gemäß dem in § 30 Abs. 1 Zif. 1 EStG zitierten § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dient.

Erwägungen

Einleitend ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Konzept des Gesetzgebers entspricht, dass die Korrektur

eines vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrages an Immobilienertragsteuer im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat (VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005).

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung ist im gegenständlichen Fall dem Grunde nach unbestritten. In Streit steht lediglich die Frage der Steuerpflicht des 1.000 m² übersteigenden Grundanteils und die Aufteilung der Anschaffungskosten sowie des Veräußerungserlöses auf Gebäude sowie Grund und Boden.

1) Steuerpflicht des 1.000 m² übersteigenden Grundanteils

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen „samt Grund und Boden“. Bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.3.2017 war die Frage umstritten, ob diese Befreiung des Grund und Bodens einer flächenmäßigen Beschränkung unterliegt (eine solche Beschränkung ablehnend etwa Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG, § 30 Tz 148; dieser Ansicht folgend BFG 17.4.2015, RV/2101044/2014). Der Verwaltungsgerichtshof geht dagegen von einer solchen Beschränkung aus und legt § 30 Abs. 2 Zif. 1 EStG dahingehend aus, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ nur in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Nur in diesem Ausmaß erstrecke sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten „Grund und Boden“. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolge nach der Verkehrsauffassung (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für ein Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit. b EStG, auf den § 30 Abs. 1 Zif. 1 EStG verweist, regelmäßig kein Bauplatz in der Größe von mehr als 1.000m² erforderlich. Die Begrenzung des von der Hauptwohnsitzbefreiung umfassten Grund und Bodens mit 1.000 m² geht auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zurück und hat ihren Ursprung in der Befreiungsbestimmung für Arbeiterwohnstätten im GrEStG. Nach der Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955 (BGBl 1955/140) waren unter anderem der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von Arbeiterwohnstätten und der erste Erwerb einer bereits bestehenden Arbeiterwohnstätte durch eine Person, die die Wohnstätte als Eigenheim übernimmt, von der GrESt befreit. Diese Steuerbefreiungen waren bereits im deutschen GrEStG 1940 vorhanden und wurden im Zuge der „Austrifizierung“ des Rechtsbestandes nach Ende des zweiten Weltkrieges weitgehend unverändert übernommen. Mangels gesetzlicher Definition der Arbeiterwohnstätte blieb es zunächst der höchstgerichtlichen Judikatur überlassen, diesen unbestimmten Rechtsbegriff mit Inhalt zu füllen. Eines der vom Verwaltungsgerichtshof herangezogenen Kriterien - neben der begrenzten Wohnnutzfläche - war eine begrenzte Grundstücksgröße. Mit der Einkommensteuernovelle 1964 (BGBl 1964/187) wurde im EStG 1953 erstmalig - dem Grundgedanken der Grunderwerbsteuerbefreiung für Arbeiterwohnstätten folgend - der Sonderausgabenabzug bei Wohnraumschaffung auf Eigenheime und Eigentumswohnungen eingeschränkt, die eine definierte Höchstnutzfläche hatten (zB 150 m² Wohnnutzfläche bei Eigenheimen; § 10 Abs 2 Z 3a EStG 1953); die Begrenzung der Nutzfläche wurde im EStG 1972

mit dem AbgÄG 1980 (BGBl 1980/563) wieder aufgehoben. Obwohl im Gesetz keine Beschränkung der Grundstücksgröße vorgesehen war, hat der Verwaltungsgerichtshof den Sonderausgabenabzug nur bis zu einer „Bauplatzgröße“ von 500 m² gewährt (VwGH 2.7.1971, 386/71, 1972, 37). Der Verwaltungsgerichtshof hat dabei aus der gesetzlichen Begrenzung der Nutzfläche den Schluss gezogen, dass der Gesetzgeber die Steuerbegünstigung nur für die Schaffung von Wohnraum im bescheideneren Ausmaß gewähren wollte, womit auch das Ausmaß des bebauten Bauplatzes nur bis zu einer gewissen Größe davon umfasst sein kann. Dabei sollte es allerdings nicht auf konkrete Umstände ankommen, sondern darauf, was „allgemein als Mindestgröße eines Bauplatzes“ zur Errichtung eines Eigenheimes iSd Bestimmungen über den Sonderausgabenabzug angesehen werden kann. Mangels allgemeingültiger (baurechtlicher) Rechtsvorschriften über die Mindestgröße von Bauplätzen, wurde in Anlehnung an die VwGH-Judikatur zur Arbeiterwohnstätte eine Bauplatzgröße von 500 m² als angemessen angesehen. Die Verwaltungspraxis hat an dieser Judikatur auch nach Wegfall der Nutzflächenbegrenzungen bei der Wohnraumschaffung mit dem AbgÄG 1980 festgehalten, allerdings das Ausmaß einer generell ortsüblichen Bauparzelle mit 1.000 m² statt mit 500 m² angenommen (Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG, § 30 Tz 147 mit Hinweis auf Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, § 18 Tz 61).

Es kann daher keine Rede davon sein, dass die Beschränkung der Steuerbefreiung des mit dem Eigenheim veräußerten Grund und Bodens mit einer Fläche von 1000 m² „durch nichts begründet und daher willkürlich gewählt“ worden sei, wie dies in der Beschwerde zum Ausdruck gebracht wurde.

Das Wohnhaus wies laut dem vorgelegten Bewertungsgutachten eine verbaute Fläche von 197,95 m² auf. Die Annahme eines Bauplatzes von 1.000 m² ist daher (auch) im vorliegenden Fall mehr als ausreichend.

Nach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung umfasst die Hauptwohnsitzbefreiung über den Gesetzeswortlaut hinaus nicht nur Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, sondern auch sonstige Gebäude und Baulichkeiten, wie etwa höchstens zwei KFZ-Abstellplätze und Nebengebäude, auch wenn diese für die Nutzung für selbständige Wohnzwecke oder betriebliche Zwecke nicht geeignet sind, wie etwa Geräteschuppen oder Gartenhäuschen. Da die Hauptwohnsitzbefreiung als Befreiung der auf das als Hauptwohnsitz genutzte Gebäude sowie den dazugehörigen Grund und Boden entfallenden stillen Reserven ausgestaltet ist, erscheint die Miteinbeziehung sonstiger Gebäude und Wirtschaftsgüter als nicht systematisch und weder vom Gesetzeswortlaut noch vom Telos der Befreiungsbestimmung gedeckt (Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG, § 30 Tz 145). Aber selbst unter Berücksichtigung des Nebengebäudes (Scheune) mit einer verbauten Fläche von 82,22 m² ist die Annahme eines Bauplatzes im Ausmaß von 1.000 m² immer noch mehr als ausreichend und steht nicht im Widerspruch zur Verkehrsauffassung.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass weder der im Bewertungsgutachten erwähnte „Baugrund“ (1.150 m²) noch die damit im Wesentlichen

idente und laut GISDAT-Auszug als „Dorfgebiet-Bauland“ gewidmete Fläche (1.197,83 m²) als Bauplatz im Sinne der genannten Rechtsprechung zu verstehen sind; im Vorlageantrag wird dies aber ohnehin sinngemäß eingeräumt, wenn ausgeführt wird, dass die vom Sachverständigen vorgenommene Abgrenzung zwischen „Baugrund“ und „landwirtschaftlicher Fläche“ nicht verbindlich sei.

Im gegenständlichen Fall ist daher von der Hauptwohnsitzbefreiung nur das Gebäude sowie der Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m² von der Steuer befreit, die Veräußerung des restlichen Anteils an Grund und Boden im Ausmaß von 2.869 m² (Restfläche) unterliegt dagegen der Besteuerung.

Dabei ist zu beachten, dass im Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft ein Teil dieser Restfläche in der Größe von 197,83 m² als Bauland gewidmet war, der übrige Teil in der Größe von 2.698,17 m² als land- und forstwirtschaftlicher Nutzgrund.

2) Ermittlung der Immo-ESt

§ 30 EStG regelt in seinen Absätzen 3 und 4 unterschiedliche Arten der Ermittlung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung, wobei gemäß Abs. 5 über Antrag die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden können.

Eine Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 scheidet im vorliegenden Fall schon deswegen aus, weil es sich beim veräußerten Grundstück um sogenanntes „Neuvermögen“ handelt, die Bestimmung des Abs. 4 jedoch nur für „Altvermögen“ zur Anwendung gelangt. Diese Bestimmung trifft nähere Regelungen betreffend Grundstücke, die am 31.3.2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren. Ein Grundstück gilt als am 31.3.2012 nicht (mehr) steuerverfangen im Sinne dieser Bestimmung, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abgelaufen war (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013 mwN). Die zehnjährige Spekulationsfrist im Sinne der letztgenannten Bestimmung war im vorliegenden Fall am 31.3.2012 aber noch nicht abgelaufen (Ankauf 18.8.2004, Verkauf 25.4.2013).

Im vorliegenden Fall sind daher gemäß § 30 Abs. 3 EStG die Einkünfte als der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten der Restfläche im Ausmaß von 2.869 m² anzusetzen.

a) Ermittlung der Anschaffungskosten der Restfläche

Im Bewertungsgutachten vom 29.4.2003 wurden die Gebäude mit 65.509,80 €, der Grund und Boden mit 34.713,80 € bewertet, woraus sich ein Verhältnis Gebäudewert zu Wert des Grund und Bodens von rund 65:35 ergibt. Teilt man den Kaufpreis von 60.000,00 € in diesem Verhältnis auf, entfallen 21.000,00 € auf den Grund und Boden.

Es ist sodann weiter zu ermitteln, welcher Anteil von diesen 21.000,00 € auf die steuerpflichtige Restfläche von 2.869 m² entfällt. Der schon im Zeitpunkt des Ankaufs als Bauland gewidmete Teil von 1.197,83 m² wurde im Gutachten mit 25,00 € pro m² bewertet, der land- und forstwirtschaftliche Teil von 2.698,17 mit 2,20 €. Der steuerfreie Grundstücksteil von 1.000 m² war damit 25.000,00 € wert (1.000 x 25), der restlich als

Bauland gewidmete Teil von 197,83 m² 4.945,75 € (197,83 x 25) und der land- und forstwirtschaftliche Grund 5.935,97 € (2.698,17 x 2,20). Vom Gesamtwert entfielen daher rund 70 % auf den steuerfreien Grundstücksteil und rund 30 % auf den steuerpflichtigen Teil.

Legt man diesen Prozentsatz von 30 % auf die Anschaffungskosten von 21.000,00 € um, ergeben sich steuerrelevante Anschaffungskosten von 6.300,00 €.

b) Ermittlung des Veräußerungserlöses der Restfläche

Bei der Bewertung der Restfläche ist zunächst zu klären, ob dabei die nach dem Verkauf erfolgte Widmungserweiterung (Umwidmung eines Grundstücksteiles von 840,55 m² in Bauland) zu berücksichtigen ist. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat das Finanzamt diese Frage zutreffend bejaht. Die Beschwerdeführerin hat die auf einer Auskunft der Gemeinde (Bauamt) fußende Feststellung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung, dass die Umwidmung bereits vor dem Verkauf von der Beschwerdeführerin betrieben worden war und die Umwidmung vor dem Verkauf auch bereits „festgestanden“ sei, nicht dezidiert bestritten, wird doch im Vorlageantrag dazu lediglich ganz allgemein ausgeführt, es dürfe davon ausgegangen werden, dass ein Umwidmungsantrag keinesfalls immer bewilligt werde. Das Betreiben der Umwidmung wird mit diesem allgemeinen Vorbringen ebenso wenig widerlegt wie die Auskunft der Gemeinde, dass bereits eine Umwidmung zugesagt worden wäre. Liegt aber im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft bereits eine Umwidmungszusage der Gemeinde vor, ist es nicht unschlüssig, wenn das Finanzamt davon ausgeht, dass der Erwerber für diesen umzuwidmenden Teil einen Preis bezahlt, der dem Baulandpreis entspricht.

Gegen einen Ansatz eines - ebenfalls auf der Auskunft der Gemeinde fußenden - Quadratmeterpreises von 50 € für den Baulandanteil (vgl. dazu die E-Mail vom 16.5.2017, auf die in der Beschwerdeentscheidung hingewiesen wurde), wurden im Vorlageantrag keine Einwände vorgebracht. Für den land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaftsteil sei nach dem Beschwerdevorbringen ein Quadratmeterpreis von 3,50 € anzusetzen.

Für den steuerpflichtigen Grundstücksteil ergibt sich damit ein Wertansatz von 50.000,00 € (1.000 x 50), für jenen steuerpflichtigen Grundanteil, für den ebenfalls der Baulandpreis in Ansatz zu bringen ist, ein Wertansatz von 51.919,00 € (197,83 + 840,55 x 50) und schließlich für den verbleibenden land- und forstwirtschaftlichen Grundstücksteil ein Wertansatz von 6.501,67 € (1.857,13 x 3,50). Vom Gesamtwert in Höhe von 108.421,67 € entfallen damit 58.421,67 € (51.919 + 6.501,67) und somit rund 55 % auf den steuerpflichtigen Liegenschaftsteil.

Dieser Prozentsatz ist auf jenen Teil des Verkaufspreises anzuwenden, der auf den Grund und Boden entfällt.

Wie bereits mehrfach festgestellt, ergibt sich aus dem Bewertungsgutachten vom 29.4.2003 ein Verhältnis von Gebäudewert zu Wert des Grund und Bodens von damals 65:35. Aus den im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Bildern sind Sanierungsmaßnahmen erkennbar (einfache Verkleidung der Fassade mit Holz, auch

im Innenbereich wurden die Wände mit Holz verkleidet, aus weiteren Bildern geht eine Erneuerung der Elektroinstallation hervor). Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass mit diesen Maßnahmen eine Wertsteigerung des Gebäudes erzielt wurde, wird nicht in Abrede gestellt. Auf der anderen Seite ist die bereits oben erwähnte Wertsteigerung jenes Grundanteiles, für den bereits eine Umwidmungszusage vorlag, zu berücksichtigen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist unter Berücksichtigung dieser Umstände eine Aufteilung von Gebäudewert zu Wert des Grund und Bodens im Ausmaß von 75:25 angemessen. Damit wird auch den von der Beschwerdeführerin getragenen Instandsetzungsaufwendungen angemessen Rechnung getragen; diese werden daher nicht nochmals bei der Ermittlung der Anschaffungskosten in Abzug gebracht. Abgesehen davon wurden diese Aufwendungen von der Beschwerdeführerin weder näher bezeichnet noch zumindest schätzungsweise beziffert. Zu den Elektroinstallationen wurde nach den Feststellungen des Finanzamtes lediglich vorgebracht, dass diese von einem Verwandten, der bei einer näher bezeichneten Firma beschäftigt sei, durchgeführt worden wären. Der Grund dafür, warum weder nähere Angaben zu den Instandsetzungsaufwendungen erfolgten noch Rechnungen vorgelegt werden konnten, wird wohl darin zu suchen sein, dass diese Arbeiten nicht von befugten Unternehmern durchgeführt wurden.

Vom Veräußerungserlös entfallen daher 25 % auf den Grund und Boden. Dieser Anteil beträgt damit 55.125,00 € (25 % von 220.500). Auf diesen Betrag ist der oben erwähnte Prozentsatz von 55 % anzuwenden, woraus sich ein steuerrelevanter Veräußerungserlös in Höhe von 30.318,75 € ergibt.

Von diesem Veräußerungserlös sind die mit 6.300,00 € ermittelten Anschaffungskosten in Abzug zu bringen, sodass sich eine Bemessungsgrundlage für die Immo-ESt in Höhe von 24.018,75 € ergibt. Die Immo-ESt in Höhe von damals 25 % würde demnach 6.004,69 € betragen.

Im Hinblick darauf, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (Ritz, BAO, § 184 Tz 3 mit zahlreichen Judikaturnachweisen) wird von einer Abänderung des angefochtenen Bescheides, in dem die Immo-ESt mit 5.950,50 € ermittelt worden war, Abstand genommen und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen sind im vorliegenden Fall bereits durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere die Entscheidung VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, geklärt. Die gegenständliche Entscheidung weicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Der

vorgenommenen schätzungsweisen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen kommt keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 18. März 2019