

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 24.10.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 10.10.2014 abgeändert.
Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) und AB erwarben mit Kaufvertrag vom 2.2.2011 je zur Hälfte ein bebautes Grundstück in X um einen Kaufpreis von 125.000,00 €; mit Kaufvertrag vom 14.9.2012 verkauften sie das Grundstück um einen Kaufpreis von 151.000,00 €.

Nachdem das Finanzamt die aus dem An- und Verkauf erzielten, mit dem besonderen Steuersatz von 25% versteuerten Einkünfte gemäß § 30 EStG in der Beschwerdevorentscheidung vom 10.10.2014 auf 10.332,00 € (Anteil der Bf: 5.166,00 €) herabgesetzt hat, ist noch strittig, ob die Einkünfte um auf das veräußerte Grundstück getätigte Instandsetzungsaufwendungen von 6.600,00 € (Adaptierungskosten) + 137,00 € (Elektro) sowie um eine Vermittlungsprovision von 5.436,00 € zu vermindert sind.

Die Adaptierungskosten setzten sich laut einer von der Bf nach einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes übermittelten Auflistung und dazugehöriger Rechnungen über Einkäufe bei Baumärkten aus folgenden Positionen zusammen:

| | |
|--|----------|
| Kupfer Rohr, Dichtung | 140,00 |
| Fußboden Rand | 460,00 |
| Fenster | 129,00 |
| Ziegel | 77,00 |
| 40kg Estrich | 105,00 |
| Rohre, Ventile | 251,54 |
| Innentür, Holzzarge | 606,42 |
| Seitenwand | 499,00 |
| Fliesen | 1.247,52 |
| Fugenkleber, Leiste | 49,79 |
| Alu-Schiene | 38,33 |
| Beton, Putz | 312,00 |
| Polierpapier | 65,00 |
| Rigips, Kleber | 214,00 |
| Kleber | 71,00 |
| Putzschaum, Kleber | 160,00 |
| Putzschaum, Kleber | 140,00 |
| Rand-Verteidiger | 75,00 |
| Kleber | 65,00 |
| Mörtel | 50,00 |
| WC-Sitz | 58,00 |
| LNB Switch | 53,00 |
| AP Verteiler | 32,00 |
| Kabel, Schaum | 69,26 |
| Türsprechanlage, Leuchten | 183,22 |
| Leuchten, Armatur | 305,63 |
| Holzfliesen | 7,78 |
| Div. Material | 65,00 |
| Putz | 30,00 |
| Farbe, Pinsel | 50,00 |
| Div. Aushilfsarbeiten, Entsorgung, Entrümpelung, | |
| Baggerarbeiten, Kammerjäger | 990,51 |
| | 6.600,00 |

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich nur um Erhaltungsaufwendungen; die Maklerprovision sei im Hinblick auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 30a EStG nicht abzugsfähig.

Die Bf begründet ihren Standpunkt damit, dass anschaffungsnahe Instandhaltungsaufwendungen vorliegen würden, die zur späteren Erzielung des Verkaufspreises unbedingt notwendig gewesen seien. Die geltend gemachten Kosten seien zeitnah zum Erwerb des Hauses getätigten worden. Das Objekt sei zum Zeitpunkt des Erwerbs schwerst baufällig und dringend sanierungsbedürftig gewesen, dies habe sich letztendlich im Kaufpreis niedergeschlagen. Das Material sei zur ordnungsgemäßen Bewohnbarkeit erforderlich gewesen. Erst durch die von der Bf getätigten Aufwendungen sei das Objekt lebenswert geworden und habe innerhalb kurzer Zeit ein um 20% höherer Kaufpreis erzielt werden können. Das Objekt stamme etwa aus dem Jahr 1900, sei noch mit Lehmziegeln errichtet worden und sei drei Jahre lang leer gestanden, die Vorbewohnerin in hohem Alter "herausgestorben". Bereits mehrere Jahrzehnte habe es keine Aufwendungen auf das Objekt gegeben, sodass nach dem Erwerb nicht nur ein Badezimmer geschaffen und eingerichtet, sondern erst auch Ungeziefer wie Ratten hätten entfernt werden müssen. Es seien das Badezimmer verlegt, die Küche erweitert und umgestaltet, neue Fenster eingebaut und insbesondere die gesamte - teilweise ungesicherte und gefährliche - elektrische Installation erneuert worden. Der Schwiegersohn der Bf habe gemeinsam mit der Bf diverse Eigenleistungen erbracht, sodass nur Materialeinkäufe zu verzeichnen seien. Wie aus dem Faktum der nachträglichen Reduktion des Verkaufspreises erkennbar, seien die

Instandsetzungsarbeiten selbst zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen gewesen. Sämtliche beantragte Kosten seien daher als Instandsetzungsaufwand anzurechnen. Was die im Rahmen der Veräußerung angefallenen Kosten betreffe, sei die gegenständliche Bestimmung verfassungswidrig, verwiesen werde dazu auf die beim Verfassungsgerichtshof anhängigen Beschwerden, es werde ersucht, das Verfahren bis zur Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes offen zu halten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Zu den Gebäudeaufwendungen:

Unstrittig ist, dass die Bf mit dem Grundstücksverkauf vom 14.9.2012 den Tatbestand des § 30 EStG 1988 (Private Grundstücksveräußerungen) verwirklicht hat. Streit besteht über die Höhe der von der Bf dabei erzielten Einkünfte.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Was unter den Begriff der Instandsetzungsaufwendungen fällt, regelt § 28 Abs. 2 EStG 1988 (vgl. den Verweis bei Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2016, § 30 Rz 59). Nach dieser Bestimmung sind Instandsetzungsaufwendungen jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Dass es durch die in Rede stehenden Aufwendungen zu einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer gekommen wäre, behauptet die Bf nicht. Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte, Instandsetzungsaufwand ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern Instandhaltung (z.B. VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044). Die Erzielbarkeit höherer Einnahmen bedeutet zwar eine Erhöhung des Nutzungswertes, deren vom Gesetz geforderte Wesentlichkeit steht damit aber noch nicht immer fest (VwGH 27.5.2015, 2012/13/0024).

Instandsetzungsaufwendungen sind beispielsweise in der Regel der Austausch von Fenstern, Zwischendecken, Unterböden, Aufzugsanlagen, Heizungsanlagen, Elektro-, Gas-, Wasser-, Heizungs- und Sanitärinstallationen, Erneuerung von Außenverputz und Wärmedämmung, Mauertrockenlegung (Jakom/Laudacher EStG 2016, § 28 Rz 105).

Die Bf behauptet zwar, das im Zeitpunkt des Erwerbs "schwerst baufällige" und "dringend sanierungsbedürftige" Gebäude instandgesetzt zu haben, ohne aber nachvollziehbar darzustellen, inwiefern sie am Gebäude dessen Nutzungswert wesentlich erhöhende Arbeiten vorgenommen hätte. Die von der Bf nach einem Ergänzungseruchen des Finanzamtes mit Schreiben vom 9.12.2013 vorgelegte Auflistung von Einkäufen bei verschiedenen Baumärkten von z.B. einem Fenster um 129,00 €, einem Kupferrohr um 140,00 €, einem Laminatfußboden um 460,00 €, einer Innentüre samt Zarge um 606,42 €, einer Duschwand um 499,00 €, einem WC-Sitz um 58,00 €, Fliesen um 1.247,52 €, Beton um 312,00 €, Leuchten und Armaturen um 305,63 € oder einem AP Verteiler um 35,00 € gibt allenfalls punktuelle Maßnahmen zu erkennen, die über eine bloße Instandhaltung nicht hinausgehen. Ebenso hat die Bf nicht erläutert, inwiefern die - im Übrigen unbelegt gebliebenen - Positionen "Baggerarbeiten" und "Kammerjäger" zu einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes beigetragen hätten. Das Vorbringen der Bf in ihrem nach einem weiteren Ergänzungseruchen des Finanzamtes eingereichten Schreiben vom 31.3.2014, es seien ein Badezimmer geschaffen, neue Fenster (also mehrere) eingebaut und die gesamte elektrische Installation erneuert worden, kann anhand der Auflistung der Einkäufe sowie der von der Bf weiters genannten Ausgaben für Elektro in Höhe von 137,00 € nicht nachvollzogen werden. Zudem verbleibt das Vorbringen der Bf, das Gebäude sei verfallen gewesen, auf der Behauptungsebene. Eine Dokumentation des Gebäudezustands hat die Bf unterlassen. Dem Kaufvertrag vom 2.2.2011 kann der vermeintliche schlechte Zustand des Gebäudes nicht entnommen werden, der Kaufpreis von 125.000,00 € sagt für sich über den Gebäudezustand nichts aus. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die aus der Auflistung der Einkäufe abzuleitenden punktuellen Maßnahmen geeignet gewesen wären, ein schwerst baufälliges Gebäude wieder bewohnbar zu machen, ein Zusammenhang zwischen den bei verschiedenen Baumärkten getätigten Einkäufen und der Sanierung eines schwerst baufälligen Gebäudes kann daher nicht hergestellt werden.

Soweit sich die Bf darauf bezieht, dass die Aufwendungen anschaffungsnah getätigt worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass aus dem bloßen zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf eine Zuordnung der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten nicht abgeleitet werden kann (vgl. VwGH 30.6.2010, 2005/13/0076; Jakom/Laudacher EStG 2016, § 28 Rz 111). Anschaffungsnahe Instandhaltungsaufwendungen können allenfalls bis zur Erlangung der Nutzungsbereitschaft im konkreten Fall als Teil der Anschaffungskosten anzusehen sein (vgl. Doralt/ Kitchmayr/ Mayr/ Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 218). Die Bf hat allerdings ein schon vorhandenes Wohnzwecken dienendes Gebäude erworben. Allein der Umstand, dass das Gebäude vor dem Erwerb durch die Bf drei Jahre lang leer gestanden ist und die Vorbewohnerin, wie es die Bf ausdrückt, in hohem Alter "herausgestorben" sei, änderte an der Nutzungsbereitschaft als Wohnhaus nichts. Das Gebäude hat nach dem Erwerb durch die von der Bf zur Wohnlichmachung vorgenommenen punktuellen Verbesserungen ebenfalls keine Nutzungsänderung erfahren.

Die strittigen Ausgaben können daher weder als Instandsetzungsaufwendungen noch als Teil der Anschaffungskosten einkünftemindernd berücksichtigt werden.

2. Zur Maklerprovision:

Die Bf hat anlässlich des Verkaufs eine Provision an einen Makler bezahlt, die sie im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus dem Grundstücksverkauf als Werbungskosten geltend macht.

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Von diesem Abzugsverbot erfasst sind z.B. Kosten der Veräußerung wie für Vermittler, Makler (*Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 20 Tz 17.49*). Die von der Bf bezahlte Maklerprovision kann daher nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Das von der Bf angesprochene Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof hat mit einer Zurückweisung der Normenprüfungsanträge mangels Präjudizialität geendet (VfGH 29.11.2014, G 137/14 und G 138/14). Davon abgesehen hält es das erkennende Gericht im Hinblick darauf, dass die von der Bf aus dem Grundstücksverkauf erzielten Einkünfte mit dem besonderen Steuersatz von 25% besteuert werden, konkret für sachlich gerechtfertigt, mit diesen Einkünften zusammenhängende Ausgaben vom Werbungskostenabzug auszuschließen.

Zur Unzulässigkeit 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. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009). Von der zum Vorliegen von Instandsetzungsmaßnahmen ergangenen Rechtsprechung wurde gegenständlich nicht abgewichen. Ob die Bf derartige Maßnahmen an dem von ihr erworbenen Gebäude vorgenommen hat, war einzelfallbezogen zu beurteilen. Die Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben, die mit zum besonderen Steuersatz

gemäß § 30a Abs. 1 EStG besteuerten Einkünften zusammenhängen, folgt unmittelbar aus dem Gesetz. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen daher nicht vor.

Wien, am 21. Juli 2016