

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 30. August 2017 der Beschwerdeführerin **VN Bf.**, Anschrift gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, vertreten durch Mag. Peter Staudinger vom 7. August 2017 betreffend **Einkommensteuer 2016** zu Recht erkannt :

I)

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2016 beträgt **EUR 704,00** und errechnet sich wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	11.866,80
Sonstige Einkünfte (Grundstücksveräußerung)	3.887,22
Gesamtbetrag der Einkünfte	15.754,02
SA-Pauschbetrag	-60,00
Kirchenbeitrag	-35,00
FB wg. Behinderung	-243,00
Einkommen	15.416,02
davon Einkommensteuer	
für die ersten 11.000,00 0,00%	0,00
für die weiteren 4.416,02 25,00%	1.104,00
EST vor Absetzbeträgen	1.104,00
Pensionistenabsetzbetrag	-400,00
Einkommensteuer damit	704,00

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **zulässig**.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Immobilienertragsteuer-Pflicht der Veräußerung der Liegenschaft Grundbuch KG ##### EZ ##1 im Jahr 2016. Die Rechtssache fällt deshalb in das Fachgebiet FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 7001. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zugewiesen.

1. Sachverhalt und Verfahrensgang

1.1. Grundstücksankauf

Das strittige Gesamtgrundstück wurde mit Kaufvertrag vom 9. April 1996 mit einem Gesamtausmaß von 942 m² um EUR 138.078,00 (ATS 1.900.000,00) käuflich erworben. Laut Punkt IX des Kaufvertrages trug die Beschwerdeführerin, Frau VN Bf. (kurz Bf.), neben dem Kaufpreis auch sämtliche mit der Errichtung und Durchführung des Kaufvertrages verbundenen Kosten, Gebühren, die Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und die Käuferprovision. Die Verkäuferprovision trug der Verkäufer. Laut Kaufvertrag befand sich auf dem Grundstück ein „Althaus“.

Auf dieser Basis lassen sich die Anschaffungsnebenkosten und somit die gesamten Anschaffungskosten des Grundstücks in etwa wie folgt schätzen (Belege existieren nicht mehr):

		ATS	EUR
Kaufpreis		1.900.000,00	138.078,38
Käuferprovision	1,80%		2.485,41
Grunderwerbsteuer	3,50%		4.832,74
Grundbucheintragung	1,10%		1.518,86
Vertragserrichtung etc.	1,50%		2.071,18
Anschaffungskosten	7,90%		148.986,58

1.2. Grundstücksverkauf 2015 und Teilung

Mit **Kaufvertrag vom 21. April 2015** verkaufte die Bf. die Liegenschaft Grundbuch KG ##### EZ ##neu (frühere EZ ##1) GSt ####/2 im Ausmaß von 469 m² um EUR 230.000,00. Dieses Grundstück entstand durch die Teilung des 1996 angeschafften Gesamtgrundstückes GSt #### (942 m²) in GSt ####/1 (473 m²; kurz Teil 1) und GSt ####/2 (469 m²; kurz Teil 2). Das Haus befand sich auf dem 2015 verkauften Teil 2.

		Verkauf	m ²	AK
Grundstück	Teil 1	2016	473,00	50,21%
	Teil 2	2015	469,00	49,79%
zusammen			942,00	100,00%

Die Bf. nahm die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch und gab diesen im Zuge des Verkaufes 2015 auf (ausdrückliche Erklärung im Kaufvertrag).

Bei der Teilung bzw. im Kaufvertrag wurden wechselseitige Dienstbarkeiten eingeräumt.

- Dazu zählt auch das Geh-, Fahrt- und Leitungsrecht auf dem Teil des GSt ####/2, der zur XXX-Bundesstraße hin durch eine neu errichtete Stützmauer abgesichert wurde, für die Eigentümer des Nachbargrundstückes GSt ####/1. Die Kosten der Erhaltung und Schneeräumung etc. sind in der Folge zu teilen.
- Das gegenseitige Einräumen des Rechtes auf Hineinragen der Wärmedämmung samt Verputz in einer Stärke von maximal 20 cm auf das jeweils benachbarte Grundstück deutet darauf hin, dass sich das Altgebäude unmittelbar an der Grundstücksgrenze befindet und es beabsichtig war, auch auf dem neu geschaffenen Grundstück unmittelbar an der Grundstücksgrenze ein Gebäude zu errichten.

Zwischen den Vertragsteilen wurde u.a. vereinbart, dass die verbleibende Restfläche zwischen dem bestehenden Asphalttrand der Zufahrtsstraße und der neuen Grundstücksgrenze (GSt ####/1) auf ihre Kosten als asphaltierte Straßenfläche herzustellen ist und durch die verkaufende Partei bzw. auf deren Kosten auf der Stützmauer ein sach- und fachgerechtes Geländer in der Höhe von 1,00 m zu montieren ist.

1.3. Grundstücksverkauf 2016

Strittig ist nun der Verkauf des Teils 1 (GSt ####/1). Dieser erfolgte mit **Kaufvertrag vom 30. Mai 2016** um den Kaufpreis von EUR 118.000,00.

Es handelte sich dabei laut Kaufvertrag um eine „im Wesentlichen unbebaute“ Liegenschaft, die als Bauland ausgewiesen war. Es wurde festgehalten, dass die Bf. dafür Gewähr leistet, dass das Grundstück als Baugrundstück voll aufgeschlossen ist. Im Herbst 2014 sei eine Stückmauer errichtet worden. Aus diesem Verkauf lässt sich ein m²-Preis für das unbebaute Grundstück von EUR 250,00 ableiten (EUR 118.000,00/473 = EUR 249,47).

1.4. Schreiben der Bf. vom 29. Juli 2016

Mit Schreiben vom 29. Juli 2016 wendete sich die Bf. an das zuständige Finanzamt (kurz FA) und wies auf ein Problem mit der Berechnung der Immobilienertragsteuer hin. Sie bezifferte die Anschaffungskosten für das Gesamtgrundstück sowie das Gesamtergebnis der Veräußerung wie folgt:

	ATS	EUR
Kaufpreis	1.900.000,00	140.000,00
Renovierung, Abbruch Haus	2.000.000,00	150.000,00
Aufschließungskosten Zubau		70.000,00
gesamt		360.000,00
Kaufpreis beider Grundstücke		348.000,00

Die Bf. brachte vor, sie habe das Grundstück geteilt, weil sie sich auf der verbleibenden Fläche ein kleineres Haus bauen wollen. Die Auflagen seien aber immer höher geworden, die Aufschließungskosten seien zu viel geworden und sie habe von der Bank keinen Kredit mehr bekommen.

Das FA reagierte darauf mit einer Auskunft (10. August 2016) und teilte der Bf. mit, für den zweiten Grundstücksverkauf komme die Hauptwohnsitzbefreiung nicht in Betracht, weil das Grundstück nur bis August 2015 als Hauptwohnsitz gedient habe. Die Immobilienertragsteuer betrage deshalb 4,2 % des Kaufpreises.

1.5. Bekämpfter Bescheid, Beschwerde und Beschwerdeverentscheidung

Nachdem vom FA schon am 13. Juli 2017 ein Einkommensteuerbescheid 2016 erlassen worden war, hob es diesen mit einem mit **7. August 2017** datierten Bescheid gem. § 299 BAO auf und erließ einen neuen **Einkommensteuerbescheid 2016**. Es setzte die Immobilienertragsteuer mit EUR 4.956,00 fest (30% von 14% von 118.000,00), wobei die Besteuerung der restlichen Einkünfte eine Negativsteuer von EUR 110,00 ergab. Die Gesamtsteuervorschreibung betrug damit EUR 4.856,00.

Die Bf. bekämpfte diesen **Einkommensteuerbescheid** mit **Beschwerde vom 30. August 2017**. Der Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO wurde nicht bekämpft.

1. Sie brachte vor, sie hätte das Grundstück und das Haus (gemeinsam mit ihrem Mann) 20 Jahre lang als Hauptwohnsitz genutzt, es aber geteilt verkauft. Die Verkäufe seien unmittelbar hintereinander erfolgt.
2. Sie argumentierte, sie habe keinen Gewinn erzielt. Das Grundstück sei 1996 als Baugrund mit einem stark sanierungsbedürftigen Haus gekauft worden. Sie kündigte an, der Beschwerde beide Kaufverträge und einige Rechnungen beizulegen, die beweisen sollten, dass der Bescheid unrichtig ist. Sie könne auch Bilder zum Bauzustand des Hauses beibringen und bot an, jederzeit weitere Unterlagen und Rechnungen beizubringen.

Tatsächlich legte sie zwar die Kaufverträge, aber nur eine Rechnung über den Neubau einer Stützmauer vor (BaufirmaA, 4.11.2014, EUR 38.074,01).

Das FA wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Oktober 2017 als unbegründet ab. Das neu gebildete GSt ####/1 stelle ein eigenständiges unbebautes Grundstück dar. Es verfüge über einen eigenen Zugang, da es unmittelbar an die XXX Bundesstraße angrenze. Von der Hauptwohnsitzbefreiung sei nur das GSt ####/2 nicht jedoch das Grundstück ####/1 betroffen.

1.6. Vorlageantrag und Bundesfinanzgericht

Die Bf. reagierte darauf mit einem „Einspruch“, ohne den Bescheid oder die Beschwerde vorentscheidung näher zu bezeichnen.

Sie brachte vor, sie könne sich keinen teuren Rechtsanwalt oder Steuerberater leisten. Sie habe verkaufen müssen, weil sie sich das Grundstück nicht leisten habe können, und sie habe aus dem Verkauf keinen Gewinn erzielt

Das FA legte daraufhin die Beschwerde am 12. Dezember 2017 an das Bundesfinanzgericht vor.

Dieses erließ einleitend einen mit 26. Juli 2018 datierten Mängelbehebungsauftrag und forderte die Bf. zur Bezeichnung der betroffenen Beschwerde vorentscheidung auf. Diese kam dem fristgerecht nach, folgte dem Angebot, mit dem Bundesfinanzgericht telefonisch Kontakt aufzunehmen vorerst aber nicht.

Daraufhin fasste das Bundesfinanzgericht einen mit 17. September 2018 datierten Beschluss, gab der Bf. Gelegenheit zum obigen Sachverhalt Stellung zu nehmen sowie weitere Beweismittel vorzulegen und forderte sie auf, mehrere Fragen zu beantworten.

Diese kam dem anlässlich einer persönlichen Vorsprache nach, erläuterte den Sachverhalt näher und legte eine entsprechende Fotodokumentation sowie Rechnungen vor, die sie mit Mail vom 2. Oktober 2018 noch ergänzte.

Die Verfahrensparteien wurden vom Bundesfinanzgericht aufgrund des Vorbringens der Bf., sie habe bei der Veräußerung „keinen Gewinn erzielt“, darauf aufmerksam gemacht, dass für den Fall der Steuerpflicht der Grundstücksveräußerung ein Nachweis des tatsächlichen Ergebnisses möglich sei.

Das Verwaltungsgericht unterbreitete für diese Berechnung den Verfahrensparteien den Vorschlag, die Anschaffungskosten 1996 den beiden Grundstücksteilen wie folgt zuzuordnen. Als Basis diene dabei der durchschnittliche m²-Preis auf Basis 2016 von EUR 250,00 und die Tatsache, dass sich die Preise für Bauland laut Bodenpreisstudie des Salzburger Institutes für Raumordnung & Wohnen (SIR) in Ort zwischen 1996 (Anschaffung) und 2016 (Verkauf) um ziemlich exakt 100% erhöht hatten. Unterstellt man gleichbleibende Verhältnisse, lassen sich die ursprünglichen Anschaffungskosten für das gesamte Grundstück ### im Jahr 1996 deshalb mit in etwa 50% des Preises 2016 (EUR 125,00/m²) rekonstruieren. Die Verteilung auf Grund und Boden sowie das damalige Altgebäude würde sich damit im Schätzungsweg wie folgt ermitteln lassen:

	Teil 1 - 2016	Teil 2 - 2015	gesamt
m ²	473,00	469,00	942,00
Preis/m ² geschätzt	125,00		
Kaufpreis G+B Gebäude	59.125,00	58.625,00	117.501,06
		20.576,94	20.576,94
Kaufpreis lt. Kaufvertrag	59.125,00	79.201,94	138.078,00
Nebenkosten anteilig 7,90%	4.661,00	6.247,16	10.908,16
Anschaffungskosten 1996 damit	63.786,00	85.449,10	148.986,16

Die beiden Verfahrensparteien widersprachen dieser Schätzungsmethode grundsätzlich nicht (siehe aber Punkt 1.6.5).

1.6.1. Persönliche Vorsprache und anteilige Anschaffungskosten für die Veräußerung 2016

Die Bf. legte über Aufforderung des Bundesfinanzgerichts anlässlich der Vorsprache vom 26. September 2018 Nachweise über zusätzliche Kosten vor, die ausschließlich durch die Baureifmachung des Teils 1 des Grundstückes verursacht worden seien (siehe Punkt 1.6.4). Sie seien vor allem deshalb angefallen, weil die baurechtlichen Genehmigungen nur unter umfangreichen Auflagen (Errichtung einer Stützmauer zur öffentlichen Straße hin etc.) erteilt worden seien.

Bei den unter der Bezeichnung Verkaufsprovision aufscheinenden EUR 3.398,40 handelt es sich um die Provision des Immobilienmaklers für den Verkauf des Teils 1 (orange unterlegt).

Zu diesen Positionen kommen noch EUR 360,00 hinzu, die im Kaufvertrag für die Selbstberechnung, Mitteilung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer vereinbart wurden und von der Verkäuferin zu tragen waren.

1.6.2. Antrag auf Regelbesteuerung

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2018 erklärte die Bf. wörtlich:

„Ich Bf. VN geb. ##.##.19## beantrage für das Einkommen 2016 eine Regelbesteuerung bei der Grundstücksveräußerung.“

Das Bundesfinanzgericht brachte dieses Schreiben dem FA zur Kenntnis. Dieses äußerte sich daraufhin per Mail wie folgt:

„... den vorliegenden Regelbesteuerungsantrag kann man in dieser mangelhaften Form (nicht einmal eine Str.Nr. ist angegeben) eigentlich nicht im Akt ablegen bzw. hochladen.“

1.6.3. Ergänzende Mail

Die Kosten der Bebaubarmachung des 2016 veräußerten Grundstücksteils wurde vom Bf. anhand von Auflagen für die Bauplatzerklärung sowie diversen Rechnungen dargestellt. Das Bundesfinanzgericht übergab diese dem Vertreter des FA anlässlich einer persönlichen Besprechung (8. Oktober 2018) in Kopie. Der nahm sie zur Kenntnis und äußerte – abgesehen von den angeführten Architektenrechnungen ArchitektB - keine Bedenken, die Aufwendungen zur Gänze als nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für den 2016 veräußerten Grundstücksteil anzuerkennen.

Mit Mail vom 5. November 2018 reichte die Bf. noch drei weitere Belege nach und begehrte deren Berücksichtigung.

Dabei handelt es sich um eine Rechnung für eine Baukörperstudie für die Erweiterung des bestehenden Hauses (Architekt ArchitektC, EUR 867,00), einen Beleg über die Verwaltungsabgaben für die Genehmigung von Arbeiten auf oder neben der Straße (§ 90 StVO) bei der Errichtung der Stützmauer (EUR 41,30) und um Anwaltskosten für die Löschung eines Pfandrechtes einer Bank auf dem Grundstücksteil 2 (GSt ####/2) in Höhe von EUR 1.973,64. Zum letzten Punkt teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. telefonisch mit, dass dies nicht möglich sei, da dieser Grundstücksteil bereits 2015 veräußert und aufgrund des Hauptwohnsitzes steuerfrei gestellt wurde. Dem widersprach sie nicht.

Nachdem dem FA auch die neu vorgelegten Belege übermittelt worden waren, wies dieses darauf hin, die Kosten für die Architekten ArchitektB und ArchitektC beträfen nicht nur den 2016 veräußerten Grundstücksteil, sondern auch den 2015 verkauften. Sie seien deshalb nur anteilig dem Grundstücksteil ####/1 zuzuordnen und im Rahmen der Veräußerung 2016 zu berücksichtigen.

Dabei handelt es sich um die von der Bf. schon am 26. September 2018 vorgelegten Rechnungen des Architekten ArchitektB vom 19. Februar 2013 und 16. April 2013 für die Erstellung der Planunterlagen zur Bauplatzerklärung des GSt. ### (EUR 528,00) und für die Ergänzung des Lage- und Höhenplans über GSt. ### (EUR 300,00) sowie die von der Bf. am 5. November 2018 vorgelegte Rechnung des Architekten ArchitektC für die Erstellung einer Baukörperstudie zur geplanten Erweiterung des bestehenden Objektes (EUR 867,00).

- Bei den Architektenrechnungen (gelb unterlegt) sprach sich das Finanzamt für eine anteilige 50%-ige Berücksichtigung aus.
- Hinsichtlich der Veräußerungskosten von EUR 3.398,40 (Immobilienmakler, orange unterlegt) äußerte sich das Finanzamt nicht, regte aber im Hinblick auf die unklare Formulierung des § 30 Abs. 3 EStG 1988 in der 2016 gültigen Fassung eine rechtliche Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht an.

1.6.4. Gesamtkosten

Damit stehen die folgenden Kosten zur Diskussion, wobei vom FA die Berücksichtigung der gelb unterlegten Beträge mit ca. 50% akzeptiert wurden:

[...]

1.6.5. Wert des Altgebäudes

Zum Wert des Altgebäudes, das sich schon beim Ankauf 1996 auf dem strittigen Gesamtgrundstück befand, wendete die Bf. ein, das Gebäude sei 1996 abbruchreif gewesen und habe tatsächlich keinen Wert mehr repräsentiert. Es sei im Zuge der Baumaßnahmen gänzlich ausgehöhlt worden und es seien nur mehr die Außenmauern und das Gerippe des Dachstuhls stehen geblieben. Diese Vorgangsweise begründete sie damit, für den Fall des Totalabrisses habe sie umfangreiche Auflagen befürchtet. Der Bf. brachte dazu keine weiteren Nachweise vor und verwies nur auf eine – bruchstückhafte - Fotodokumentation. Nähere Angabe oder gar ein entsprechendes Gutachten wurden von der Bf. nicht gemacht bzw. nicht vorgelegt.

Diese Argumentation zielt auf die Reduktion des Gebäudewertes und damit die Erhöhung der Anschaffungskosten des nackten Grund und Bodens ab (siehe Punkt 1.6).

Die vorgelegten Fotos zeigen zwar umfangreiche Umbau- und Sanierungsmaßnahmen, bieten aber keine klaren Hinweise auf eine völlige Baufälligkeit oder gar Wertlosigkeit. Es wurden offensichtlich zwar die Fenster völlig ausgetauscht und die Zwischendecken aus Holz durch Betondecken ersetzt, der Rest wurde aber augenscheinlich und unbestrittenermaßen weiterverwendet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dieses Erkenntnis basiert auf dem oben dargestellten Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

2. Rechtsgrundlagen

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

2.1. Private Grundstücksveräußerungen

Private Grundstücksveräußerungen zählen gem. § 29 Z 2 EStG 1988 zu den Sonstigen Einkünften. Das sind gem. § 30 Abs. 1 EStG 1988 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).

2.1.1. Pauschale Ermittlung

Soweit Grundstücke – wie hier - am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, können die Einkünfte mit 86% bzw. 60% des Verkaufspreises pauschal ermittelt werden (§ 30 Abs. 4 EStG 1988).

2.1.2. Exakte Ermittlung

Auf Antrag können die Einkünfte stattdessen aber auch nach den Regeln des Abs. 3 leg.cit. ermittelt werden. Als Einkünfte sind in diesem Fall der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen. Diese Einkünfte sind sodann um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 anfallenden Kosten zu vermindern.

Das Gesetz enthält zwar keine ausdrückliche Regelung hinsichtlich der Verkaufsprovision, diese ist aber dennoch – zumindest seit 1. Jänner 2016 - als Werbungskosten abzugsfähig, wenn auf die Anwendung des Sondersteuersatzes verzichtet wird (Regelbesteuerung – siehe unten).

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2015/16 (BGBl I Nr. 118/2015) sieht vor, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 EStG 1988 **tatsächlich angewendet** wird. Der Gesetzgeber begründete die ab 1. Jänner 2016 wirksame Änderung damit, anders als bisher solle bei Immobilienveräußerungen künftig der Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht durch § 20 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen werden. Aus diesem Grund solle das Abzugsverbot nur mehr dann Anwendung finden, wenn der

besondere Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988 auch tatsächlich angewendet wird (ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 16).

In der Literatur wird daraus zutreffend geschlossen, dass ungeachtet der Textierung des ersten Satzes auch § 30 Abs. 3 EStG 1988 den Abzug von Werbungskosten nicht ausschließt (vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹¹ § 30 Rz 63 unter Hinweis auf *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, ÖStZ 17, 504 ff), so dass im Falle der Regelbesteuerungsoption auch Werbungskosten abzugsfähig sind. Auch die Verwaltungsübung folgt dieser Auslegung (vgl. EStR 2000 Rz 6666).

Dies deckt sich zudem mit der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes. In seinem Erkenntnis VfGH 30.11.2017, G183/2017, sprach dieser aus, mit der Ausübung der Regelbesteuerungsoption unterlägen die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen den allgemeinen Vorschriften des synthetischen Einkommensbesteuerungssystems. Damit komme für diese Einkünfte zum einen der allgemeine Tarif zum Tragen, zum anderen wirkten die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung für die übrigen Einkünfte progressionserhöhend. Schließe der Gesetzgeber dabei den Abzug von Aufwendungen generell aus, führe dies insofern zu Ungleichbehandlungen, als Steuerpflichtige mit einer nach synthetischen Grundsätzen ermittelten, gleichen - unter dem besonderen Steuersatz liegenden - Durchschnittsbelastung unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob mit der Tätigkeit Werbungskosten im Zusammenhang stehen oder nicht. Ein sachlicher Grund, der es rechtfertigen würde, eine Verminderung der Durchschnittssteuerbelastung, die durch den Abzug von Werbungskosten bedingt ist, von den Wirkungen der Regelbesteuerungsoption auszuschließen, sei für den VfGH nicht erkennbar.

Das Höchstgericht resümierte im Hinblick auf das SteuerreformG 2015/2016, die darin getroffene Regelung trage dem Rechnung. Damit sei das Abzugsverbot für den Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption für Besteuerungszeiträume ab 2016 beseitigt worden. Das Höchstgericht bestätigte damit wohl die Möglichkeit des allgemeinen Werbungskostenabzugs für den Fall der Regelbesteuerungsoption (allerdings als „Obiter Dictum“, also eine Randbemerkung).

2.1.3. Regelbesteuerungsoption

Die Regelbesteuerungsoption ist in § 30a Abs. 2 EStG 1988 geregelt, dessen Abs. 1 vorsieht, dass Einkünfte aus der Veräußerung von solchen Grundstücken dem besonderen Steuersatz von 30% unterliegen und bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sind. Die Regelbesteuerungsoption sieht einen Antrag vor und führt dazu, dass die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als Teil des Einkommens berücksichtigt und anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% der allgemeine Steuertarif angewendet wird

2.2. Hauptwohnsitz – für Bauplatz erforderliche Grundstücksgröße

§ 30 Abs. 2 EStG 1988 nimmt Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen samt Grund und Boden von der Besteuerung aus, wenn sie dem Veräußerer a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) 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.

Der Verwaltungsgerichtshof sprach aus, dass die Steuerbefreiung für einen Hauptwohnsitz nicht nur für das Gebäude, sondern auch für den „Grundanteil bzw. den Grund gilt, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ (Hinweis auf ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 82). Dem begünstigten Eigenheim ist dabei aber nur der „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen, das "üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist". Die Beurteilung erfolgt nach der Verkehrsauffassung (vgl. VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025).

3. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit nicht Einwendungen erhoben wurden, liefert dabei eine von der Abgabenbehörde ordnungsgemäß aufgenommene Niederschrift Beweis über den Gegenstand und den Verlauf der betreffenden Amtshandlung (§§ 87 und 88 BAO).

3.1. Allgemein

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 unter Hinweis auf *Ritz*, BAO⁵, § 167 Tz 8 mit weiteren Nachweisen).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO). Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde in

Umsetzung der bisherigen Judikatur gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt wird.

Nach den Gesetzesmaterialien trifft dies etwa auf Fälle zu, bei denen die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes durch faktische Gegebenheiten eingeschränkt oder verhindert ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. RV 1660 d.B. XXV. GP 24). In Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt es am Abgabepflichtigen, alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind, denn hier endet die Ermittlungspflicht des Bundesfinanzgerichts.

Die Bf. vermittelte dem Richter bei ihrer persönlichen Vorsprache einen sehr offenen, kooperativen und vertrauenswürdigen Eindruck. Soweit deshalb gegen ihre Angaben vom FA keine Einwendungen erhoben wurden und soweit dies nicht gesondert erläutert wird, sieht das Bundesfinanzgericht keinen Grund daran zu zweifeln und nimmt sie deshalb als erwiesen an.

3.2. Hauptwohnsitzbefreiung

Prinzipiell steht außer Streit, dass die Veräußerung des strittigen Grundstückes im Jahr 2016 eine Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG 1988 darstellt. Strittig ist nur, ob die Veräußerung unter die Hauptwohnsitzbefreiung fällt bzw. mit welchem Betrag die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung mit welchem Steuersatz in die Einkommensbesteuerung mit einzubeziehen sind.

Hier steht außer Streit, dass die Bf. den Hauptwohnsitz in Ort, Straße_##, schon Mitte 2015 aufgab. Sie verlegte ihn im August 2015 nach Nachbarort und im Dezember 2017 nach Ort in die Wohnadresse_aktuell. Damit kommt die Hauptwohnsitzbefreiung hier vor vornherein nicht in Betracht.

Zudem beweist die Bebaubarkeit des Gesamtgrundstückes mit zwei getrennten Einfamilienhäusern hier, dass das Flächenausmaß von ursprünglich 942 m² für zwei Bauplätze ausreichte. Auch deshalb wäre die Befreiung hier von vornherein nur auf etwa die Hälfte des Grundstückes und damit die erste Veräußerung beschränkt gewesen, die dem Wohnhaus direkt zuzuordnen ist. Die Grundstückshälfte, die nun mit einem weiteren Wohnhaus bebaut werden kann, wäre damit von vornherein nicht für die Hauptwohnsitzbefreiung in Frage gekommen.

3.3. Regelbesteuerung und Veräußerungsergebnis

Die Bf. beantragte mit Schreiben vom 15. Oktober 2018 die Anwendung der Regelbesteuerung. Dieses Schreiben ist nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts klar und deutlich formuliert und damit wirksam.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass es „... in dieser mangelhaften Form eigentlich nicht im Akt ablegen bzw. hochladen könne“, kann nicht gefolgt werden. Es ist über den Namen der Bf. und die Abgabenart eindeutig zuordenbar. Da die Angabe einer Steuernummer keine Formalvoraussetzung für einen gültigen Regelbesteuerungsantrag ist, kommt ihrem Fehlen keine Bedeutung zu.

Aus diesem Grund ist in einem nächsten Schritt die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös des Verkaufes 2016 und den darauf entfallenden Anschaffungs-, Herstellungs- und Werbungskosten zu ermitteln.

3.3.1. Anteilige Anschaffungskosten 1996 bzw. Wert des damaligen Altgebäudes

Die unter Punkt 1.6 und 1.6.4 aufgezeigte Zuordnung blieb im Grunde unwidersprochen.

Dem Einwand der Bf., das Altgebäude sei 1996 ohne jeden Wert gewesen, kann in freier Beweiswürdigung nicht gefolgt werden. Aufgrund seiner eigenen Nähe zum Beweisthema wäre es hier an der Beschwerdeführerin gewesen, von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass das Altgebäude tatsächlich völlig wertlos war (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020). Das gelang ihr nicht.

Aus der Rückprojektion der Verhältnisse 2016 auf 1996 ergibt sich der Wert der unbebauten Liegenschaft von vornherein schon mit einem hohen Anteil des Gesamtwertes. Der verbleibende Restwert für das Altgebäude (vor Nebenkosten) beläuft sich auf nur mehr in etwa EUR 20.000,00. Dieser Wert ist von vornherein schon sehr gering und kann - in freier Beweiswürdigung - ohne entsprechende weitere Nachweise nicht unterschritten werden.

Unbestritten blieb, dass die Substanz des Altgebäudes sowie die Grundkonstruktion des Dachstuhls erhalten blieben und - zumindest eingeschränkt - verwertbar waren. Das widerspricht der Annahme der völligen Wertlosigkeit, was den Ansatz des Gebäudewertes mit diesem Betrag jedenfalls notwendig macht.

Die aktenkundige Beweislage rechtfertigt zwar den Ansatz dieses sehr geringen Betrages, nicht aber dessen völlige Vernachlässigung.

3.3.2. Ausmaß der Berücksichtigung der strittigen Architektenkosten

Wie oben unter Punkt 1.6.3 dargestellt, plädierte das FA für die anteilige Berücksichtigung der oben gelb unterlegten Architektenkosten.

Dem ist teilweise nachzukommen:

- Die Rechnungen des Architekten ArchitektB vom 19. Februar 2013 und 16. April 2013 (EUR 828,00) betreffen klar und eindeutig Leistungen zur Bauplatzerklärung und die Ergänzung des Lage- und Höhenplans des gesamten Grundstückes Gst. ### vor der Teilung. Sie sind damit in freier Beweiswürdigung den beiden in etwa gleich großen Grundstücksteilen zu jeweils 50% zuzuordnen.
- Anders verhält sich das mit der Rechnung des Architekten ArchitektC für die Erstellung eine Baukörperstudie zur geplanten Erweiterung des bestehenden Objektes (EUR 867,00). Wie aus den aktenkundigen Plänen hervorgeht, war die Erweiterung von vornherein immer nur auf dem Grundstücksteil 1 geplant, der 2016 veräußert wurde. Es sind weder Unterlagen noch substantiierte Hinweise aktenkundig, die dem entgegenstehen würden. Diese Kosten sind deshalb in freier Beweiswürdigung nur diesem Teil zuzuordnen und damit zur Gänze abzugsfähig.

3.3.3. Berechnung des Überschusses aus der Grundstücksveräußerung

Die Investitionen sind damit bei der Ermittlung der Einkünfte wie folgt zu berücksichtigen:

[...]

Die Zuordnung der Anschaffungs-, Herstellungs- und Werbungskosten auf die beiden Grundstücksteile führt damit zu folgendem Überschuss aus der Veräußerung des Grundstückes ###/1 (in der Tabelle als Teil 1 bezeichnet) im Jahre 2016:

	Teil 1 - 2016	Teil 2 - 2015
m ²	473,00	469,00
Preis/m ² geschätzt	125,00	
Kaufpreis	59.125,00	58.625,00
G+B Gebäude		20.328,00
Kaufpreis lt. Kaufvertrag	59.125,00	78.953,00
Nebenkosten anteilig 7,90%	4.670,88	6.237,29
Anschaffungskosten damit laut Zusammenstellung	63.795,88	85.190,29
AK/HK/WK	50.316,91	
	114.112,79	
Verkaufspreis	118.000,00	
G+B Gebäude		
Verkaufspreis gesamt	118.000,00	
Werbungskosten	-114.112,79	
Überschuss Grundstücksveräußerung	3.887,22	

Damit war dem Regelbesteuerungsantrag zu entsprechen. Der Überschuss war im Rahmen der sonstigen Einkünfte dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterziehen. Daraus ergibt sich die Einkommensteuer wie im Spruch dargestellt.

3.4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Zu beachten ist, dass Art. 133 Abs. 4 B-VG die Zulässigkeit der Revision an fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nicht aber des Verfassungsgerichtshofes, knüpft. Das Zitat von Judikatur dieses Höchstgerichtes vermag deshalb für sich allein die Unzulässigkeit einer Revision nicht zu tragen, wenn die Zitierung einschlägiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fehlt (vgl. 30.8.2017, Ra 2017/18/0155).

Soweit Rechtsfragen für die meisten der hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Eine Ausnahme davon stellt die Auslegung des § 30 Abs. 3 EStG 1988 dar. Dieser sieht zwar den Abzug der Anschaffungskosten und der Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung der Immo-ESt vor, nicht aber den allgemeiner Werbungskosten wie der hier relevanten Verkaufsprovision. Deren Abzugsfähigkeit wird von der Verwaltungsübung zwar anerkannt (EStR 2000 Rz 6666), in der Literatur für zulässig erachtet und vom VfGH (als Obiter Dictum) bestätigt, aus dem Gesetzeswortlaut ist dies aber nicht völlig klar und eindeutig ableitbar. VwGH-Judikatur fehlt dazu bislang. Aus diesem Grund war die Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 13. November 2018