

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch "WTJ" Steuerberatungs GmbH & Co KG, Bundesstraße 70, 6830 Rankweil, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. November 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe betragen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	19.351,79 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	19.351,79 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)	-730,00 €
Einkommen	18.621,79 €
Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(18.621,79 - 11.000,00) \times 5.110,00/14.000,00$	2.781,95 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.781,95 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.781,95 €
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%)	7.553,24 €
Einkommensteuer	10.335,19 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,19 €
Festgesetzte Einkommensteuer	10.335,00 €

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

Entscheidungsgründe

Verfahren

Das Finanzamt Feldkirch führte beim Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.) eine Außenprüfung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2010 bis 2013 durch. Der Prüfer stellte, soweit in diesem Verfahren noch von Bedeutung, fest, die Einkommensteuer aus privaten Grundstückveräußerungen (sonstige Einkünfte) belaufe sich im Jahr 2012 auf 28.926,87 €.

Am 16.9.2011 habe das Gemeindeamt in X einen Baubewilligungsbescheid, gerichtet an die Bauwerberin (XX, Adresse) ausgefertigt. Danach beabsichtigte die Bauwerberin *"das bestehende Wohnhaus auf GSt-Nr. xxx, umzubauen und zu sanieren. Das bestehende Satteldach soll abgerissen und durch ein Flachdach ersetzt werden. An der Fassade soll eine 17 cm starke Dämmung angebracht werden. Sämtliche Fenster werden ausgetauscht, die Sanitärzellen erneuert und eine Heizung mit Gasfeuerung installiert. Verschiedene Grundrissänderungen sind im Erd- und Obergeschoß beabsichtigt. Auf der Südwestseite wird ein Zubau errichtet, in welchem im Erdgeschoß ein Wintergarten und im Obergeschoß eine Loggia errichtet werden. Der auf der Südostseite bestehende Balkon im Obergeschoß wird abgebrochen und an den Balkontüren werden Absturzsicherungen angebracht. Die Baukostensumme wird mit 130.000 € angenommen."*

Mit Kaufvertrag vom 11.1.2012 habe der Bf. „das bebaute Grundstück aaa und GSt bbb in Adresse1, von AB und von CD zum Kaufpreis von 120.350 € erworben und nach teilweiser Sanierung in noch nicht bezugsfertigem Zustand mit Kaufvertrag vom 4.6.2012 zum Gesamtkaufpreis von 250.000 € an BB und CC verkauft. Die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 seien in Höhe von 115.707,50 € realisiert worden, jedoch sei die daraus resultierende Immobilienertragsteuer im Sinne des § 30b EStG 1988 in Höhe von 28.926,88 € nicht entrichtet worden. Die Anschaffungskosten der Immobilie würden zusammen mit den angefallenen Nebenkosten (Grunderwerbsteuer 4.212,25 €, Eintragungsgebühr Grundbuch 1.323,85 €, Vermittlungsgebühr Z. 7.200 €; Vermessungsbüro XY 1.206,40 €) 134.292,50 € betragen. Nach Berücksichtigung des erlösten Verkaufspreises (250.000 €) verbliebe eine Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Immobilienertragsteuer in Höhe von 115.707,50 €. Die nach § 30b EStG 1988 in Höhe von 25% darauf zu entrichtende Immobilienertragsteuer betrage 28.926,88 €.

Verwiesen werde auf den Fragenkatalog des Finanzamtes vom 12.11.2013 und die hiezu eingereichte Stellungnahme des Buchhalters des Bf. (DD). Danach habe der Bf. mit EE von der XX in der Schweiz am 23.2.2011 eine Vereinbarung getroffen, wonach von dem am 11.1.2012 erworbenen Grundstückskörper zwei Grundstücksflächen abgeschrieben und sodann als eigenständige Baugrundstücke verkauft werden sollten. Die bebaute Liegenschaft habe jedoch nicht verkauft werden können, weil „keine adäquate Bausubstanz“ vorhanden gewesen sei. Vielmehr seien Sanierungsarbeiten angestanden, die teilweise als Eigenleistungen, teilweise über Auftragsvergaben durchzuführen gewesen seien. Der Bf. habe einen Ordner mit darin befindlichen Rechnungen und einer Kostenaufstellung in der Höhe von 206.286,88 € sowie danach eine zusätzliche Kostenaufstellung in Höhe von 43.001,36 € (die zwei Rechnungen der zweiten

Kostenaufstellung lauteten auf die Fa. F GmbH), zusammen Herstellungsaufwendungen über 249.288,24 €, als Nachweis dafür vorgelegt, dass Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht erwirtschaftet worden seien.

Der Bf. und EE hätten behauptete Eigenleistungen trotz mehrfacher Aufforderung der Abgabenbehörde nicht nachgewiesen. Diesbezügliche Prüfungshandlungen der Abgabenbehörde hätten ergeben, dass die beantragten Werbungskosten „größtenteils“ auf den Namen des Bf. lauteten, teilweise auf EE, fallweise auf die (späteren) Käufer der bebauten Liegenschaft (BB und CC). Diese Rechnungen seien grundsätzlich in bar beglichen worden. Der Bf. habe die Herkunft der Mittel nicht nachgewiesen. Rechnungen im Betrag von 43.001,36 € lauteten zudem auf die Fa. F GmbH und seien von dieser bezahlt und in deren Rechenwerk als Betriebsausgaben angesetzt worden. Der Bf. habe diese Rechnungsbeträge nochmals als Werbungskosten in Höhe von 43.001,36 € anlässlich der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen verwendet.

In freier Beweiswürdigung kam der Prüfer deshalb zum Ergebnis, dass der Bf. aus der Veräußerung des bebauten Grundstückes in Adresse2, am 4.6.2012 Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 in Höhe von 115.707,50 € erzielt habe und deshalb eine Immobilienertragsteuer in Höhe von 28.926,87 € zu entrichten sei.

Der Bf. habe zum Projekt in Adresse2, keine detaillierten Zahlungsnachweise bezüglich der beantragten Werbungskosten im Gesamtbetrag von 249.288,24 € vorgelegt und auch die Herkunft der entsprechenden finanziellen Mittel nicht nachgewiesen. Selbst die angeblich erbrachten Eigenleistungen des Bf. (bzw. jene durch EE) seien nicht nachgewiesen worden. Zudem seien Herstellungskosten nur insofern als Werbungskosten absetzbar, als diese „nachweislich und explizit“ durch den Veräußerer der Liegenschaft (den Bf.) getragen worden seien. Einen solchen Nachweis habe der Bf. teilweise nicht erbracht.

Es widerspreche weiters der Lebenserfahrung, Herstellungsaufwendungen in Höhe von 249.288,24 € zu tätigen, wenn diese nur teilweise an die Käufer der Liegenschaft (BB und CC) weiter verrechnet hätten werden könnten. Basierend auf den gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft im Ausmaß von 134.292,50 €, fänden bis zur Höhe des Verkaufspreises (250.000 €) nur Werbungskosten in Höhe von 115.707,50 € Deckung. Es widerspreche insbesondere der Lebenserfahrung, auf das Weiterverrechnen von Werbungskosten in Höhe von 133.580,74 € zu verzichten. Diese Diskrepanz sei durch den Bf. nicht schlüssig aufgeklärt worden. In freier Überzeugung gelange das Finanzamt Feldkirch zum Schluss, der Bf. habe sämtliche Umstände bezüglich der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse im Zusammenhang mit dem Projekt in Adr., nicht aufzuklären vermocht. Es sei deshalb nicht möglich gewesen, die beantragten abgabenrechtlichen Begünstigungen in der Höhe von 249.288,24 € auf ihre sachliche Richtigkeit hin zu überprüfen. Die beantragten Werbungskosten zweifle das Finanzamt Feldkirch folglich dem Grunde und der Höhe nach an.

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 24.10.2014 habe dieser zum Projekt in Adr., vorgebracht, die Sanierungskosten dieses Objektes habe der Bf. teilweise über eine Kreditaufnahme finanziert. Dieses Argument gehe nach Ansicht des Prüfers deshalb ins Leere, weil der besagte Kredit erst mit 27.12.2012 – und somit ein halbes Jahr nach dem am 4.6.2012 erfolgten Verkauf des bebauten Grundstückes an BB und CC – zugeteilt worden sei. Nach wie vor fehle daher ein Nachweis, welche Werbungskosten angefallen seien und wie diese finanziert worden seien.

Im Rahmen der Außenprüfung legte der Bf. eine als „Beilage 4“ (bzw. „Liste 1“) bezeichnete Aufstellung vor, in der die seiner Ansicht nach angefallenen Werbungskosten in Höhe von 206.286,88 € einzeln aufgelistet werden. Neben zusätzlichen Kaufpreiskosten in Höhe von 19.716,79 € (setzen sich aus Kaufpreisanzahlungen und einem Vorschuss im Ausmaß von insgesamt 19.650,00 € zusammen sowie zusätzlichen Lastenfreistellungskosten in Höhe von 66,79 €; siehe dazu die nachfolgende Tabelle) sind darin die Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer, etc.), Kilometergelder in Höhe von 5.880 € sowie Rechnungen diverser Baumärkte und von Handwerkern enthalten. Bei den Rechnungen der Baumärkte handelt es sich um bloße Kassabons. Die Rechnungen der Handwerker lauten teilweise auf EE oder auf die XX.

	Datum	Text	Betrag	Bemerkungen FA Feldkirch
a	29.03.2011 – 13.08.2012	Diverse Kleinbetragsrechnungen Baumärkte, Spesen, Tankbelege usw.	15.797,35 €	
b	22.02.2012	F GmbH	22.300,00 €	lt. Beschwerde zurückgenommen
c	18.07.2012	F GmbH	27.492,68 €	lt. Beschwerde zurückgenommen
d	07.10.2011	C	2.762,98 €	Kosten Kaufvertrag
e	09.07.2012	D	7.200,00 €	Vermittlungsgebühren EFH in X
f	15.09.2011	E	2.856,00 €	Vermittlungsgebühr GST fff und ggg
g	18.07.2012	G	13.766,00 €	Überweisung 3.8.2012
h	29.03.2012	G	3.500,00 €	Rechnung EE Durch Beschwerdeführer bezahlt
i	25.10.2011	I	13.432,32 €	Überweisung am 31.10.2011
j	31.12.2011	I	4.687,52 €	als Werbungskosten anerkannt
k	10.07.2012	J	1.952,22 €	Anerkennung als Werbungskosten
l	15.11.2011	K	2.412,80 €	Anerkennung als Werbungskosten
m	17.03.2012	L & M	10.000,00 €	Anzahlung auf Kaufpreis/keine Sanierung
n	13.03.2012	G	6.000,00 €	Rechnung EE Rechnung bezahlt durch F

o	29.06.2011	N	2.136,00 €	Rechnung lautet auf XX
p	06.08.2012	O (Kaufvertrag 4.6.2012)	17.990,00 €	Rechnung lautet auf XX
q	03.08.2011	P	480,00 €	Rechnung lautet EE
r	04.10.2011	Q	1.842,60 €	Rechnung lautet auf F
s	24.08.2011	R	651,61 €	Rechnung lautet EE
t	14.03.2011	S	4.650,00 €	Anzahlung auf Kaufpreis
u	02.03.2011	Ablöse Küche (CD)	5.000,00 €	Ablöse Küche als Anzahlung auf Kaufpreis
v		T	17.496,00 €	Nur Lieferscheine vorhanden, aber keine Rechnung
w		U (Rechnung folgt)	6.000,00 €	Rechnung fehlt
x		Kilometerkosten (200 Fahrten zu je 70 Km)	5.880,00 €	Keine Werbungskosten
y		Diverse Kosten (ohne Beleg)	10.000,00 €	Keine Belege vorgelegt
	Summe		206.286,08 €	

Das Finanzamt Feldkirch folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 4.11.2014 die „Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%)“ mit 28.926,87 € fest.

In der am 5.12.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde beantragt, die Immobilienertragsteuer mit 0,00 € festzusetzen. Begründend brachte die steuerliche Vertreterin des Bf. vor, ein Betriebsprüfer sei angehalten, ein getreues Bild der Situation zu erstellen und nicht nur die steuerhängigen Teile zu erfassen. Dies sei im Streitfall nicht geschehen. Weil zeitgleich die Fa. F GmbH geprüft worden sei, habe der Betriebsprüfer Kenntnis davon gehabt, dass der Bf. in den Jahren 2011 und 2012 Bargeld in Höhe von 218.427,46 € aus der F GmbH entnommen habe. Weiters habe der Bf. am 27.12.2011 (fälschlicherweise sei ursprünglich als Kreditvertragsdatum der 27.12.2012 genannt worden) für die Anschaffung und den Ausbau der Immobilie in Adresse3, ein Darlehen über 146.461 € aufgenommen und am 16.3.2012 ein weiteres über 35.721 €. Mit dem Verkauf „des ersten Teilgrundstückes an das Ehepaar V“ zum Kaufpreis von 119.000 € sei dem Bf. nach Abzug der diesbezüglich angefallenen Kosten in Höhe von 23.083,79 € somit Bargeld in Höhe von insgesamt 378.070,98 € zur Finanzierung der Ausbaukosten zur Verfügung gestanden.

Der Kaufpreis der bebauten Immobilie in X habe zudem 154.009,29 € betragen und nicht – wie vom Finanzamt angenommen – 134.292,50 € (+19.716,79 €).

Der Prüfer habe sämtliche Unterlagen vorgelegt erhalten. Der Bf. sei somit seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen. Die Unterlagen seien neu gruppiert und der Beschwerde als Anhang beigelegt worden. Weil das „Gebäude mangels adäquater Bausubstanz so nicht veräußerbar“ gewesen sei, habe der Bf. dieses saniert und

die Arbeiten fallweise in Eigenregie durchgeführt. Den vorgelegten Belegen sei zu entnehmen, dass die Fa. G die Trockenbauarbeiten, die Fa. I die Betonarbeiten und „eine Holzbaufirma“ den Großteil der Arbeiten durchgeführt hätten. Die sodann verbliebenen Leistungen wie auch die Bauaufsicht habe der Bf. übernommen. Der Nachweis über erbrachte Eigenleistungen werde durch die Tatsache erhärtet, dass das Gebäude schließlich veräußerbar geworden sei, ohne dass Rechnungen für einen Generalunternehmer angefallen seien.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung führten nicht vorhersehbare Baumängel zu erhöhten Kosten und zu Verlusten anlässlich der Veräußerung der Immobilie.

Der Beschwerde beigelegt war eine weitere, bereits im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Werbungskostenaufstellung („Liste 2“), in welcher Werbungskosten in Höhe von 43.001,36 € aufgelistet sind. Da diese Kosten - wie vom Finanzamt nachgewiesen wurde - bereits von der F GmbH als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, wurde die Berücksichtigung dieser Kosten allerdings in der Beschwerde nicht weiter aufrecht erhalten. Zwei weitere Rechnungen der F GmbH vom 22.2.2012 über 22.300 € sowie vom 18.7.2012 über 27.492,68 € (jeweils „Liste 1“), adressiert an den Bf. als Rechnungsempfänger, wurden wiederum storniert. Insgesamt wurden daher neben Anschaffungskosten in Höhe von 154.009,29 € Ausbaukosten im Ausmaß von 150.892,40 € und sohin Werbungskosten im Ausmaß von 304.901,69 € geltend gemacht, die dem Veräußerungserlös in Höhe von 250.000,00 € gegenüberzustellen sind.

In der teilweise stattgebenden Beschwerdevereinscheidung anerkannte das Finanzamt Feldkirch durch Ausscheiden bestimmter Aufwendungen die danach verbleibenden Rechnungsbeträge in Höhe von insgesamt 74.796,20 € als „Ausbaukosten“ (Werbungskosten) an, sodass sich die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer auf 40.911,30 € reduzierte.

		Betrag
Werbungskosten lt. Liste 1		206.286,88 €
Werbungskosten lt. Liste 2 (zwei Rechnungen der F GmbH an den Beschwerdeführer/Rechnungen, die im Aufwand der F GmbH bereits verbucht waren)		43.001,36 €
Zurücknahme der Werbungskosten lt. Liste 2 in der Beschwerde		-43.001,36 €
Storno lt. Beschwerde (Liste 1)		-22.300,00 €
Storno lt. Beschwerde (Liste 1)		-27.492,68 €
Datum	Text	
	lt. Beschwerde Pkt 4 / Zahlungsnachweis durch den Bf.: Rechnung fehlt	-19.461,00 €

06.08.2012	Rechnung O (lautet auf XX)	-17.990,00 €
29.06.2011	Rechnung N lautet auf XX / Zahlungsnachweis durch den Bf. fehlt	-2.136,00 €
13.03.2012	Rechnung G lautet auf XX / Zahlung erfolgte durch Fa. F	-6.000,00 €
02.03.2011	Ablöse Küche M. / Vereinbarung mit XX geschlossen	-5.000,00 €
04.04.2011	Gebäudeanzahlung an AB / Vereinbarung mit XX	-5.000,00 €
04.04.2011	Gebäudeanzahlung an M. / Vereinbarung mit XX	-5.000,00 €
25.07.2011	Vorschuss S. / Vereinbarung mit XX	-4.650,00 €
21.09.2011	Holzbaufirma / Rechnung und Zahlungseingang nicht nachgewiesen	-16.461,00 €
Summe		+74.796,20 €

Begründend führte das Finanzamt aus, Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen des Veräußerers einer Liegenschaft seien anschaffungskostenerhöhend zu berücksichtigen, sofern diese nicht bereits zuvor bei der Ermittlung von Einkünften Berücksichtigung gefunden hätten.

Die vom Bf. zusätzlich begehrten Anschaffungskosten in Höhe von 19.650 € (Anmerkung: Tatsächlich handelt es sich um Kosten im Ausmaß von 19.716,79 €) stellten jedoch keine Herstellungskosten dar, weil der Betrag beispielsweise die Ablöse einer Kücheneinrichtung inkludiere. Der Grundstücksbegriff des § 30 Abs. 1 EStG 1988 umfasse aber nur Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits. Der Ablöse der Küche liege zudem eine Vereinbarung mit der XX und nicht mit dem Bf. zugrunde. Dieselbe Sachlage treffe auf die beiden vom Bf. ins Treffen geführten Gebäudeanzahlungen zu. Auch diese seien mit der XX vereinbart worden. Ebenso basierten der „Vorschuss von S. und die diesbezügliche Lastenfreistellung“ auf nicht mit dem Bf. abgeschlossenen Vereinbarungen, weshalb eine Berücksichtigung als Werbungskosten nicht möglich sei. Dieser Umstand treffe überhaupt auf einen Großteil der vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen zu, die zumeist mit der XX vereinbart worden seien und/oder hinsichtlich derer Zahlungsnachweise fehlten. Der Prüfer habe jene vom Bf. beigebrachten Rechnungsbeträge (Leistungen) als Werbungskosten berücksichtigt, die den Bf. betroffen hätten. Weitere (unzählige) Kleinbetragsrechnungen, die weder einen konkreten Bezug zum gegenständlichen Projekt, noch einen Hinweis darauf enthielten, von wem die Aufwendungen getragen worden seien, stellten keine anererkennungsfähigen Werbungskosten dar. „Rechnungen, Vereinbarungen und sonstige Kosten, die nicht den Bf. betreffen, weil sie mit anderen vereinbart/bzw von anderen getragen“ worden seien, stellten ebenfalls keine Werbungskosten dar.

Dem Bf. sei es nur bedingt gelungen, schlüssig nachzuweisen, dass er sämtliche beantragten Werbungskosten auch wirtschaftlich getragen habe – und nicht etwa

eine andere (juristische) Person. Der Bf. habe hinsichtlich der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse keine umfassende Klarheit verschaffen können, vor allem, welche Zahlungsflüsse potenzieller Werbungskosten tatsächlich ihm selbst zuzurechnen seien. Dessen Versuch des Nachweises der Mittelherkunft übersehe, dass die Ausbaurkosten auch tatsächlich vom Bf. hätten getragen werden müssen. Zur Verfügung stehende Geldmittel bedeuteten nicht automatisch, dass damit auch die gegenständlichen Kosten getragen worden seien. Eine potenziell mögliche Finanzierung ersetze keinen Zahlungsnachweis. Der Bf. habe dem Finanzamt Feldkirch überdies nur einen Kreditvertrag vorgelegt. Der Nachweis, „in welcher Form bzw. wo diese Mittel geflossen“ seien, fehle. Unklar sei ebenso, wie der Bf. für die Jahre 2011 und 2012 Entnahmen in Höhe von 218.427,46 € ermittelt habe, denn der Prüfer habe für vorgenannten Zeitraum nur Entnahmen in Höhe von 57.278,23 € festgestellt. Schließlich sei festzuhalten, dass der Bf. Werbungskosten in Höhe von 43.001,36 € „zurückgenommen“ und „zwei weitere auf ihn lautende Rechnungen im Gesamtbetrag von 49.792,68 €, welche er als Geschäftsführer der Fa. F GmbH in deren Namen und auf seine eigene Person als Rechnungsempfänger fakturiert“ habe, storniert habe (Rechnung vom 22.2.2012 über 22.300 € und Rechnung vom 18.7.2012 über 27.492,68 €).

Vom Bf. seien somit nachweislich Ausbaurkosten in Höhe von 74.796,20 € getragen worden, sodass den Veräußerungskosten Anschaffungskosten in Höhe von 209.088,70 € gegenüberzustellen seien. Die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer betrage daher 40.911,30 € und die abzuführende Immobilienertragsteuer 10.277,83 €.

Im fristgerecht über „Finanz-Online“ eingebrachten Vorlageantrag wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Das Finanzamt Feldkirch beantragte im Vorlagebericht, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen (offensichtlich im Sinne der Beschwerdevorentscheidung).

Nach erfolgter ordnungsgemäßer Ladung der Parteien zur mündlichen Senatsverhandlung wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 11.4.2019 der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

Sachverhalt/Beweiswürdigung

Die XX, Adr1, bot den Hälfteeigentümern zu EZ AA, GSt-Nr aaa (818 m²) und bbb (84 m²) in GB AAA, mit Kaufanbot vom 14.3.2011 an, die bebaute Liegenschaft mit einer Nutzfläche von 902 m² um 170.000 € zu erwerben.

Das auf GSt-Nr bbb befindliche „Einfamilienhaus, bestehend aus Keller, EG und OG befand sich (vor dem Erwerb durch den Bf.) im Rohbauzustand (Seite 1, letzter Absatz, des Kaufvertrages vom 11.1.2012). Eine in Auftrag gegebene Verkehrswertschätzung zum 9.2.2011 hatte einen Verkehrswert der Liegenschaft (vor erfolgter Teilung) in Höhe von 170.000 € ermittelt.

Über Auftrag des Bf. führte das Vermessungsbüro „WW, im September 2011 eine Grundstücksteilung dergestalt durch, dass aus GSt-Nr aaa die neuen GSt-Nrn. ccc (534 m²) sowie die GSt-Nrn. ddd und eee gebildet wurden. Die Grundteilung wurde grundverkehrsbehördlich genehmigt.

Am 23.2.2011 schloss der Bf. mit EE. von der XX in der Schweiz eine Vereinbarung zum in der KG X erworbenen bebauten Grundstück ab, nach welcher es „ *das gemeinsame Ziel ist, das bestehende Haus mit ca. 100 m² inkl. Liegenschaft sowie die zweite separate Liegenschaft Grünfläche ca. 623 m² an Dritte zu verkaufen. Gewinne sowie Verluste werden von den Vertragspartnern zu je 50% vereinbart* ."

Mittels Kaufvertrag vom 11.1.2012 erwarb der Bf. die bebauten Grundstücke GSt-Nr ccc und GSt-Nr bbb, EZ AA in der KG Adr., Grundstückfläche nunmehr 618 m², zum Preis von 120.350 €. Die Verkäufer der Liegenschaft (AB und M., jeweils als Hälfteigentümer) bestätigen, die jeweiligen Anteile am Kaufpreis (zusammen 120.350 €) erhalten zu haben.

An Anschaffungs(neben)kosten zum Kaufvertrag vom 11.1.2012 sind (unbestritten) solche in Höhe von 13.942,50 € angefallen (Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.212,25 €, Grundbuch-Eintragungsgebühr in Höhe von 1.323,85 €, Vermittlungsgebühren der Z. GmbH in Höhe von 7.200 € und Vermessungskosten in Höhe von 1.206,40 €).

Der Bf. bringt vor, die XX habe im Zusammenhang mit dem Erwerb des bebauten Grundstückes in Adr., weitere Zahlungen in Höhe von 19.716,79 € geleistet. Davon würden 5.000 € auf eine Kücheneinrichtung entfallen, 10.000 € auf Anzahlungen auf das Gebäude (CD und S je zur Hälfte), 4000 € auf einen weiteren „Vorschuss S.“ sowie 716,79 € auf Aufwendungen für eine Lastenfreistellung.

CD sagte – als Zeuge niederschriftlich am 11.2.2014 vom Finanzamt Feldkirch zur Sache einvernommen - aus, zusätzlich zum halben Kaufpreis zwecks Abgeltung seines Eigentumsrechtes habe er 5.000 € als Ablöse für Einrichtungsgegenstände (Küche) erhalten. Darüber hinaus habe er keine Gelder erhalten.

Mit Kaufvertrag vom 4.6.2012 veräußerte der Bf. die bebaute, teilsanierte Liegenschaft in der KG X an BB und CC zum Preis von 250.000 €. In Pkt. II. des Vertrages wird festgehalten, dass das Wohnhaus noch nicht bezugsfertig ist. In Pkt. VIII "Gewährleistung" des Vertrages wird explizit darauf hingewiesen, dass „ *folgende Leistungen – teilweise abweichend von der beiliegenden Ausstattungsliste und beiliegenden Plänen – im Kaufpreis nicht enthalten und daher nicht vertragsgegenständlich sind:*

- *Asphaltierung/Pflasterung des Vorplatzes*
- *3-flügeliges Fenster im 1. OG (Badezimmer)*
- *Eindeckung des Kamines samt Material*
- *Innentüren im Erd- und Obergeschoß*
- *Parkett im Wohn-, Esszimmer sowie in den Schlafzimmern und in einem Zimmer im 1. OG*
- *Fliesen in der Küche, Treppenhaus, Gang, Garderobe, WC und Bad*

- *Säнитäreinrichtungen im Technikraum, WC und Bad gemäß Bau- und Ausstattungsbeschreibung*
- *Absturzsicherungen beim Kinderzimmer 1 und 2*
- *Außenjalousien bei Terrasse und Fenstern*
- *Treppengeländer im Treppenhaus*
- *Außenfassade mit 16 cm Dämmung*
- *Verputz Granol weiß*
- *Komplette Aussenanlagen"*

Im Rahmen der Beweiswürdigung ist hinsichtlich der Überzeugungskraft der Aussagen des Bf. zu berücksichtigen, dass dieser auch geschäftsführender Alleingesellschafter der F GmbH ist. In seiner Funktion als Geschäftsführer hat der Bf. Werbungskosten in Höhe von 43.001,36 € an sich selbst verrechnet, obwohl die Summe bereits in die Gewinn- und Verlustrechnung der F GmbH Eingang gefunden hatte. Da eine faktische Kostentragung durch den Bf. nicht erfolgt ist, hat dieser die Summe von 43.001,36 € als Werbungskosten iZm der Veräußerung der bebauten Immobilie in X schließlich nicht länger aufrechterhalten. Zwei weitere Rechnungen über zusammen 49.792,68 €, die der Bf. ebenso als Geschäftsführer der F GmbH an sich selbst als Rechnungsempfänger adressiert, aber wirtschaftlich nicht getragen hatte, stornierte dieser nach Prüfung und entsprechender Argumentation durch das Finanzamt Feldkirch.

	lt. Beschwerde Pkt 4 / Zahlungsnachweis durch den Bf.: Rechnung fehlt - 3.000 € (Aufwendungen ZZ (Seite 17 zweiter Absatz Stellungnahme BP) - 16.461 € „Holzbaufirma“	-19.461,00 €
--	---	--------------

Der Schriftsatz der Rechtsanwälte "DE" vom 21.9.2011, gerichtet an EE und den Bf., hält fest, dass der „Kaufpreis aus der Veräußerung V“ wie folgt aufzuteilen ist: *„Gemäß dem Treuhandvertrag und den mir vorliegenden Informationen ist der Betrag von 16.461,00 € gemäß Abtretung an Holzbaufirma“* zu entrichten (*„dieses Geld soll noch auf dem Treuhandkonto belassen werden und dann direkt an diese Holzbaufirma überwiesen werden“*).

Das Prüfungsorgan des Finanzamtes Feldkirch hat den Bf. aufgefordert, die beiden Aufwandspositionen von zusammen 19.461 € zu beschreiben und zu belegen. Diesem Ersuchen ist der Bf. nicht nachgekommen. Eine Person namens „ZZ“ ist zudem im Zusammenhang mit dem Projekt „bebautes Grundstück X“ nie in Erscheinung getreten. Unklar ist weiters, welche angebliche Leistung die „Holzbaufirma“ zum Projekt in X erbracht haben soll - zumal der Bf. weitere Immobilienprojekte verfolgt hat.

Werbungskosten erfordern einen logischen Zusammenhang von Aufwendungen einerseits und der insoweit betroffenen Einkunftsquelle andererseits. Ein solcher Kausalzusammenhang wurde vom Bf. nicht aufgezeigt bzw. nachgewiesen, sodass diese Kosten in Höhe von insgesamt 19.461,00 € nicht berücksichtigt werden konnten.

06.08.2012	Rechnung EF (lautet auf XX)	-17.990,00 €
------------	-----------------------------	--------------

Nach Unterfertigung des Kaufvertrages durch BB beauftragte dieser EE mittels Werkvertrag vom 4.6.2012 die für eine Fertigstellung der ausstehenden Teilleistungen notwendigen Arbeiten am Gebäude in Adr., zum Preis von 50.000 € zu erbringen. Tatsächlich hat EE in der Folge die Durchführung von Bauleistungen in Höhe von lediglich 40.191 € organisiert, weil BB einzelne, im Werkvertrag aufgezählte Leistungen nachträglich nicht in Anspruch genommen hat. Von der Fa. F GmbH hat BB hinsichtlich der erbrachten Leistungen aus dem Werkvertrag zwei Rechnungen über 27.492,68 € sowie über 12.698,32 € erhalten und bezahlt.

Zwei Leistungsabrechnungen der EF GmbH vom 6.8.2012, adressiert an die XX, zu Händen EE., Adr2, stellen für erbrachte Leistungen (Installation Heizung, Sanitäre, Gasanschluss, Hebepumpe, sanitäre Einrichtungen) „für Projekt BB. X“ die Summe von zusammen 17.990 € in Rechnung. Diese Leistungen sind nach dem Verkauf der Liegenschaft (4.6.2012) durch den Bf. an BB und CC gemäß der ebenfalls am 4.6.2012 zwischen EE einerseits und CB andererseits getroffenen Werkvertragsvereinbarung (Honorar ursprünglich: 50.000 €) als für die Fertigstellung des Gebäudes noch zu erbringende Leistungen gesondert vereinbart und auch abgerechnet worden. Eine spätere Reklamation wegen vorhandener Mängel der durch die EF GmbH erbrachten Heizungsinstallationen erfolgte durch BB bei EE – und nicht etwa beim Bf. Als Teil der Werkvertragsvereinbarung vom 4.6.2012 sind diese Aufwendungen über 17.990 € deshalb nicht als Herstellungskosten anlässlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die beschwerdegegenständliche Immobilienertragsteuer zu berücksichtigen.

29.06.2011	Rg. N lautet auf XX / Zahlungsnachweis durch den Bf. fehlt	-2.136,00 €
------------	--	-------------

Die X-Gesellschaft stellte der XX am 29.6.2011 für diverse Leistungen (Netzzutrittsentgelt, Grabarbeiten, Mauerdurchbruch) einen Bruttobetrag in Höhe von 2.136,00 € in Rechnung. Laut Rechnung handelt es sich um eine Abrechnung zum „Objekt Adr.“. Fest steht, dass der Bf. mit EE eine Vereinbarung zur gewinnbringenden Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft in getroffen hat. Werkvertragspartnerin - nach Veräußerung der in Rede stehenden Liegenschaft an BB.. und CC. - war zudem die XX (EE). Es kann gegenständlich dahingestellt bleiben, welche konkrete Rolle EE beim „Projekt bebaute Liegenschaft X“ eingenommen hat, denn selbst das Finanzamt Feldkirch bezeichnet EE als „Geschäftspartner des Bf.“. Tatsache ist, dass die XX den Rechnungsbetrag, der unzweifelhaft mit einer zum Objekt „Adr.“ erbrachten Leistung zusammenhängt, bezahlt hat. Da neben dem Verkaufspreis auch alle sonstigen wirtschaftlichen (geldwerten) Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung zukommen, zum Veräußerungserlös zählen, erhöhen auch Vorteile von dritter Seite den Veräußerungserlös (VwGH vom 28.11.2000, 97/14/0032). Die von der XX getragenen Aufwendungen über 2.136 € erhöhen umgekehrt deshalb auch die Werbungskosten für den Bf. zumal der Bf. und EE offensichtlich gemeinsam das Objekt saniert haben.

Auswirkung	-2.136,00 €
------------	-------------

13.03.2012	Rg. G lautet auf XX / Zahlung erfolgte durch Fa. F GmbH	-6.000,00 €
------------	---	-------------

Da dieser Rechnungsbetrag von 6.000 € in der Gewinn- und Verlustrechnung der F GmbH als Aufwand verbucht wurde, kann er nicht nochmals bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer berücksichtigt werden. Denn für eine Weiterverrechnung des Betrages über 6.000 € (von der F GmbH an den Bf.) fehlt jeder Nachweis.

02.03.2011	Ablöse Küche M. / Vereinbarung mit XX geschlossen	-5.000,00 €
------------	---	-------------

Die Kücheneinrichtung zählt nach der Verkehrsauffassung nicht zum Gebäude. Eine Einbauküche ist ohne Verletzung der Substanz des Gebäudes demontierbar und an einem anderen Ort (Wohnung) wieder aufstell- und verwendbar. Die „Ablöse“ des Wirtschaftsgutes „Kücheneinrichtung“ ist für die Ermittlung der Anschaffungskosten des „Projektes X“ deshalb steuerlich unbeachtlich.

04.04.2011	Gebäudeanzahlung an AB / Vereinbarung mit XX	-5.000,00 €
04.04.2011	Gebäudeanzahlung an M. / Vereinbarung mit XX	-5.000,00 €
25.07.2011	Vorschuss AB / Vereinbarung mit XX 4.000 € „Vorschuss“ 650 € Lastenfreistellungsgebühren	-4.650,00 €

Das Finanzamt ist im Rahmen der Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass die im Kaufvertrag vom 11.1.2012 (abgeschlossen zwischen dem Bf. und AB sowie M.) angeführte Kaufpreissumme von 120.350 € auch den tatsächlichen Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes entspricht. Auch die beiden Verkäufer der Liegenschaft (AB und M.) bestätigen, anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme zusammen die Kaufpreissumme von 120.350 € erhalten zu haben.

Das BFG sieht daher keinen Anlass für die Annahme, dass AB und M. zusammen weitere 14.650 € erhalten haben, zumal für dieser Annahme - neben den dazu in Widerspruch stehenden Aussagen der Verkäufer - auch eine taugliche Geschäftsgrundlage (eine offen gelegte vertragliche Regelung) fehlt. Überdies hat der Bf. auch nicht dargelegt, weshalb neben der vertraglich festgelegten Kaufpreissumme zusätzliche Gelder zu leisten gewesen wären.

a	29.03.2011 – 13.08.2012	Diverse Kleinbetragsrechnungen Baumärkte, Spesen, Tankbelege usw.	-15.797,35 €	(Liste 1)
---	----------------------------	--	--------------	-----------

Aus der obig wiedergegebenen Begründung der Beschwerdeentscheidung geht hervor, dass nach Auffassung des Finanzamtes unter anderem die zahlreichen Kleinbetragsrechnungen in Höhe von insgesamt 15.797,35 € nicht als Werbungskosten anzuerkennen waren. Irrtümlich wurde jedoch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer anstelle von 15.797,35 € ein Betrag von 16.461,00 € nicht zum Ansatz gebracht (und damit im Zusammenhang mit

einer „Holzbaufirma“ geltend gemachte Aufwendungen in Höhe von 16.461,00 € doppelt nicht berücksichtigt).

Die Summe in Höhe von 15.797,35 € setzt sich aus Hunderten von Kleinbetragsrechnungen zusammen. Die Kassabons wurden teilweise nach dem Verkauf der bebauten Liegenschaft an CB ausgestellt. Eine Zuordnung der Einzelleistung zur bebauten Liegenschaft in X ist – abgeleitet von der Textierung des jeweiligen Bons – nicht möglich. Der Bf. argumentiert, er habe einzelne Leistungen in Eigeninitiative erbracht. Welche konkreten Leistungen dies sein sollten, welche Fertigkeiten damit verbunden waren, welche Materialien er dazu benötigte und welcher Zeitaufwand damit verbunden gewesen sein soll, bringt der Bf. nicht vor. Es kann zutreffen, dass einzelne dieser Leistungen für die Veräußerbarmachung in X notwendig waren. Ebenso denkbar ist, dass einzelne dieser Leistungen in anderen Projekten des Bf. benötigt wurden oder überhaupt für private Zwecke des Bf. (seines persönlichen Umfeldes) Verwendung gefunden haben. Im Wege der Schätzung (§ 184 BAO) werden deshalb 50% der diesbezüglich insgesamt angefallenen Aufwendungen (=7.898,67 €) als Werbungskosten iZm dem Projekt in X steuerlich anerkannt.

Auswirkung	+ 7.898,67 €
	-16.461,00 €

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 ESt G 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988. Zu den sonstigen Einkünften zählen gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I 2012/22, auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988).

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen 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.

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

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 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 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen errechnen sich danach wie folgt:

Anschaffungskosten 11.1.2012	120.350,00 €
Anschaffungsnebenkosten	+13.942,50 €
Werbungskosten BVE	+74.796,20 €
Werbungskostenänderung jetzt	+10.698,33 €
Anschaffungskosten gesamt	219.787,03 €
Veräußerungserlös 4.6.2012	250.000,00 €
Bemessungsgrundlage Immo-ESt	+30.212,97 €
Darauf entfallende Immo-ESt	7.553,24 €

Zulässigkeit einer (ordentlichen) 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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da keine Rechtsfragen, sondern nur Fragen der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung zu lösen waren.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. April 2019