

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Zangerl-Reiter in der Beschwerdesache Bf, Bf-Adr, über die Beschwerde vom 22. April 2014 gegen den Bescheid des Ri (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26. März 2014 betreffend Einkommensteuer 2012, Steuernummer BFStNr, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 07. September 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Sf zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin war Hälfteeigentümerin der Liegenschaft Grundstück.
2. Aufgrund einer Kontrollmitteilung des Finanzamts für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel wurde der Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 06.02.2014 eine Beilage zur Einkommensteuererklärung mit dem Ersuchen, diese auszufüllen und zu retournieren, zugesandt. Das Finanzamt führte dazu aus, ab dem 01.04.2012 sei die Veräußerung von Grundstücken unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung einkommenssteuerpflichtig. Die Beschwerdeführerin habe aufgrund der vorliegenden Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 nach dem 31.03.2012 ein Grundstück veräußert. Für die Besteuerung der Grundstücksveräußerung im Rahmen der Einkommensteuer sei nicht das Vertragsdatum, sondern der Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises relevant. Das bedeute, dass die Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht bei der Veranlagung für das Jahr 2012 vorzunehmen sei, wenn der Kaufpreis nicht im Jahr 2012 zugeflossen sei.

3. Am 27.02.2014 wurde die Einkommensteuererklärung 2012 über FinanzOnline beim Finanzamt eingereicht. Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen wurden nicht erklärt.

Mit Schreiben vom 19.03.2014 teilte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin mit, letztere habe die Liegenschaft Grundstück mit Kaufvertrag vom 08.01.2008 an Herrn HA verkauft. Das Grundstück habe sich zum Veräußerungszeitpunkt im Privatvermögen der Beschwerdeführerin befunden und sei außerhalb der Spekulationsfrist gewesen. Der Käufer habe sich verpflichtet, als Abgeltung ein neues - genau spezifiziertes - Ersatzhaus für die Beschwerdeführerin zu bauen. Im Anschluss an die Vertragsunterfertigung sei noch im Jahr 2008 das Gebäude vom Erwerber übernommen und abgerissen worden. Das wirtschaftliche Eigentum sei daher bereits 2008 an Herrn HA übergegangen. Aufgrund etlicher Verzögerungen des Projektes LF habe der Neubau laut vertraglicher Vereinbarung aus 2008 nicht fristgerecht errichtet werden können. Daher sei der bestehende Kaufvertrag dahingehend geändert worden, dass das Ersatzhaus durch Geldzahlung abgegolten worden sei. Der Geldfluss habe im Jahr 2012 stattgefunden.

Nach telefonischer Rückfrage des Finanzamtes wurden der Rahmenvertrag vom 08.01.2008 und der Kaufvertrag vom 18.05.2012 vorgelegt.

4. Das Finanzamt erließ am 26.03.2014 den Einkommensteuerbescheid 2012 und setzte – neben anderen Einkünften – die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25 %) i.H.v. € 45.281,25 fest. Begründend führte das Finanzamt aus, mit Kaufvertrag vom 18.05.2012 sei die Liegenschaft Grundstück an die ATH KG um einen Kaufpreis von € 1.293.750,00 verkauft worden. Maßgeblich für die Entstehung der Steuerschuld sei das tatsächliche Verpflichtungsgeschäft, also erst der Hauptvertrag und nicht eventuelle Vorverträge. Der Hauptvertrag bestimme den relevanten Veräußerungszeitpunkt. Da der Geldfluss 2012 erfolgt sei, sei die Immobilienvertragssteuer mit der Veranlagung für das Jahr 2012 vorzuschreiben.

5. In der Beschwerde vom 16.04.2014, beim Finanzamt eingelangt am 22.04.2014, beantragte die Beschwerdeführerin, die Immobilienvertragssteuer i.H.v. € 45.281,25 nicht festzusetzen. Den Gegenstand des am 08.01.2008 abgeschlossenen Vertrages habe die Veräußerung des Hälfteanteils der Liegenschaft Grundstück, welcher im Eigentum der Beschwerdeführerin gestanden habe, und die Regelung der hierfür vom Käufer zu erbringenden Gegenleistung gebildet. Diese Gegenleistung habe in der Übereignung eines Grundstückes und Errichtung eines bereits vom Architekten bis ins Detail geplanten und auch im Vertrag detailliert beschriebenen Wohnhauses bestanden. In diesem Vertrag sei zum einen genau vereinbart worden, welche Sachen Gegenstand des Eigentumsübergangs gewesen seien, wann der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Räumung des Hauses bis spätestens 31.01.2008) zu erfolgen gehabt hätte - sprich die Leistung (= vertragliche Verpflichtung) der Verkäuferin sei genau spezifiziert - , und zum anderen die Gegenleistung des Käufers (=

vertragliche Verpflichtung) genauestens vereinbart worden. Es sei weiters vereinbart worden, wann und wie die grundbücherliche Übergabe stattfinden solle.

Die Beschwerdeführerin habe nach Vertragsabschluss ihre vertraglichen Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt und das Haus fristgerecht geräumt. Der Käufer sei in der Folge seiner bereits im Vertrag angeführten Absicht gefolgt und habe das Gebäude unverzüglich abreißen lassen. Da sich die behördlichen Genehmigungen für den Bau des neuen Hauses für die Beschwerdeführerin (bedungene Gegenleistung) in die Länge gezogen haben, habe der Käufer seinen vertraglichen Verpflichtungen nicht rechtzeitig nachkommen können. Aus diesem Grund sei der Vertrag vom 08.01.2008 am 18.05.2012 dahingehend abgeändert worden, dass die Gegenleistung des Käufers nun in Geld erfolgte und von einer dem Käufer nahestehenden Gesellschaft erfüllt worden sei.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei die Festsetzung der Immobilienverkehrssteuer und die Annahme des Finanzamtes, als Hauptvertrag sei der Vertrag vom 18.05.2012 anzusehen und somit für die Veräußerung relevant sowie der Vertrag vom 08.01.2008 als Vorvertrag zu qualifizieren, aus zwei Gründen nicht korrekt:

Zum einen sei das Verpflichtungsgeschäft zweifelsfrei 2008 gewesen. Das Verpflichtungsgeschäft sei maßgebend für die Entstehung der Steuerschuld. Das Verpflichtungsgeschäft sei jedoch bereits mit dem Vertrag vom 08.01.2008 verwirklicht gewesen. In diesem Vertrag habe sich der Käufer verpflichtet, ein neues genau spezifiziertes Ersatzhaus für die Beschwerdeführerin zu bauen. Gleichzeitig habe sich die Beschwerdeführerin verpflichtet das Eigentum an der Liegenschaft samt dem Haus Straße zu übertragen und dieses Haus bis spätestens 31.01.2008 zu räumen. Aus diesem Vertrag sei klar das Verpflichtungsgeschäft zu erkennen. Die Verpflichtungen beider Vertragsteile seien vollständig und detailliert ausformuliert, beiden Vertragspartnern sei klar gewesen, welche Verpflichtungen sie eingegangen seien. Den Vertrag als Vorvertrag zu bezeichnen entbehre jeder Grundlage. Es sei niemals der Wille der Parteien gewesen lediglich ein Versprechen zum Abschluss eines Hauptvertrages abzugeben. Dies manifestiere sich zweifelsfrei am Handeln der Vertragspartner und am Wortlaut des Vertrages. Es sei nie davon die Rede gewesen zu einem späteren Zeitpunkt einen Hauptvertrag abschließen zu wollen. Vielmehr sei für die Vertragspartner der Vertrag vom 08.01.2008 bereits der Hauptvertrag gewesen. Es widerspreche wohl der allgemeinen Verkehrsauffassung und der gängigen Praxis, auf Basis eines Versprechens auf Abschluss eines Hauptvertrages sein Haus zu räumen und jemanden zum Abbruch zu übergeben oder ein fremdes Gebäude einfach wegzureißen ohne vorherige fixe vertragliche Grundlage. Auch widerspreche diese Sichtweise der Rz 6629 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR). Im Vertrag vom 08.01.2008 sei nicht nur der Kaufgegenstand, sondern auch die Gegenleistung des Käufers genauestens vereinbart worden. Letztere habe in der Errichtung eines genau spezifizierten neuen Hauses und Übergabe desselben bestanden, was sich leider in der Folge als nicht möglich herausstellte. Daher sei der Vertrag dahingehend geändert worden, dass der Käufer seine vertragliche Verpflichtung in

Geld habe leisten können und in der Folge auch indirekt leistete. Am Wert der Gegenleistung habe sich jedoch durch diese Änderung des Vertrages nichts geändert. Der Vertrag vom 18.05.2012 habe ausschließlich den Zweck die Änderung des Vertrages vom 08.01.2008 schriftlich zu vereinbaren und vor allem die grundbücherliche Durchführung des Vertrages vom 08.01.2008 (Modus) zu verwirklichen gehabt. Dies sei bereits im Vertrag vom 08.01.2008 unter Punkt V. 1. Satz so vereinbart gewesen.

Zum anderen sei das wirtschaftliche Eigentum zweifelsfrei 2008 auf den Käufer übergegangen. Abgesehen von der Tatsache, dass das Verpflichtungsgeschäft bereits am 08.01.2008 abgeschlossen worden sei und der Vertrag vom 18.05.2012 dennoch falscherweise als Verpflichtungsgeschäft angesehen werden sollte, wäre auch in diesem Fall die Veräußerung steuerlich im Jahr 2008 verwirklicht worden, da zweifelsfrei das wirtschaftliche Eigentum bereits 2008 auf den Käufer übergegangen sei (Abriss!). Siehe auch Rz 6623 EStR, wonach der einkünftebegründende Tatbestand des § 30 EStG die Veräußerung sei. Darunter sei jeder entgeltliche Übergang zu verstehen. Unter Anschaffung sei spiegelbildlich jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen. Anschaffung und Veräußerung seien daher korrespondierende Begriffe. Jeder Veräußerung auf Seite des Überträgers stehe im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung des Erwerbers gegenüber. Als Zeitpunkt der Veräußerung (=Anschaffung) sei im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (zB Kauf- oder Tauschvertrag) und – abweichend vom allgemeinen steuerlichen Anschaffungszeitpunkt (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne der Erlangung der faktischen Verfügungsgewalt über das Wirtschaftsgut) – nicht jener der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend. Dies gelte jedoch dann nicht, wenn das wirtschaftliche Eigentum schon früher übertragen worden sei.

Abgesehen von der Tatsache, dass das Verpflichtungsgeschäft bereits am 08.01.2008 abgeschlossen worden sei und der Vertrag vom 18.05.2012 dennoch falscherweise als Verpflichtungsgeschäft angesehen werden sollte, wäre auch in diesem Fall die Veräußerung steuerlich im Jahr 2008 verwirklicht worden, da zweifelsfrei das wirtschaftliche Eigentum bereits 2008 auf den Käufer übergegangen sei (Abriss!). Nach Rz 6624 EStR liege keine Veräußerung/Anschaffung vor, soweit das (wirtschaftliche) Eigentum des Steuerpflichtigen lediglich konkretisiert werde. Unter diesem Gesichtspunkt könne der Vertrag vom 18.05.2012 gar nicht als Veräußerungsgeschäft angesehen werden, da dieser lediglich der (grundbücherlichen) Konkretisierung des wirtschaftlichen Eigentums des Käufers gedient habe. Das wirtschaftliche Eigentum wäre ja bereits im Jahr 2008 übergegangen. Nach Rz 6629 EStR sei der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht worden sei, der den wirtschaftlichen Vorteil des Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnehme. Es könne daher der Vertrag vom 18.05.2012, der ausschließlich die grundbücherliche Durchführung ermöglichen sollte, gar nicht maßgeblich sein, da bereits am 08.01.2008 die Liegenschaft übertragen worden sei (Abriss und volle wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft durch den Käufer) und die Beschwerdeführerin den vollen Anspruch auf die Gegenleistung erlangt habe. Es sei daher zweifelsohne der wirtschaftliche Vorteil des Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile erlangt

und daher der Tatbestand des Verkaufes bereits zu diesem Zeitpunkt verwirklicht worden. Auch hätte sich die Verkäuferin wohl kaum nochmals 2012 zur Vertragserfüllung verpflichten können, da sie bereits ihren Verpflichtungen 2008 nachgekommen wäre. Nach Rz 6629 EStR führe der Beginn der Nutzung einer Eigentumswohnung aufgrund eines Anwartschaftsvertrages (zum Erwerb des Wohnungseigentums) zur Anschaffung der Wohnung, auch wenn der förmliche Abschluss des Kaufvertrages erst später erfolge. Der Käufer habe mit Vertrag vom 08.01.2008 die Möglichkeit bekommen die Liegenschaft zu nutzen, dies habe er durch den Abriss zweifelsfrei unter Beweis gestellt. Es sei daher zu diesem Zeitpunkt ein Anschaffungsvorgang realisiert worden. Der förmliche Abschluss eines (grundbuchsfähigen) Vertrages am 18.05.2012 könne wohl kaum als (neuerliche?) Anschaffung gesehen werden. Nach Rz 6630 EStR mache es bei der Ermittlung der Einkünfte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen Unterschied, ob dem Verkäufer die wirtschaftlichen Vorteile vom Erwerber oder von dritten (am Zustandekommen des Veräußerungsgeschäftes interessierten) Personen gewährt würden. Es sei daher auch völlig unerheblich, dass im Vertrag vom 18.05.2012 nun andere Parteien die Verpflichtung aus dem seinerzeitigen Kaufvertrag übernommen hätten und aus Interesse am Zustandekommen des Geschäftes die seinerzeit eingegangenen Verpflichtungen erfüllen. Somit sei der Verkauf im Jahr 2008 realisiert worden und es bestehe für die Beschwerdeführerin keine Immobilienvertragssteuerpflicht im Jahr 2012.

7. In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 14.11.2014 führte das Finanzamt aus, die Beschwerdeführerin sei Hälfteeigentümerin der Liegenschaft Grundstück gewesen. Mit Rahmenvertrag vom 08.01.2008 sei mit HA der Tausch dieses Hälfteeigentums mit einem anderen Grundstück samt zu errichtendem Gebäude vereinbart worden. Mit Kaufvertrag vom 18.05.2012 sei dieser Hälfteanteil an die ATH KG (unter Beitritt von HA) zum Kaufpreis von € 1.293.750,00 verkauft worden. Aus dem Rahmenvertrag vom 08.01.2008 sei eine eindeutige und endgültige Willenseinigung auf Übereignung der Kaufsache nicht erkennbar. Der Vertrag stelle einen Rahmen dar und ergebe die Interpretation, dass die endgültige Einigung einem endgültigen Vertrag vorbehalten werden sollte. Dies sei auch daraus erkennbar, dass unter Pkt. II. verschiedene Umstände angeführt seien, die erst passieren sollten (Löschung Lasten soweit möglich, einvernehmliche Auflösung Mietverhältnisse). Nachdem dies geregelt sei, solle es zur endgültigen Einigung kommen. Laut Pkt. V. des Rahmenvertrages sollten grundbuchsfähige Verträge bis zum 31.12.2010 errichtet werden. Weiters sei die Gegenleistung in diesem Rahmenvertrag nicht bestimmt und auch nicht objektiv bestimmbar. Die Außen- und Innengestaltung sei gemäß Pkt. III.a) des Rahmenvertrages einer erst vorzunehmenden Planung vorbehalten. Laut Pkt. III.b) des Rahmenvertrages erfolge die Ausstattung des Hauses in gehobenem Standard, wobei der Wert der einzelnen Gewerke über der mittleren Preisgruppe liege und werde in einer gesonderten Ausstattungsliste erst zukünftig festgelegt. Unklar bleibe dabei, was unter der Ausstattung des Hauses, mittlerer Preisgruppe und unter gehobenem Standard zu verstehen sei. Auch gehe daraus nicht hervor, welche die einzelnen Gewerke seien. Diesbezüglich sei keine Einigung erfolgt und sollte dies einer endgültigen

Einigung vorbehalten werden, wenn von einer späteren Festlegung die Rede sei. Es sei daher davon auszugehen, dass der Rahmenvertrag vom 08.01.2008 nicht zustande gekommen sei. Die im Rahmenvertrag angeführten Regelungen der Räumung und Übersiedlung änderten nichts an den Eigentumsverhältnissen, sondern stellten einen von der Eigentümerin genehmigten Eingriff in ihr Eigentum dar. Der Abriss sei laut Rahmenvertrag überhaupt nur beabsichtigt und sei nicht bekannt, wann dieser erfolgt sei. Der Abriss sei überdies kein Nachweis dafür, dass wirtschaftliches Eigentum bereits 2008 übergegangen sei, da ein Eigentümer einem Dritten gestatten kann, auf dem Grundstück des Eigentümers ein Gebäude abzureißen. Dies ergebe sich auch aus Pkt. 5.1 und 5.2. des Vertrages vom 18.05.2012, wonach erst mit 18.05.2012 der physische Besitz und die Gefahr und der Zufall des Besitzes übergangen. Davor habe Schäden durch etwaige unberechtigte Abrissarbeiten die bisherige Eigentümerin zu tragen. Ohne vorherigen Übergang von Besitz und Gefahrtragung könne jedoch kein vorheriger Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt sein.

Sollte der Rahmenvertrag vom 08.01.2008 gültig zustande gekommen sein, so sei dieser aufgrund der vorliegenden Novation erloschen und zum 18.05.2012 ein neuer Kaufvertrag geschlossen worden. Gemäß Pkt. 12.1 des Kaufvertrages vom 18.05.2012 würden durch diesen Kaufvertrag sämtliche sonstigen zwischen Verkäuferin und Käuferin bzw. HA abgeschlossenen Vereinbarungen ersetzt. Damit werde auch die Rahmenvereinbarung vom 08.01.2008 ersetzt. Das bedeute, dass der ersetzte Rahmenvertrag einvernehmlich aufgehoben werde, ansonsten könne dieser nicht durch einen anderen Vertrag ersetzt werden, und dass mit 18.05.2012 ein neuer erstmaliger Kaufvertrag abgeschlossen werde. Es handle sich nicht um eine Vertragsänderung, sondern um einen kompletten Austausch. Auch werde der Vertragstypus (aus einem Tauschvertrag werde ein Kaufvertrag), der Vertrags-Hauptgegenstand (aus zu errichtendem Haus werde Geldleistung) und die Vertragspartei (ATH KG statt HA) ausgetauscht. Eine Novation sei eine Umänderung des Schuldverhältnisses, die in der Änderung des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes einer Forderung bestehe. Bei der Novation werde das ursprüngliche Schuldverhältnis durch ein neues ersetzt. Eine solche Umänderung heiße Neuerungsvertrag (Novation). Vermöge dieses Vertrages höre die vorige Hauptverbindlichkeit auf, und die neue nehme zugleich ihren Anfang. Daraus ergebe sich, dass die alte Verbindlichkeit durch eine neue ersetzt werde. Werde der Eintritt des neuen Schuldners anstelle des bisherigen Schuldners in der Weise verabredet, dass an die Stelle des aufgehobenen Schuldverhältnisses eine Verpflichtung des neuen Schuldners aus selbstständigem Rechtsgrund oder unter Änderung des Hauptgegenstandes der Forderung gesetzt werde, so treten die Wirkungen eines Neuerungsvertrages ein. Da die Liegenschaft daher mit Kaufvertrag vom 18.05.2012 an die ATH KG verkauft und dieser Sachverhalt nach dem 31.03.2012 verwirklicht worden sei, unterliege dieser Sachverhalt dem § 30 EStG neu.

8. Mit Schreiben vom 03.12.2014, beim Finanzamt eingelangt am 12.12.2014, beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

9. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 29.04.2021 wurde der gegenständliche Akt dem bisher zuständig gewesenen Richter gemäß § 9 Abs 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung XXXX zugewiesen.

10. Nach Durchführung weiterer Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht wurden deren Ergebnisse an die Parteien zur Stellungnahme übermittelt.

Die Beschwerdeführerin gab keine Stellungnahme ab.

In seiner Stellungnahme vom 22.04.2022 führte das Finanzamt aus, sowohl die ATH KG als auch KR HA, welcher laut Rahmenvertrag die Liegenschaft ursprünglich hätte erwerben sollen, würden von einem Liegenschaftserwerb im Jahr 2012 ausgehen. Dies sei nicht nur aus der Vorhaltsbeantwortung von KR HA ersichtlich, sondern auch am Verhalten des Käufers zu erkennen. Die Selbstberechnung zur Grunderwerbsteuer sei erst im Jahr 2012 erfolgt. Auch die beiden anderen (ideellen) Grundstückseigentümer hätten für deren Anteil den Immobilienverkauf 2012 versteuert, daraus lasse sich ableiten, dass auch diese von einem Verkauf 2012 ausgegangen seien. Auch die Beschwerdeführerin selbst sei 2008 von keinem Grundstücksverkauf ausgegangen, was sich darin zeige, dass sie zu diesem Zeitpunkt keine Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG veranlasst habe, wozu sie als am Erwerbsvorgang beteiligte Person verpflichtet gewesen wäre. Der in der Beschwerde und in den EStR angeführten Judikatur sei gemein, dass ein gültiger Vertrag mit den wesentlichen Inhalten des späteren Hauptvertrages (Kaufgegenstand, Kaufpreis) bereits bestanden habe, der wegen des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums als Verpflichtungsgeschäft gewertet worden sei bzw. mangels durchsetzbarer bindender Vereinbarung für eine Seite gerade nicht als Verpflichtungsgeschäft gezählt habe. Da vom Inhalt her nur der Vertrag vom 18.05.2012 als Verpflichtungsgeschäft für die Veräußerung infrage komme, beantrage die belangte Behörde weiterhin die Abweisung der Beschwerde.

Dieses Schreiben des Finanzamtes wurde wiederum der Beschwerdeführerin zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Sie gab keine Stellungnahme ab.

11. Am 07.09.2022 wurde die mündliche Verhandlung abgehalten. Neue Vorbringen seitens der Parteien wurden nicht erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin war seit 1994 ideale Hälfteigentümerin der Liegenschaft Grundstück (siehe historischer Grundbuchsatz vom 31.08.2021).

2. Am 18.05.2012 hat die Beschwerdeführerin mit der ATH KG einen Kaufvertrag betreffend ihres ideellen Hälfteanteils an der Liegenschaft Grundstück abgeschlossen. Dafür hat sie € 1.293.750,00 erhalten. Dem Vertrag sind die LFHV GmbH, HA und die Mutter der Beschwerdeführerin beigetreten (siehe Kaufvertrag vom 18.05.2012).

Der durch alle Vertragsparteien am 18.05.2012 unterzeichnete Kaufvertrag enthält folgende Passagen:

„1. Rechtsverhältnisse, Kaufobjekt und Kauf

1.1. Bf, geboren am TT.MM.JJJJ, ist Alleineigentümerin des zu B-LNR 1 einverleibten ideellen Hälfteanteiles an der Liegenschaft Grundstück des BG X

1.2. Bf verkauft und übergibt hiermit den ihr gehörigen zu B-LNR 1 einverleibten ideellen Hälfteanteil an der Liegenschaft Grundstück des BG X an die ATH KG und diese kauft und übernimmt von dieser diesen ideellen Hälfteanteil samt allen Rechten und Pflichten, mit denen Bf bisher ihr Eigentumsrecht ausgeübt hat bzw auszuüben berechtigt war.

1.3. Die Übergabe des Kaufobjektes erfolgt mit allen Ausstattungen, Einbauten und Leitungen, die zum Zeitpunkt der Räumung von der verkaufenden Partei hinterlassen wurden.

...

5. Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes

5.1. Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes seitens der verkaufenden Partei in den physischen Besitz und Genuss der kaufenden Partei erfolgt mit dem Datum der letzten Unterschriftsleistung auf dieser Vertragsurkunde.

5.2. Der kaufenden Partei gebühren daher von diesem Tag an die Früchte und Nutzungen des erworbenen Kaufobjektes, wogegen sie auch ab diesem Tag die Gefahr und den Zufall des Besitzes zu tragen hat. Die kaufende Partei hat daher von diesem Tage an, auch alle mit dem Kaufobjekt verbundenen öffentlichen Abgaben, Gebühren, Steuern, Grundsteuer, etc. aus eigenem zu entrichten.

...

12. Sonstige Vereinbarungen

12.1. Die Vertragsparteien verzichten – mit Ausnahme der in diesem Vertrag dargestellten Rechte und Pflichten – ausdrücklich auf sämtliche sonstige zwischen den Vertragsparteien etwaig bestehende Forderungen. Durch den gegenständlichen Kaufvertrag werden sämtliche sonstigen zwischen der verkaufenden Partei sowie Oberstudienrätin B und der kaufenden Partei sowie Herrn Kommerzialrat HA bzw. der LFHV GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen ersetzt und verzichten diese wechselseitig auf die Geltendmachung etwaig daraus resultierender Forderungen, sodass insbesondere keine Anrechnung von durch Herrn Kommerzialrat HA oder von diesem beherrschten Unternehmen oder von den anderen Vertragsparteien an die aus den jeweiligen Vereinbarungen berechtigten Personen geleisteten Zahlungen auf den gegenständlichen Kaufpreis erfolgen.“

3. Am 08.01.2008 hat die Beschwerdeführerin mit HA einen Rahmenvertrag betreffend die Veräußerung ihres Hälfteanteils abgeschlossen. Als Gegenleistung wurde die Übereignung

eines Grundstückes und Errichtung eines dreigeschossigen Wohnhauses laut planlicher Darstellung eines näher bezeichneten Architekten vereinbart (siehe Rahmenvertrag vom 08.01.2008).

Der Rahmenvertrag vom 08.01.2008 enthält unter anderem folgende Passagen:

„II. Übertragung des Hälfteanteiles der Liegenschaft Straße

... c) Den Gegenstand der Eigentumsübertragung bildet die Liegenschaft samt dem Haus Straße. ...

f) Der Erwerber beabsichtigt den Abbruch des Hauses Straße. ...

III. Gegenleistung

a) ... Herr Komm. Rat HA überträgt das laut Plan des Arch. ***5*** dargestellte Grundstück ins Alleineigentum von Frau Bf. Auf diesem Grundstück errichtet Herr Komm. Rat HA auf eigene Kosten ein dreigeschossiges Wohnhaus...

Grundlegend für die Gestalt und Umfang des Bauwerkes samt Nebeneinrichtungen und Zubehör ist der einvernehmlich von den Parteien genehmigte Plan des Arch. DI CG.

Der Käufer beauftragt Herrn DI CG einen Austauschplan zu erarbeiten. ...

Der Käufer leistet weiters eine Aufzahlung von € 125.000,00 bei Übergabe des Hauses Straße.

Der Käufer wird den Bau des Wohnhauses bis 31.01.2009 fertig stellen.

Im Falle der Überschreitung der zwölfmonatigen Bauzeit leistet der Käufer für jeden angefangenen weiteren Monat eine Entschädigung von € 2.000.00 pro Monat.

...

V) Sonstige Bestimmungen

Die für die grundbücherliche Durchführung erforderlichen Verträge werden bis spätestens 31.12.2010 gleichzeitig für beide Objekte errichtet und durchgeführt.

Eine grundbücherliche Übertragung des Hälfteanteiles der Verkäuferin an der Liegenschaft Straße kann auch bereits vor Fertigstellung des zu errichtenden Hauses durchgeführt werden, soweit von Seiten des Käufers eine geeignete Sicherstellung, in Form einer Bankgarantie oder gleichwertig, für die Errichtung des Hauses geboten wird.“

Der einvernehmlich von den Parteien genehmigte Plan des Arch. DI CG wurde nach dem Rahmenvertrag erstellt und resultierte im Einreichplan vom 10.04.2008 (siehe Niederschrift über die Vorsprache der Beschwerdeführerin vom 16.11.2021).

Die im Rahmenvertrag in Pkt V. erwähnten Verträge wurden weder innerhalb der dort gesetzten Frist noch zu einem späteren Zeitpunkt zwischen Herrn HA und der Beschwerdeführerin geschlossen.

4. Zunächst wurde der Rahmenvertrag 2008 zwischen der Beschwerdeführerin und HA geschlossen und in der Folge erst der Kaufvertrag, da das Bewilligungsdatum für das Hotelprojekt „LF“ damals nicht abschätzbar war (siehe Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters von HA vom 11.02.2022).

5. Am 18.05.2012 wurde über die zwei verbleibenden ideellen Viertel am Grundstück Grundstück ein weiterer Kaufvertrag zwischen Mag. UE und Mag. UH sowie der ATH KG unter Beitritt der LFHV GmbH und HA abgeschlossen (siehe Kaufvertrag vom 18.05.2012 zwischen Mag. UE und Mag. UH sowie der ATH KG unter Beitritt der LFHV GmbH und HA).

Die Übergabe und Übernahme der beiden ideellen Viertelanteile seitens der verkaufenden Parteien in den physischen Besitz und Genuss der ATH KG erfolgte mit gleichzeitiger wechselseitiger Unterfertigung der Vertragsurkunde, also mit dem 18.05.2012 (siehe Pkt. 5.1. des Kaufvertrages vom 18.05.2012 zwischen Mag. UE und Mag. UH sowie der ATH KG unter Beitritt der LFHV GmbH und HA). Der ATH KG gehörten von diesem Tag an die Früchte und Nutzungen der beiden Viertelanteile; sie hatte ab diesem Tag die Gefahr und den Zufall des Besitzes zu tragen (siehe Pkt. 5.2. des Kaufvertrages vom 18.05.2012 zwischen Mag. UE und Mag. UH sowie der ATH KG unter Beitritt der LFHV GmbH und HA).

Die Vertragsparteien verzichten ausdrücklich auf sämtliche sonstige zwischen den Vertragsparteien etwaig bestehende Forderungen. Durch den Kaufvertrag werden sämtliche sonstigen zwischen den verkaufenden Parteien und der kaufenden Partei sowie Herrn Kommerzialrat HA bzw. der LFHV GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen ersetzt und verzichten diese wechselseitig auf die Geltendmachung etwaig daraus resultierender Forderungen (siehe Pkt. 12.1. des Kaufvertrages vom 18.05.2012 zwischen Mag. UE und Mag. UH sowie der ATH KG unter Beitritt der LFHV GmbH und HA).

6. Das (zivilrechtliche und wirtschaftliche) Eigentum an der gesamten Liegenschaft Grundstück hat die ATH KG durch die Kaufverträge vom 18.05.2012 im Mai 2012 erworben (siehe Grundbuchsauszug vom 25.07.2012).

7. Im Jahr 2008 liegt keine Grunderwerbsteuererklärung für einen Verkauf der Liegenschaft Grundstück beim Finanzamt auf (siehe Abfrage des AIS-DB2 vom 24.08.2022 für die Beschwerdeführerin).

Für das Jahr 2012 liegt eine Grunderwerbsteuererklärung für einen Verkauf der Liegenschaft Grundstück beim Finanzamt auf (siehe Abfrage des AIS-DB2 vom 24.08.2022 zu Steuernummer ***1***). Als Beteiligte sind die ATH KG und die Beschwerdeführerin angegeben und die Bemessungsgrundlage beträgt € 1,293.750,00 (siehe Beilage zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 22.04.2022; Abfrage des AIS-DB2 vom 24.08.2022).

8. Herr Mag. UE und Frau Mag. UH haben für den Verkauf des jeweiligen Viertelanteiles an der Liegenschaft Grundstück im Jahr 2012 Immobilienertragssteuer entrichtet, betreffend diesen Verkauf wurde auch Grunderwerbsteuer bezahlt (siehe Einkommensteuerbescheide 2012 und Abfragen des AIS-DB2 vom 06.09.2022 für Herrn Mag.UEr und Frau Mag.UHr).

9. Die Eltern der Beschwerdeführerin sind im August 2008 aus dem Haus Straße ausgezogen (siehe Rechnung betreffend Übersiedlungskosten vom 25.08.2008, vom 28.08.2008 und vom 29.08.2008).

Der Abriss des Wohnhauses auf der Liegenschaft Grundstück erfolgte ab September 2008 (siehe Bescheid des Bürgermeisters der Stadt X vom 09.09.2008 und Auskunft der Stadt X betreffend die Hausbesitzabgaben per Mail vom 22.11.2021).

Die Honorarnote der Architekten Arch. GmbH betreffend das Projekt Haus B beim Seehotel „LF“ iHv € 20.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer wurde an die ATH KG gerichtet (siehe Honorarnote vom 19.06.2008).

Die Rechnungen betreffend die Übersiedlung der Eltern der Beschwerdeführerin wurden an die ATH KG gerichtet (siehe Rechnung vom 29.08.2008 der ***2*** Spedition GmbH; Rechnung vom 25.08.2008 des ***3***; Rechnung vom 28.08.2008 des ***4***).

Bis 30.09.2008 wurden der Beschwerdeführerin von der Stadt X die Grundsteuer, die Wasserbenützungsgebühr, die Kanalbenützungsgebühr und die Abfallgebühr vorgeschrieben. Von 01.10.2008 bis 30.06.2012 wurde die Grundsteuer von der Stadt X der LFHV GmbH und danach der ATH KG vorgeschrieben (siehe Auskunft der Stadt X betreffend die Hausbesitzabgaben per Mail vom 22.11.2021; vgl. auch Erläuterungen des Einzelkontos 719000 Gebühren und Abgaben 2009 bis 2012 der LFHV GmbH in Liqu.).

Die Aufzahlung von € 125.000,00 wurde an die Beschwerdeführerin geleistet (siehe Niederschrift über die Vorsprache der Beschwerdeführerin vom 16.11.2021). Nicht mehr festgestellt werden kann, wann genau und von wem die Aufzahlung geleistet wurde (siehe Niederschrift über die Vorsprache der Beschwerdeführerin vom 16.11.2021; Vorhaltsbeantwortung des HA vom 11.02.2022). Der Betrag war als Entschädigung dafür gedacht, dass das (Ersatz)Haus nicht bei Übergabe des alten Hauses bezogen werden kann, sondern erst 12 Monate später (siehe Schreiben des HA an Dr. RA vom 19.04.2007).

Die Entschädigungszahlungen iHv monatlich € 2.000,00 wurden zumindest sechs Mal von der ATH KG geleistet (siehe Buchhaltungskonto 740000 der ATH KG für 2011 und 2012).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Unterlagen und ist nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Gemäß § 30 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) idF BGBl I 112/2012 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 (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Nach § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.

2. Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 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 § 124b Z 215 EStG 1988 treten die §§ 30, 30a und 31 mit 1. April 2012 in Kraft und sind erstmals für Veräußerungen nach dem 31.03.2012 anzuwenden. Gemäß § 124b Z 233 leg. cit. ist § 30 Abs. 4 idF BGBl I 112/2012 erstmals auf Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

3. Voraussetzung für die Anwendung des § 30 EStG 1988 ist die Übertragung eines Grundstückes im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes. Mit dem Begriff des „Veräußerungsgeschäftes“ ist das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft angesprochen (ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP). Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 sind schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, die auf die entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem Grundstück abzielen und auf Grund dessen vom Erwerber des Grundstückes eine Gegenleistung zu erbringen ist (vgl. VwGH 20.11.1997, 96/15/0256; VwGH 08.02.1989, 88/13/0049f).

Der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages ist dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht wurde, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnimmt (VwGH 08.02.1989, 88/13/0049).

Die Vereinbarungen müssen grundsätzlich auf die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück gerichtet sein (vgl. VwGH 17.03.1967, 112/66); der Erwerb der faktischen Verfügungsmacht bzw. die sachenrechtliche Übergabe ist daher für den Zeitpunkt der Verwirklichung des Veräußerungstatbestandes nicht von Bedeutung. Mit dem obligatorischen Verpflichtungsgeschäft einher geht idR auch der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums (in diesem Sinne wohl VwGH 20.11.1997, 96/15/0256; VwGH 09.11.1988, 87/13/0096; dazu auch Leitner/Urtz in Urtz, Immobiliensteuer², 22); liegt allerdings die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zeitlich vor dem Abschluss des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes, liegt bereits zu diesem Zeitpunkt ein Veräußerungsgeschäft nach § 30 EStG 1988 vor (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (vgl. VwGH 08.02.1989, 88/13/0049, 0050), sodass insbesondere die Chance auf Wertsteigerung und die Gefahr von Wertminderungen übergegangen ist (VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146). Diese Vereinbarung muss dergestalt sein, dass der spätere Kaufvertrag nur eine „Formsache“ ist (VwGH 07.04.1981, 3294/80).

Kann aufgrund einer vorherigen Vereinbarung lediglich eine Vertragspartei auf Abschluss eines (späteren) Kaufvertrages dringen, liegt keine den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes vorwegnehmende Vereinbarung vor (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

4. Wirtschaftlicher Eigentümer (§ 24 BAO) ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055, mwN).

Ein Wirtschaftsgut kann nur entweder dem wirtschaftlichen oder dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet werden. In Zweifelsfällen, wem das Wirtschaftsgut zuzurechnen ist, ist die Stellung des zivilrechtlichen und die des möglichen wirtschaftlichen Eigentümers gegeneinander abzuwägen (VwGH 03.04.1984, 83/14/0143).

Beim wirtschaftlichen Eigentum sind die Verhältnisse des Einzelfalles von Bedeutung (VwGH 04.06.1969, 611/68).

5. Grundsätzlich ist die Bezeichnung der Vertragsurkunde für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, ohne Bedeutung (VwGH 10.6.1991,

90/15/0129); entscheidend ist vielmehr, ob aus dem Inhalt des Vertrages die Annahme berechtigt ist, dass durch ihn ein Anspruch auf Übereignung bereits begründet ist.

6. Bei einem Tauschvertrag wird eine Sache gegen eine andere Sache überlassen (§ 1045 ABGB). Gemäß § 1046 ABGB ist Geld kein Gegenstand des Tauschvertrages.

7. Ein Rahmenvertrag oder Mantelvertrag unterscheidet sich vom Vorvertrag dadurch, dass er einen bereits gültigen Vertrag – einen Hauptvertrag – darstellt und nicht bloß zum Abschluss eines bestimmten Vertrages (oder mehrerer bestimmter Verträge), dessen wesentliche Punkte er selbst erfüllt, zwingt. Er liegt vor, wenn Parteien, die miteinander eine größere Anzahl gleichartiger oder ähnlicher Rechtsgeschäfte abschließen wollen, im Vorhinein den rechtlichen Rahmen, also bestimmte Bedingungen für künftige Einzelverträge, abstecken (wollen). Solche Rahmenvereinbarungen sind häufig mit Abnahmeverpflichtungen oder Lieferverpflichtungen gekoppelt (OGH 24.03.1994, 2Ob575/93).

Der Rahmenvertrag oder Mantelvertrag verpflichtet mangels entsprechender Zusatzvereinbarung nicht zum Abschluss eines weiteren Vertrags (OGH 11.08.2015, 4Ob113/15v zu einer Abnahme- oder Lieferverpflichtung).

8. Ein Neuerungsvertrag iSd § 1376 ABGB kommt dann zustande, wenn nach dem Willen der vertragschließenden Parteien das ursprüngliche Schuldverhältnis durch Änderung ("Verwechslung") des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes durch ein neues ersetzt, mit der Begründung des neuen Schuldverhältnisses also die Aufhebung des alten verknüpft wird (OGH 21.09.1982, 4 Ob 559/81).

Die Novation iSd § 1376 ABGB ist also die Umänderung des Schuldverhältnisses, die in der Änderung des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes einer Forderung (oder von beidem) besteht (Ertl in *Rummel*, ABGB, 3. Aufl., § 1376 ABGB, Rz 1); es wird der Rechtsgrund oder der Hauptgegenstand einer gesetzlichen oder vertraglichen Schuld ersetzt (*Kajaba* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.04}, § 1376, Rz 1). Eine Änderung des Rechtsgrundes liegt vor, wenn der Entstehungsgrund des Anspruchs, dh die rechtserzeugende Tatsache, aus der die Obligation entspringt, geändert wird. Hauptgegenstand ist der primäre Leistungsinhalt (Ertl in *Rummel*, ABGB, 3. Aufl., § 1376 ABGB, Rz 1).

Im Eintreten einer dritten Person liegt noch keine Novation, es sei denn, mit dem Wechsel des Gläubigers oder des Schuldners wird gleichzeitig der Rechtsgrund oder der Hauptgegenstand der Forderung geändert (vgl § 1410 ABGB). Das Gesetz bringt damit nur zum Ausdruck, dass im Eintreten eines neuen Gläubigers oder eines neuen Schuldners an sich noch keine Novation liegt. Wird aber gleichzeitig damit auch der Rechtsgrund oder der Hauptgegenstand der Forderung geändert („verwechselt“), dann verbindet sich mit dem Wechsel des Gläubigers oder des Schuldners auch ein Neuerungsvertrag iSd §§ 1376 ff ABGB; bei einem Gläubigerwechsel trifft dann eine Zession mit einem Neuerungsvertrag zusammen, während

bei einem Schuldnerwechsel nach der ausdrücklichen Anordnung des § 1410 ABGB sogar nur die Wirkungen eines Neuerungsvertrages eintreten (OGH 21.09.1982, 4 Ob 559/81; *Ertl in Rummel*, ABGB, 3. Aufl., § 1376 ABGB, Rz 1).

Bei einer Änderung des Rechtsgrundes sollen bei gegenseitig verbindlichen Verträgen zwei gleichzeitige Novationen vorliegen, weil sie für beide synallagmatischen Ansprüche wirkt (*Kajaba in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.04}, § 1376, Rz 3).

Die Novation ist ein entgeltlicher Vertrag, weil der Gläubiger den alten Anspruch verliert und der Schuldner mit einer neuen Verbindlichkeit belastet wird (*Ertl in Rummel*, ABGB, 3. Aufl., § 1376 ABGB, Rz 2).

Die Novation führt zu einem Übergang der alten in eine neue Verbindlichkeit, die alte geht unter, die neue wird begründet (*Kajaba in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.04}, § 1377, Rz 1). Die Novation setzt die Absicht der Parteien voraus; die alte Verbindlichkeit wird durch die neue ersetzt, so dass nicht mehr auf das alte Schuldverhältnis zurückgegriffen werden soll (Neumayr in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB: Kurzkommentar, 6. Aufl., §§ 1376f, Rz 3).

9. Zwischen den Parteien besteht kein Streit über die Höhe des Veräußerungserlöses und die Berechnung einer allenfalls daraus resultierenden Immobilienertragssteuer.

10. Zwischen der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt ist strittig, ob die Grundstücksveräußerung vor dem In-Kraft-Treten der Immobilienertragsteuer am 01.04.2012 oder erst nach diesem Zeitpunkt erfolgte bzw. ob bereits vor dem 01.04.2012 eine den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung geschlossen worden ist, die den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäfts für beide Vertragsteile vorwegnimmt.

Der Kaufvertrag vom 18.05.2012 war unstrittig ein Verpflichtungsgeschäft, das auf die Übertragung des Hälfteanteiles an der Liegenschaft Grundstück gerichtet war.

Nur wenn der Rahmenvertrag vom 08.01.2008 bereits ein Verpflichtungsgeschäft gewesen ist oder das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft Grundstück bereits davor übergegangen ist, wäre nicht der Kaufvertrag 2012 für den Zeitpunkt des Eintrittes der Immobilienertragsteuerpflicht maßgebend, sondern die frühere Vereinbarung. Es ist zum einen zu untersuchen, ob der Rahmenvertrag ein Verpflichtungsgeschäft war, das auf die Übertragung des Hälfteanteiles gerichtet war, und weiters, ob der Erwerber aufgrund des Rahmenvertrages vom 08.01.2008 die Befugnisse eines wirtschaftlichen Eigentümers auszuüben in der Lage war, sodass der spätere Kaufvertrag aus dem Jahre 2012 nur eine "Formsache" war, die für die Entscheidung des Beschwerdefalles ohne Gewicht ist.

11. Vertragsparteien des Rahmenvertrages vom 08.01.2008 waren die Beschwerdeführerin und HA sowie die Eltern der Beschwerdeführerin als Verbotsberechtigte. Den Gegenstand des Rahmenvertrages bildete die Veräußerung des im Eigentum der Beschwerdeführerin

stehenden Hälfteanteiles sowie die vom Käufer zu erbringende Gegenleistung (ein näher bestimmtes Haus auf einem anderen Grundstück).

Grundsätzlich kommt es nicht auf die Bezeichnung eines Vertrages an, sondern auf dessen Inhalt. Dass der rechtskundige Vertragserrichter des Rahmenvertrages diesen als solchen, und nicht etwa als Tauschvertrag, Kaufvertrag, Vorvertrag oder Punktation bezeichnet hat, muss nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bei dessen Auslegung aber insofern berücksichtigt werden, als der Rahmenvertrag seinem Inhalt nach tatsächlich den „Rahmen“ der von den Vertragsparteien zu erbringenden Leistungen abstecken sollte, aufgrund dem die Vertragsparteien zu einer Übertragung der Grundstücke bereit gewesen wären.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass das endgültige Bewilligungsdatum für das Hotelprojekt des HA noch nicht abschätzbar war, weshalb zunächst ein bloßer Rahmenvertrag abgeschlossen wurde (siehe Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des HA vom 11.02.2022).

Im Rahmenvertrag vom 08.01.2008 ist Pkt. II zwar mit „Übertragung des Hälfteanteiles der Liegenschaft Straße“ übertitelt, die darin enthaltenen Ausführungen regeln aber nicht deren Übertragung, sondern die Konditionen der Räumung des Hauses und der Tragung der für die Eltern der Beschwerdeführerin daraus erwachsenden Übersiedlungskosten. Erwähnt wird lediglich, dass den Gegenstand der Eigentumsübertragung die Liegenschaft samt dem Haus bildet; Inventargegenstände aber nur insoweit, als diese zum Zeitpunkt der Räumung vom Veräußerer zurückgelassen werden. An anderer Stelle des Vertrages (Pkt. III) wird festgehalten, dass bei Übergabe des Hauses (allein), dessen Abriss beabsichtigt ist, eine Aufzahlung erfolgt. Die Übergabe des Grundstückes (ohne Haus) wird im Rahmenvertrag nicht geregelt.

Ausdrücklich vereinbart wird in Pkt. V allerdings, dass die für die grundbücherliche Durchführung erforderlichen Verträge bis zu einer im Text festgehaltenen Frist gleichzeitig für beide Objekte errichtet und durchgeführt werden und dass die grundbücherliche Übertragung bereits vor der Fertigstellung des zu errichtenden Hauses nur gegen eine geeignete Sicherstellung in Form einer Bankgarantie oder einer gleichwertigen Sicherheit erfolgen sollten.

Daraus ergibt sich aber für das Bundesfinanzgericht eindeutig, dass die Übertragung des Grundstückes (ohne Haus) noch nicht mit Abschluss des Rahmenvertrages erfolgen sollte. Die Vertragsparteien wollten mit der Übertragung der Grundstücke zuwarten, bis das neue Haus fertig war und dieses mit dem dazugehörigen Grundstück auf die Beschwerdeführerin – Zug um Zug mit der Übertragung des im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden Hälfteanteiles – übertragen werden konnte.

Die im Rahmenvertrag in Pkt V. erwähnten Verträge wurden aber weder innerhalb der dort gesetzten Frist noch zu einem späteren Zeitpunkt zwischen Herrn HA und der Beschwerdeführerin geschlossen.

Wenn die Beschwerdeführerin somit vermeint, sie hätte sich bereits aufgrund des Rahmenvertrages vom 08.01.2008 ihres Hälfteanteiles am streitgegenständlichen Grundstück begeben, so ist dies für das Bundesfinanzgericht aufgrund der getroffenen Regelung in Pkt. V des Rahmenvertrages nicht überzeugend.

12. Der Beschwerdeführerin ist darin beizupflichten, dass es sich beim Rahmenvertrag um einen Hauptvertrag, und nicht um einen Vorvertrag, handelt. Allerdings regeln Rahmenverträge die Konditionen für allfällige zukünftige Verträge zwischen den Parteien, vor allem, wenn aufgrund einer entsprechenden Zusatzvereinbarung eben der Abschluss weiterer Verträge vereinbart wurde. Im Rahmenvertrag war ausdrücklich geregelt, dass es des Abschlusses weiterer Verträge zu einem späteren Zeitpunkt bedurfte, nämlich solcher, die für die grundbücherliche Durchführung und damit für die Übergabe der Liegenschaft erforderlich waren. Somit wurde aber mit dem Rahmenvertrag vom 08.01.2008 noch keine Vereinbarung geschlossen, die den wirtschaftlichen Vorteil der Anschaffung vorwegnimmt.

Der Rahmenvertrag ist aber aus dem gleichen Grund, nämlich, dass es des Abschlusses eines weiteren Vertrages bedurfte, entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters in der Beschwerde, nicht als Verpflichtungsgeschäft, wie es § 30 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 bzw. idF vor dem BGBl I 112/2012 fordert, anzusehen.

Wenn die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin zudem einwendet, die Verwirklichung des Verpflichtungsgeschäftes sei der Rahmenvertrag, da es der gängigen Sichtweise widerspreche, auf Basis eines Versprechens auf Abschluss eines Hauptvertrages sein Haus zu räumen und jemandem zum Abbruch zu übergeben, ist dem entgegenzuhalten, dass im Rahmenvertrag die Übergabe des Hauses separat geregelt und eine Aufzahlung iHv € 125.000,00 vereinbart war.

Auch der Einwand in der Beschwerde, der Abriss des Gebäudes auf der Liegenschaft zeige den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf Herrn KR HA, kann dieser nicht zum Erfolg verhelfen, da der Eigentümer über sein Eigentum nach Willkür schalten (§ 354 ABGB), also auch die Sache selbst oder durch einen Dritten zerstören lassen kann. Zudem war die Beschwerdeführerin lediglich ideelle Hälfteeigentümerin des Grundstückes und damit auch des Hauses. Sie hätte somit nicht alleine über den Abriss des Hauses disponieren können. Die beiden anderen Eigentümer gehen aber von einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erst im Jahr 2012 aus (siehe unten) und haben ihrerseits auch den Abriss des Hauses als (zivilrechtliche und wirtschaftliche) Eigentümer toleriert.

13. Auf der anderen Seite wurde im Kaufvertrag vom 18.05.2012 ausdrücklich festgehalten, dass die Übergabe (und Übernahme) des Grundstückes seitens der Beschwerdeführerin in den physischen Besitz und Genuss der ATH KG mit dem Datum der letzten Unterschriftsleistung auf dem Kaufvertrag erfolgt. Dies war unzweifelhaft der 18.05.2012. Ab diesem Tag gehen laut Pkt. 5.2. des Kaufvertrages auch die Gefahr und der Zufall des Besitzes über.

Damit trug die Beschwerdeführerin bis zu diesem Tag das Risiko eines Wertverlustes, sie hatte aber auch die Chance auf Wertsteigerung. Sie war somit bis zum Abschluss des Kaufvertrages am 18.05.2012 nicht nur zivilrechtliche, sondern auch wirtschaftliche Eigentümerin des Hälfteanteiles an der Liegenschaft Grundstück.

Zudem verzichteten die Vertragsparteien auf sämtliche sonstige zwischen ihnen bestehenden Forderungen und wurden durch den Kaufvertrag vom 18.05.2012 sämtliche sonstigen zwischen ihnen abgeschlossenen Vereinbarungen ersetzt.

Wäre Herr HA als Vertragspartner des Rahmenvertrages tatsächlich wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft Grundstück gewesen, hätte er aufgrund seiner dadurch erlangten Befugnisse die Liegenschaft an die ATH KG übertragen können. Dann hätte aber die Beschwerdeführerin nicht als Verkäuferin im Kaufvertrag vom 18.05.2012 aufscheinen können.

14. Hinzu kommt, dass der Rahmenvertrag vom 08.01.2008 zwischen der Beschwerdeführerin und HA geschlossen wurde. Die ATH KG war an dieser Vereinbarung nicht beteiligt. Damit hat dieser Vertrag der ATH KG aber nicht die wirtschaftliche Stellung eines Käufers verschafft (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sie zumindest sechs Mal die Entschädigungszahlungen wegen der nicht fristgerechten Fertigstellung des Ersatzhauses bezahlt hat und ihr von der Gemeinde X die Gemeindeabgaben vorgeschrieben wurden.

Aufgrund des Rahmenvertrages hätte die Beschwerdeführerin dessen Einhaltung von Herrn HA einklagen/erzwingen können, nicht jedoch von der ATH KG. Auf der anderen Seite hätte die ATH KG keinerlei Rechte aus dem Rahmenvertrag geltend machen können, insbesondere hätte die Gesellschaft nicht auf den Abschluss des Kaufvertrages dringen können.

Somit stellt aber der Rahmenvertrag vom 08.01.2008 keine beide Vertragsparteien unwiderruflich bindende, den späteren Kaufvertrag vom 18.05.2012 wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung über die Veräußerung des in Rede stehenden Grundstückes der Beschwerdeführerin an die ATH KG dar. Aufgrund des Wechsels der Vertragspartei war nämlich der Kaufvertrag vom 18.05.2012 nicht bloß eine „reine Formsache“.

Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt behauptet, dass das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft vor dem Vertragsabschluss im Mai 2012 auf die ATH KG übergegangen sei. Auch aus der Aktenlage ergeben sich dahingehend keinerlei Anhaltspunkte.

15. Wenn die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin in der Beschwerde einwendet, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mache es bei der Ermittlung der Einkünfte keinen Unterschied, ob dem Veräußerer die wirtschaftlichen Vorteile vom Erwerber oder von Dritten (am Zustandekommen des Veräußerungsgeschäftes interessierten) Personen gewährt würden,

und dabei auf die Rz 6630 EStR und damit indirekt auf die Entscheidung des VwGH vom 28.11.2000, 97/14/0032, verweist, ist dem entgegenzuhalten, dass der VwGH in dieser Entscheidung ausschließlich darüber zu befinden hatte, welche wirtschaftlichen Vorteile bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen sind. Die Entscheidung des VwGH ist aber nicht mit dem hier zu entscheidenden Sachverhalt zu vergleichen, da die Ermittlung des Veräußerungserlöses nicht strittig ist. Der VwGH trifft in seiner Entscheidung keine Aussagen darüber, ob bei einem Kaufvertrag, der zwischen zwei Parteien geschlossen wird, eine frühere Vereinbarung zwischen einer der späteren Parteien und einer anderen Person dazu führen kann, dass diese Vereinbarung den späteren Kaufvertrag quasi vorwegnimmt.

16. Ein weiteres Indiz dafür, dass die Vertragsparteien des Rahmenvertrages vom 08.01.2008 diesen noch nicht als Veräußerungsgeschäft angesehen haben, ist, dass im Jahr 2008 für diesen Vorgang keine Grunderwerbsteuererklärung beim zuständigen Finanzamt eingelangt ist. Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Wäre daher die Beschwerdeführerin davon ausgegangen, dass bereits im Jahr 2008 die Veräußerung verwirklicht worden wäre, wie in der Beschwerde mehrmals ausgeführt, so hätte sie als Steuerschuldnerin der Grunderwerbssteuer iSd § 9 Z 4 GrEStG 1987 im Jahr 2008 eine Grunderwerbsteuererklärung (durch ihren rechtlichen Vertreter) veranlasst/veranlassen müssen.

Die beiden ideellen Vierteileigentümer der anderen Hälfte der Liegenschaft Grundstück haben am gleichen Tag wie die Beschwerdeführerin ihre Anteile an die ATH KG veräußert. Wie auch die Beschwerdeführerin sind Herr Mag. UE und Frau Mag. UH davor mit Herrn HA in Verhandlungen betreffend die Übertragung ihrer Anteile gestanden (vgl. Pkt. 12.1. des Kaufvertrages vom 18.05.2012 zwischen Mag. UE und Mag. UH sowie der ATH KG unter Beitritt der LFHV GmbH und HA). Die beiden Vierteileigentümer haben im Jahr 2012, also im Zuge der Abwicklung des Kaufvertrages vom 18.05.2012, die Grunderwerbsteuer und die Immobilienertragsteuer entrichtet. Das bedeutet aber, dass sowohl das zivilrechtlich als auch das wirtschaftliche Eigentum der anderen Hälfte der Liegenschaft erst im Jahr 2012 übertragen wurde.

17. Selbst wenn man vom Vorliegen eines Verpflichtungsgeschäftes im Jahr 2008 ausginge, so würde dieses durch die Änderung des Rechtsgrundes (von Tauschvertrag in Kaufvertrag), des Hauptgegenstandes (Geld statt Liegenschaft mit Gebäude plus Aufzahlung in Geld) und einem Wechsel des Vertragspartners (ATH KG statt HA) geändert und läge eine Novation der Vereinbarung vom 08.01.2008 und somit ein neues Verpflichtungsgeschäft im Mai 2012 vor.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Linz, am 28. September 2022