

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 22. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit elektronisch eingebrachter Einkommensteuererklärung 2017 vom 15.10.2018 erklärte die Beschwerdeführerin erstmalig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Erklärt wurden Einnahmen iHv € 8.923,60, AfA iHv € 4.028,13, Fremdfinanzierungskosten iHv € 369,83 sowie übrige Werbungskosten iHv € 3.484,03. Zur erstmaligen Nutzung der Einkunftsquelle wurde angegeben, dass ein Grundanteil von 70% gemäß der GrundanteilV 2016 ermittelt wurde, das Gebäude zum 31.03.2012 nicht steuerverfange gewesen wäre, und die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage € 224.000,- betrage.

Mit Vorhalt vom 28.01.2019 ersuchte die belangte Behörde um den Mietvertrag der vermieteten Wohnung, die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten, Auskunft ob sich in dem Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten befänden sowie, ob die Wohnung schon in den Vorjahren vermietet gewesen sein.

Die Beschwerdeführerin beantwortete dieses am 30.01.2019 wie folgt:

Die Wohnung wurde im Jahr 2017 vom 01.02. bis 31.08. sowie vom 1.10. bis 31.12. vermietet, beide Mietverträge wurden vorgelegt.

Die fiktiven Anschaffungskosten wurden mit € 320.000,- angesetzt (Einschätzung des möglichen Verkaufserlöses durch eine beeidete Maklerin von ***1*** nach Besichtigung)

Es befänden sich mehr als 10 Wohneinheiten auf EZ ***2*** KG ***3***.

Die Wohnung sei am 1.02.2017 erstmalig vermietet worden.

Mit weiterem Vorhalt vom 8.02.2019 wurde aufgefordert, den Kaufvertrag über die Anschaffung der vermieteten Wohnung vorzulegen.

Die Beschwerdeführerin beantwortete diesen am 09.02.2019, erklärte, dass sie in als Beilage Auszüge aus dem Kaufvertrag vom 02.09.2004 übermittelte, dessen Original am 08.09.2004 beim Finanzamt ***4*** unter der Aktenzahl ***11*** hinterlegt worden wäre. Beigelegt waren eine Ablichtung der ersten Seite des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages. Weiters eine Ablichtung der Aufstellung der Kosten zum Wohnungseigentumsobjekt Nr. 34, bestehend aus Eigenleistungen € 79.835,32, Anteile an einem Hypothekendarlehen € 38.793,85 und Anteil an Wohnförderungsdarlehen € 84.089,30, sohin Gesamtkaufpreis € 202.718,47. Als drittes war die Ablichtung der ersten Seite des Wohnungsübergabeprotokolls beigelegt.

Das Finanzamt ***4*** erließ am 14.02.2019 den Einkommensteuerbescheid 2017. Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden € 1.296,19 angesetzt. In der Begründung wurde angeführt, dass für Gebäude, welche ab 1.4.2012 angeschafft oder hergestellt worden wären und welche ab 1.1.2013 erstmals vermietet werden die tatsächlichen historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung anzusetzen wären und nicht die fiktiven Anschaffungskosten. Ausgehend vom Kaufpreis 2004 abzüglich 30% Grundanteil würden sich Anschaffungskosten in der Höhe von € 141.902,92 und eine AfA (1,5 %) in der Höhe von € 2.128,54 ergeben. Die Werbungskosten seien daher um € 1.231,46 vermindert worden.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob die Beschwerdeführerin am 21.02.2019 Beschwerde. In der Beschwerde führte sie aus, dass der Kaufvertrag für Ihre Wohnung bereits an 31.01.2001 rechtlich bindend zustande gekommen wäre, lediglich die Ausfertigung zur Eintragung durch das Grundbuchgericht sei später erfolgt. Es handle sich daher um eine Wohnung, die vor dem 1.04.2002 angeschaffen und auch errichtet worden wäre. Die Bewerbung für die Wohnung sei bereits 1998 erfolgt, die definitive Zusage inklusive konkreter Kostenaufteilung, ein beidseitig verbindlicher Vertrag bereits mit 8.01.2001 ausgefertigt und mit 31.01.2001 beidseitig unterfertigt worden. Dieser Kaufvertrag sei daher ab diesem Zeitpunkt für beide Parteien bindend gewesen. Die erste Kostenvorschreibung sei mit der

ersten Rate mit 31.01.2001 fällig gewesen und zeitgerecht beglichen worden. Die zweite Rate sei rechtzeitig vor Schlüsselübergabe am 26.11.2002 beglichen worden, die Schlüsselübergabe am 4.12.2002 erfolgt. Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag sei zur grundbücherlichen Sicherstellung des Eigentumsverhältnisses am 1.07.2004 notariell unterfertigt und am 30.05.2005 ins Grundbuch eingetragen worden. Zusammenfassend sei somit festzuhalten, dass der Kaufvertrag über die neu zu errichtende Wohnung bereits mit 31.01.2001 rechtlich bindend zustande gekommen wäre, lediglich die Ausfertigung zur Eintragung für das Grundbuch sei später erfolgt. Es handle sich daher um eine Wohnung die einerseits vor dem 1.04.2002 angeschafft wurde (Unterfertigung Kaufvertrag 31.01.2001) und andererseits auch vor dem 1.04.2002 errichtet worden wäre (Baubeginn Frühjahr 2001). Das Gebäude sei daher nicht steuerverfange, als AfA-Basis seien die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung anzusetzen. Beantragt würde daher, wie bereits in der Einkommensteuererklärung 2017 angeführt, die fiktive Anschaffungskosten iHv € 224.000,- anzusetzen und den Einkommensteuerbescheid 2017 auf dieser Grundlage neu auszustellen. Als Beilage wurde der, mit 8.1.2001 datierte, und mit 31.1.2001 von der Beschwerdeführerin gezeichnete, Vertrag zwischen der ***6*** und der Beschwerdeführerin angehängt.

Das Finanzamt ***4*** wies mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.03.2019 die Beschwerde ab. Begründet wurde, dass bei erstmaliger Vermietung ab 1.1.2013 nur die fiktiven Anschaffungskosten für „Alt-Gebäude“ (letzter entgeltlicher Erwerb vor dem 31.3.2002) angesetzt werden dürften. Für „Neu-Gebäude“ seien stets die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgeblich. Im gegenständlichen Fall sei der Kaufvertrag für die Wohnung laut Vorhaltsbeantwortung vom 9.2.2019 am 2.9.2004 abgeschlossen worden. Bei dem von der Beschwerdeführerin vorgelegtem Schreiben der ***7*** vom 8.1.2001 handle es sich lediglich um eine Kaufvereinbarung, welche in keiner Weise verbindlich war und in der es laut Punkt 5 auch ein ausdrückliches Rücktrittsrecht vereinbart war. Als bindend zu betrachten sei erst der Kaufvertrag vom 2.9.2004.

Am 28.10.2019 ging beim Finanzamt ***4*** der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2017 gem. § 299 BAO ein. Die Beschwerdeführerin begründete diesen erstens damit, dass die Anschaffungsnebenkosten bei der amtswegigen Korrektur der AfA-Grundlagen ohne die Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Verwaltungsabgabe, Notariatsgebühren) iHv gesamt € 6.742,64 geschehen sei, um welche die AfA-Basis daher zu erhöhen sei.

Zweitens seien die von ihr ursprünglich angesetzten fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen. Die Begründung in der Abweisung der Beschwerde wäre gewesen, dass der Vertrag in keiner Weise verbindlich war. Zivilrechtlich gesehen sei es irrelevant, wie ein Vertrag bezeichnet sei, wichtig sei ob es sich um einen beiderseits rechtlich bindenden Vertrag im Sinne eines Verpflichtungsgeschäftes handelt. Die Wohnung sei Teil eines größeren Wohnkomplexes mit 50 Wohneinheiten, und sei von der ***7*** als Bauträger und Verwalter von 2001 bis

2002 neu errichtet worden. Es handle sich dabei um ein durch das Wohnbauförderungsgesetz 1993 gefördertes Bauvorhaben. Die Bewerbung für die Wohnung sei bereits 1998 erfolgt, die Zusage inklusive konkreter Kostenaufteilung sei bereits mit 8.1.2001 ausgefertigt und mit 31.1.2001 beidseitig unterfertigt worden. Diese Verkaufsvereinbarung sei eine beiderseitige Willensübereinstimmung und ein dokumentierter Beweis über die Einigkeit der Wohnung gewesen. Die Vereinbarung über den geplanten Kauf der Wohnung sei daher ab dem Zeitpunkt 31.01.2001 für beide Vertragsparteien bindend gewesen:

- Laut Punkt 5 der Vereinbarung komme zwar der Käuferin das Recht zum Rücktritt zu, allerdings nur im erklärten Einverständnis der Genossenschaft.
- Ein Rücktrittsrecht könne es nur geben, wenn es zuvor eine gültige verbindliche Vereinbarung gäbe. Wäre diese nicht bindend, bräuchte es kein konsumentenfreundliches Rücktrittsrecht.
- Der Genossenschaft selbst wäre dieses umfangreiche Recht nicht zugestanden. Ein Rücktritt durch die Genossenschaft wäre iSd Punkt 6 nur bei Verstoß der Wohnungswerberin gegen die festgelegten Bedingungen oder wegen rechtskräftiger Verurteilung zugestanden.
- Das Rücktrittsrecht der Käuferin wäre mit Pönalen verbunden gewesen. Die Genossenschaft sei daher davon ausgegangen, dass die Vereinbarung vom 31.01.2001 gültig sei.

Weiters sei auch die Kostenvorschreibung der ersten Rate über ATS 165.400,- zur Erfüllung der Vereinbarung im Zeitpunkt der Unterschrift fällig geworden und diese am 1.02.2001 beglichen worden. Spätestens die Begleichung dieser ersten Rate dokumentiere zusätzlich die verbindliche Willensübereinstimmung, ab diesem Zeitpunkt seien auch vertragliche Pönalen fällig. Die zweite Rate sowie der Grundkostenanteil seien rechtzeitig vor Schlüsselübergabe am 26.11.2002 beglichen worden, die Schlüsselübergabe selbst am 4.12.2002 erfolgt. Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag seien zur Grundbücherlichen Sicherstellung des Eigentumsverhältnisses erst am 1.07.2002 abgeschlossen und notariell unterfertigt und am 30.05.2005 ins Grundbuch eingetragen worden, sprich mehr als 2 Jahre nach erfolgtem Einzug.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass der Kaufvertrag über die neue Wohnung bereits mit 31.01.2001 sehr wohl rechtlich beidseitig bindend zustande kam. Spätestens mit der Begleichung der ersten Rate läge dieser vor, da ab diesem Zeitpunkt zusätzlich Pönalen drohten. Lediglich der notarielle Vertrag inklusive Ausfertigung zur Eintragung für das Grundbuchsgericht erfolgte, aufgrund der Größe des Bauprojektes, viel später. Das Gebäude gelte daher als nicht steuerverfangen und als AfA-Basis seien daher die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen. Dies widerspreche der Begründung in der Abweisung der Beschwerde, daher sei auch aus diesem Aspekt der Spruch falsch.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO aufzuheben und die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Basis anzusetzen, in eventuelle Anschaffungskosten iHv € 6.742,64 als AfA-Bemessungsgrundlage zusätzlich anzuerkennen.

Am 22.11. 2019 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2017 gemäß § 299 BAO auf. Im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2017 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 1.225,38 berücksichtigt. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass unter Anschaffung und Veräußerung schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen seien, auf Grund derer Leistung und Gegenleistung ausgetauscht würden. Der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages sei unter Umständen dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht sei, der den wirtschaftlichen Vorteil des Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnehme (zB Übergabe). Die Übergabe des nun vermieteten Objektes sei mit 4.12.2002 erfolgt. Nicht ausreichend für die Verschaffung des wirtschaftlichen Vorteils eines Erwerbsgeschäftes seien ein unwiderrufliches Kaufanbot, eine bloße Kaufoption und die Einräumung eines Vorkaufsrechtes. Ein weiteres Indiz dafür, dass aus steuerlicher Sicht der Erwerb des vermieteten Objektes erst zum 2.09.2004 erfolgte, sei der Zeitpunkt der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer. Als Bemessungsgrundlage für die AfA würden daher die tatsächlichen Anschaffungskosten herangezogen.

Berechnet wurden für die Nebengebühren nach Abzug von 30% Grundanteil € 70,80, sohin für die AfA € 2.867,67 an Stelle von € 2.796,67.

Am 17.12.2019 ersuchte die Beschwerdeführerin um Fristerstreckung bis 31.01.2020.

Am 30.1.2020 erhob die Beschwerdeführerin Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 22.11.2019. In dieser wiederholte sie zunächst die Ausführungen aus dem Antrag auf Aufhebung, und führte dann aus, dass es sich bei der Vereinbarung vom 31.01.2001 um einen Vorvertrag handle. In einer rechtlichen Beurteilung führte die Beschwerdeführerin mehrere Judikate an, so zur Wesentlichkeit des Verpflichtungsgeschäftes in Bezug auf die Spekulationsfrist VwGH 2003/1501052, zum vorgezogenen Zeitpunkt durch bindende Vereinbarung bei erlangten wirtschaftlichen Eigentumes VwGH 96/15/0256 und BFG RV/1100185/2014, zur Einordnung von Verträgen nach Inhalt VwGH 90/15/0129, zur Qualifikation als Vorvertrag OGH 2 Ob 94/12f, zur mangelnden GrESt-Pflicht bei Vorverträgen BFG RV/5100997/2015.

Laut Beschwerdeführerin bedeute dies, angewandt auf ihren Sachverhalt, dass die am 31.1. 2001 beiderseitig unterfertigte Vereinbarung wegen ihres Inhaltes und bestärkt durch die Zahlung der ersten Rate der Kauf (die verbindliche Willensübereinkunft) stattgefunden hätte. Der künftige Abschluss des Kaufvertrages wäre schon alleine deshalb im Vorvertrag festzulegen gewesen, da ansonsten keine Einverleibung im Grundbuch stattfinden hätte können. Festgehalten werde, dass der Abgeschlossene Vorvertrag und der spätere Kaufvertrag in den wesentlichen Vertragsinhalten (insbesondere Kaufgegenstand und Preis) ident seien (Verweis

auf OGH 4 Ob 519/93). Der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages sei im konkreten Fall nicht maßgebend, da bereits vorher ein Tatbestand verwirklicht worden sei, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragspartner vorweggenommen hätte (Verweis auf VwGH 96/15/0256).

Zusammenfassend sei per 31.01.2001 ein Vorvertrag zustande gekommen. Durch die mögliche Einräumung des Wohnungseigentums im Grundbuch sowie die Zahlung der ersten Rate sei bereits zu diesem Zeitpunkt ein Tatbestand verwirklicht, der den wirtschaftlichen Vorteil des Verkaufsgeschäftes vorweggenommen hätte. Zudem sei der Abschluss des Hauptvertrages bereits zeitlich festgelegt und verpflichtend gewesen.

Entsprechend den Dokumenten und den Ausführungen sei die gegenständliche Wohnung zum 31.02.2012 nicht steuerverfange gewesen. Da somit die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 erfüllt seien, beantrage die Beschwerdeführerin, die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage anzuerkennen.

Am 21.07.2020 wurde vom Finanzamt ***4*** abweisende Beschwerdeentscheidung erlassen. Begründet wurde, dass ein Vorvertrag ein schuldrechtlicher Vertrag sei, der die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages begründe. Er stelle eine klagbare Vereinbarung zum Abschluss eines Hauptvertrages dar. Die Vereinbarung vom 8.1.2001 erfülle nach Ansicht des Finanzamtes nicht die Erfordernisse eines bindenden Vorvertrages. Kauf- und Anschaffungszeitpunkt sei daher 2.9.2004. Bemessungsgrundlage für die AfA seien daher die tatsächlichen Anschaffungskosten laut Berechnung vom 22.11.2019.

Mit Schreiben vom 3. August 2020 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 28.10.2020 vorgelegt.

Im Vorlagebericht, der der Bf. mit Schreiben vom 28.10.2020 auch übermittelt wurde, wurde im letzten Absatz festgehalten: „Abschließend wird festgehalten, dass das Finanzamt die AfA im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 22.11.2019 irrtümlich iHv EUR 2.796,67 statt wie in der Begründung richtig ausgeführt iHv EUR 2.128,54 berücksichtigt hat. Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und die AfA iHv EUR 2.199,34 (= AfA Gebäude iHv. EUR 2.128,54 + AfA für Anschaffungsnebenkosten iHv. EUR 70,80) zu berücksichtigen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 31.01.2001 unterzeichnete die Beschwerdeführerin eine Vereinbarung mit Genossenschaft), im wesentlichen folgenden Inhalts:

Für die Beschwerdeführerin ist beim Bauvorhaben ***5***, Straße1 BA II, Haus 5-7 eine im Erdgeschoß gelegene Wohnung mit Nutzflächenausmaß von 82,7 m², Freifläche 2,64 m² und Gartenanteil 79,33 m² vorgesehen. Voraussichtliche im 4. Quartal 2002 würde diese fertiggestellt und bezugsbereit sein. Für diese Wohnung sind gesamt ATS 1.098.558,-, entspricht € 79.835,32 (1 Rate Baukostenzuschuss bis 31.01.2001 sowie 2. Rate und Teilbetrag Grundanteil vor Schlüsselübergabe) an die Genossenschaft zu leisten. Bei diesen Beträgen handelt es sich um einen Fixpreis. Neben Grund- und Baukosten sind weiters anteilige Zahlungen für Kosten zu leisten, die im Rahmen der Finanzierung und Förderung durch den öffentlichen Förderungsträger keine Deckung finden. Spätestens 12 Monate nach erfolgter Endabrechnung des Bauvorhabens durch das Land OÖ verpflichtet sich die Genossenschaft einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag mit der Beschwerdeführerin abzuschließen. Solange die Genossenschaft Eigentümer des Grundstückes ist können keine über die Förderungszusicherung des Land OÖ hinausgehenden Pfandrechte durch die Beschwerdeführerin auf die Liegenschaft verbüchert werden. Bis zum Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages ist eine Weitergabe der Wohnung nicht gestattet. Eine Vermietung vor Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages berechtigt die Genossenschaft zur sofortigen Kündigung.

Ein Rücktrittsrecht der Beschwerdeführerin ist bis zum Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vorgesehen. Diesfalls werden erst, wenn ihr Rechtsnachfolger die geleisteten Beträge eingezahlt hat, ihre bis dahin geleisteten Beträge abzüglich € 3.000,- Unkostenbeitrag zurücküberwiesen. Den Rechtsnachfolger bestimmt die Genossenschaft, es kann jedoch die Beschwerdeführerin verpflichtet werden, einen Nachfolger namhaft zu machen. Nach Übergabe aber vor Abschluss des Kaufvertrages ist ein einverständlicher Rücktritt möglich, diesfalls wird aber jener Betrag abgezogen, der zur Schadensbehebung erforderlich ist. Wiederum wird erst zurückgezahlt, wenn der Rechtsnachfolger seinerseits die Beträge eingezahlt hat.

Ein Rücktrittsrecht der Genossenschaft ist bis zum Bezug vorgesehen, wenn die Beschwerdeführerin Fördervorschriften oder die Vertragsbedingungen verletzt oder wegen eines Verbrechens rechtskräftig verurteilt wird.

Am 1.2.2001 (1.Rate) sowie am 26.11.2002 wurden die Kosten aus der Vereinbarung („Fixkosten“) bezahlt.

Am 4.12.2002 erfolgte die Schlüsselübergabe.

Mit intabuliertem Kaufvertrag vom 2.09.2004 erlangte die Beschwerdeführerin zivilrechtlich Eigentum am Wohnungseigentum der Wohnung (***8***) sowie dem zugehörigen Parkplatz (***10***) in Straße1 45, ***9*** ***5***. Der Kaufpreis betrug € 202.718,47. Dieser setzte sich zusammen aus den Eigenmittelleistungen iHv € 79.835,32 (entspricht der Summe aus dem Vertrag vom 31.01.2001) sowie der Übernahme eines Hypothekendarlehens iHv € 38.793,35 und eines Wohnbauförderungsdarlehens iHv € 84.089,30.

Am 1.02.2017 wurde die Wohnung erstmalig vermietet.

2. Beweiswürdigung

Der im wesentlichen unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Dokumenten insbesondere dem Vertrag vom 8.01.2001, den vorgelegten Mietverträgen, dem Auszug aus dem Kaufvertrag vom 2.09.2004 und den Aussagen der Beschwerdeführerin über Schlüsselübergabe und Zahlungszeitpunkte. Der Zeitpunkt der Schlüsselübergabe erscheint auch angesichts der Meldedaten (Hauptwohnsitz Straße1 45/EG 2 von 7.01.2003 bis 1.07.2014) glaubwürdig.

Der Zeitpunkt des Inkrafttretens des Kaufvertrages am 2.09.2004 (von der Beschwerdeführerin datiert mit notariell unterfertigt am 1.07.2002 und eingetragen am 30.05.2005) ergibt sich aus dem Grundbuchsauszug zu KG ***3*** EZ ***2***.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 regelt die Absetzung für Abnutzung wie folgt:

Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) (...)

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfängenes Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

Mit dem AbgÄG 2012 wurde die Regelung der Einlage in das außerbetriebliche Einkünftevermögen (der bisherigen lit d) in die lit c verschoben und ihr Anwendungsbereich deutlich eingeschränkt. Nur mehr ein zum 31.3.2012 nicht steuerverfängenes Grundstück iSd § 30 Abs 1, das (nach dem 31.12.2012) erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird, wird vom Geltungsbereich der neuen lit c erfasst und erhält (zwingend) die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung als AfA-Bemessungsgrundlage. Für andere Grundstücke oder sonstige Wirtschaftsgüter sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (lit a) bzw. beim unentgeltlichen Erwerb die Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers (lit b) maßgeblich (vgl Zorn in Doralt et al, EStG21 § 16 Rz 155/4). Die gleiche Formulierung („am 31. März 2012 nicht steuerverfängenes“) existiert auch im § 30 Abs. 4 EStG 1988, zur Festlegung des Altvermögens, welches zur pauschalen Berechnung der Anschaffungskosten bei Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2012 berechtigt ist.

Ein Grundstück gilt als „am 31. März 2012 nicht steuerverfängenes“ iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abgelaufen war (VwGH Ro 2016/15/0013)

Wird ein Grundstück nach seiner Anschaffung bebaut, beginnt die Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 lit. a EStG 1988 alte Fassung bereits mit der Anschaffung des Grundstücks zu laufen. Durch die Errichtung eines Gebäudes beginnt keine neue Frist zu laufen. Auch eine gesonderte Frist für das Gebäude wird nicht in Lauf gesetzt (VwGH Ro 2016/15/0013).

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 vor (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Hiezu 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).

Gegenstand eines Vorvertrages ist die Verpflichtung eines künftigen (Haupt-)Vertrages, er verpflichtet eine Partei zur gehörigen Zeit ein Offert des anderen Teiles anzunehmen (vgl Reischauer in Rummel/Lukas, ABGB4 § 936 Rz 1). Der Abschlussanspruch kann gerichtlich durchgesetzt werden, nicht aber der Anspruch auf Leistung aus dem Hauptvertrag. Der Hauptvertrag muss nicht unbedingt zwischen denselben Personen geschlossen werden, so kann der Wohnungseigentumswerber mit dem Wohnungseigentumsorganisator den Vorvertrag und mit den übrigen künftigen Wohnungswerbern und Miteigentümern den Wohnungseigentumsvertrag (vgl Reischauer in Rummel/Lukas, ABGB4 § 936 Rz 7). Die Wirksamkeit eines Vorvertrages setzt unter anderem voraus, dass die wesentlichen Stücke des Hauptvertrages bestimmt sind (§ 936 S 1). Die wesentlichen Stücke sind bestimmt, wenn die Mindestinhalte (*essentialia negotii*) des Hauptvertrages vereinbart worden sind (vgl Reischauer in Rummel/Lukas, ABGB4 § 936 Rz 9). 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).

Die neue Rechtslage für private Grundstücksveräußerungen ist somit "erstmalig für Veräußerungen nach dem 31. März 2012" anzuwenden, wobei nach den Erläuterungen "für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden" soll. Das BFG hat daher für die Annahme einer privaten Grundstücksveräußerung zu Recht das Verpflichtungsgeschäft in den Blick seiner Überlegungen genommen. Das Vorliegen eines bloßen Vorvertrages - der selbst noch keine Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrages begründet - reicht dafür jedoch nach zutreffender Ansicht des BFG nicht aus (VwGH Ra 2017/15/0098).

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).

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.

Zwischen der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt ist strittig, ob der Erwerb der Wohnung vor 01.04.2002 oder erst nach diesem Zeitpunkt erfolgte bzw. ob bereits vor dem 01.04.2002 eine den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung geschlossen worden ist, die den wirtschaftlichen Vorteil eines Kaufgeschäfts für beide Vertragsteile vorwegnimmt.

Der Kaufvertrag vom 2.09.2004 war unstrittig ein Verpflichtungsgeschäft, das auf die Übertragung von (Wohnungs-)Eigentum gerichtet war. Er war die Basis für die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums (Intabulation).

Nur wenn der Vertrag vom 31.01.2001 bereits das Verpflichtungsgeschäft gewesen ist das den wirtschaftlichen Vorteil des Kaufgeschäfts für beide Vertragsteile vorwegnahm, oder das wirtschaftliche Eigentum an der Wohnung bereits davor übergegangen ist, wäre nicht der Kaufvertrag 2004 maßgebend, sondern die frühere Vereinbarung. Es ist zum einen zu untersuchen, ob der Vertrag ein Verpflichtungsgeschäft war, das auf die Übertragung des Eigentums gerichtet war, und weiters, ob der Erwerber aufgrund des Vertrages vom 08.01.2001 die Befugnisse eines wirtschaftlichen Eigentümers auszuüben in der Lage war, sodass der spätere Kaufvertrag aus dem Jahre 2004 nur eine "Formsache" war, die für die Entscheidung des Beschwerdefalles ohne Gewicht ist.

Der Vertrag vom 31.01.2001 legt von seinem Inhalt fest, dass der Beschwerdeführerin die (zum damaligen Zeitpunkt) zukünftig zu errichtende Eigentumswohnung Nr. 2 überlassen werden soll. Die Beschwerdeführerin hatte gemäß diesem Vertrag als „Baukostenanteil“ und Grundanteil insgesamt € 79.835,32 zu leisten. Im später abgeschlossenen Kaufvertrag war dies als „Eigenmittelleistungen“ als ein Teil des Kaufpreises angeführt, insgesamt betrug der Kaufpreis letztlich € 202.718,47. Dies spricht gegen eine Einstufung des Vertrages vom

31.01.2001 als Vorvertrag, letztlich ist dies aber unerheblich, da nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung selbst bei Bestehen eines Vorvertrages dieser grundsätzlich für sich alleine nicht ausreicht, das Verpflichtungsgeschäft für eine spätere Grundstücksveräußerung darzustellen.

Der Beschwerdeführerin war bis zum Abschluss eines förmlichen Kaufvertrages eine Weiterveräußerung verboten, sie durfte bis zur Übergabe die Wohnung nicht vermieten und bis zum zivilrechtlichem Eigentumsübergang war ihr eine Pfandrechtseintragung verwehrt. Wesentliche Rechte, welche ihr nach Abschluss des eigentlichen Kaufvertrages zustanden, waren ihr also vor dessen Abschluss verwehrt. Somit ist aber der wirtschaftliche Vorteil des Kaufgeschäftes für sie nicht bereits übergegangen, und daher stellt der Vertrag vom 31.01.2001 nicht das Verpflichtungsgeschäft für den Wohnungskauf dar.

Die Beschwerdeführerin hatte vor dem eigentlichen Vertragsabschluss 2.09.2004 nicht das Recht zur Belastung und Veräußerung, auch hatte sie keine Möglichkeit einen Verkauf zu erzwingen und eine bis dahin entstandene Wertsteigerung zu lukrieren. Auch die Gefahrtragung für Wertverluste jedenfalls bis zur Übergabe der Wohnung am 4.12.2002 nicht gegeben. Daher verfügte sie vor dem 1.04.2002 auch nicht über wirtschaftliches Eigentum an der Wohnung.

Da die Anschaffung nach dem 31.03.2002 erfolgte, war die Eigentumswohnung am 1.04.2012 steuerverfänglich. Als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung sind daher die tatsächlichen Anschaffungskosten, inklusive Anschaffungsnebenkosten, heranzuziehen.

Berechnung AfA:

Bemessungsgrundlage $202.718,47 + 6.742,64 = 209.461,11$

ausscheiden Grundanteil: $70 \% \text{ von } 209.461,11 = 146.622,77$

$1,5 \% \text{ von } 146.622,77 = 2.199,34$ jährliche AfA

Einkünfte 2017 V+V:

Einnahmen:	8.923,60
- AfA	2.199,34
- Fremdfinanzierungskosten	396,83
- Instandsetzung	976,89

- übrige Werbungskosten	3.484,03
Einkünfte V+V	1.866,51

Berechnung Einkommensteuer:

Einkünfte aus nSA:	
LZ Arbeitgeber	35.532,21
- Pauschalbetrag WK	132,00
	35.400,21
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.866,51
Gesamtbetrag der Einkünfte	37.266,72
Sonderausgaben	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00
Kirchenbeitrag	- 207,87
Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder (§ 106a Abs. 1 EStG)	- 600,00
Einkommen	36.398,35
Einkommensteuer	
0 % für die ersten 11.000	0,00
25 % für die nächsten 7.000	1.750,00
35 % für die nächsten 13.000	4.550,00
42 % für die restlichen 5.398,85	2.267,52
Steuer vor Absetzbeträgen	8.567,52
Verkehrsabsetzbetrag	- 400,00

Steuer nach Absetzbeträgen	8.167,52
Steuer sonstige Bezüge	280,88
Einkommensteuer	8.448,40

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

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. Die Entscheidung orientiert sich an der zitierten Rechtsprechung des VwGH. Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 13. März 2023