

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., vertreten durch Z.Z. GmbH&Co KG, Adr.StB, über die Beschwerde vom 01. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 04. Mai 2023 betreffend *Einkommensteuer 2021*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2021 festgesetzt mit 33.301,00 Euro.

Die Abgabennachforderung beträgt 1.908,00 Euro (bisher: 1.150,00 Euro).

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) veräußerte mit Kaufvertrag vom 06. September 2021 gemeinsam mit ihrem Ehegatten die Wohnung Top 3/2 samt Stellplatz 109 an der Adresse GSt.Adr, KG I EZ II, um einen Gesamtkaufpreis von 319.300,00 Euro. Die vom Parteienvertreter **gemeldete Immobilienverkehrssteuer** iHv 25.067,00 Euro wurde am 13. Dezember 2021 entrichtet.

Am 24. Oktober 2022 brachte die Bf. im Zuge der **Offenlegung zu E1 2021** über FinanzOnline vor, dass die Grundstücksübertragung vor dem maßgeblichen Stichtag für die Altvermögensbeurteilung vor dem 01. April 2002, nämlich am 11. Jänner 2002, stattgefunden habe und dementsprechend eine Korrektur der Immobilienverkehrssteuer zu erfolgen habe. Hierzu wurden folgende Unterlagen als Beilagen vorgelegt:

- Grundbuchsauszug vom 12. April 2021

- Kaufvertrag vom 11. Jänner 2002
- Schriftverkehr mit XY GmbH vom 12. April 2021 betreffend Informationen zum Vorvertrag
- Kaufvertrag vom 20. August 2021 [Anm. BFG: gemeint wohl der Kaufvertrag vom 06. September 2021, der 20. August 2021 ist das Vertragserstellungsdatum]

Die belangte Behörde setzte mit **Einkommensteuerbescheid 2021** vom 04. Mai 2023 die Einkommensteuer iHv. 7.476,00 Euro fest. In der Begründung wurde zur Korrektur der Immobilienertragssteuer ausgeführt, dass dem Anbringen auf Korrektur der Immobilienertragssteuer nicht entsprochen werden könne. Es liege kein Vorvertragsdokument vor, welches zur Beweiswürdigung herangezogen werden könne. Der vorliegende, gültige Kaufvertrag sei notariell beglaubigt am 10. April 2002 unterzeichnet worden. Somit könne keine Altvermögen-Berechnung der Immobilienertragssteuer nach § 30 Abs. 4 EStG erfolgen.

Die Bf. brachte durch ihren steuerlichen Vertreter auf elektronischem Weg **Beschwerde** am 01. Juni 2023 ein und beantragte für Zwecke der Ermittlung der Immobilienertragssteuer den Veräußerungsgewinn unter Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 zu berechnen und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid entsprechend abzuändern. Begründend wurde ausgeführt, dass es für die im Jahr 2021 veräußerte Wohnungseigentumseinheit laut Stellungnahme des seinerzeitigen Verkäufers angenommene Kaufanbote gegeben habe und erst danach sei der Kaufvertrag am 11. Jänner 2002 unterzeichnet worden. Dieser Kaufvertrag sowie die davor angenommenen Kaufanbote würden der Bf. nicht mehr vorliegen, seien aber im Notariat angefordert worden. Für den Fall, dass diese Unterlagen aufgrund des langen Zeitraumes im Notariat nicht mehr aufliegen sollten, werde auf die Glaubhaftmachung gem. § 162 BAO verwiesen. Die Glaubhaftmachung sei durch die Übermittlung der Stellungnahme des Verkäufers bereits erfolgt. Die Wohnung sei im Vertrauen auf die seinerzeitige Rechtslage in Bezug auf Immobilienkäufe und Spekulationsgeschäfte als Anlage angeschafft worden. Der Kaufvertrag sei von den Käufern am 10. April 2002 im Vertrauen auf die gültige Rechtslage und auf Basis der bereits unterfertigten Kaufanbote im Notariat unterzeichnet worden. Das wirtschaftliche Eigentum sei aufgrund der gegengezeichneten Angebote und mangels Rücktrittsmöglichkeit für die Verkäuferin vor dem 01. April 2002 erworben worden.

Die Bf. wurde **mit Ergänzungsersuchen** vom 10. August 2023 aufgefordert, geeignete Unterlagen oder Dokumente vorzulegen, welche die Grundstücksübertragung vor dem maßgeblichen Stichtag 01. April 2002 belegen (Vorvertrag, gegengezeichnete Kaufangebote, etc).

Am 14. September 2023 brachte die Bf. in ihrem **Antwortschreiben** vor, dass zur Glaubhaftmachung des Abwicklungsvorganges iSd § 138 Abs. 1 BAO auf die in der Anlage befindlichen Stellungnahme von Unterzeichner1 verwiesen werde. Darüber hinaus werde auf der Seite 15 des Kaufvertrages vom 11. Jänner 2002 bestätigt, dass Familie N. die Vertragsurkunde mit sämtlichen Beilagen mehr als eine Woche vor der Unterfertigung des Kaufvertrages erhalten hätte. Der Kaufvertrag sei vom Verkäufer (Unterzeichner1 und

Unterzeichner²) nachweislich am 11. Jänner 2022 [Anm. BFG: gemeint wohl das Jahr 2002] unterfertigt worden. Zur weiteren Nachweiserbringung werde eine Befragung gem. §165 ff BAO von Unterzeichner¹ sowie des seinerzeitigen Notars bzw. dessen Mitarbeiterin angeregt.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 02. November 2023, zugestellt am 09. November 2023, führte das Finanzamt begründend aus, dass unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen seien. Als Zeitpunkt einer Veräußerung (oder Anschaffung) sei in diesen Zusammenhängen der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (Kauf- oder Tauschvertrag) maßgebend. Ausnahmsweise komme es nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen hätten, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen sei. Hierzu bedürfe es einer beiden Vertragspartei bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung. Ein (auch unwiderrufliches Kaufanbot) oder eine bloße Kaufoption seien hierfür nicht ausreichend. Im Zweifel sei bei Kaufverträgen nicht der Abschluss eines Vorvertrages anzunehmen, sondern der Abschluss des unmittelbaren Verpflichtungsgeschäftes, weil die wesentlichen Vertragsinhalte (Kaufgegenstand und Preis) mit denen des intendierten Hauptvertrages ident sein müssten. Da ein schriftliches Angebot noch kein schuldrechtliches die Eigentumsübertragung bewirkendes Rechtsgeschäft darstelle (und auch nicht vorliege) und ein Vorvertrag - welcher vorerst ohnehin geprüft werden müsste - im Zweifel bei Kaufverträgen nicht als maßgeblicher Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts anzunehmen sei, könne die Behörde nur den 10. April 2002 als Tag der Anschaffung des Grundstückes heranziehen.

Im elektronisch übermittelten **Vorlageantrag** gem. § 264 Abs. 1 BAO vom 20. November 2023 verwies die Bf. hinsichtlich der Begründung auf das Beschwerdevorbringen bzw. die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 14. September 2023. Zur Klärung des Sachverhaltes bzw. Glaubhaftmachung werde die Befragung des betrauten Maklers und der damaligen Notariatsangestellten bzw. Notars angeregt, was im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung nicht gewürdigt worden sei.

Die belangte Behörde **legte** die Bescheidbeschwerde am 18. Dezember 2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor**. Im **Vorlagebericht** führte die belangte Behörde unter Punkt „Stellungnahme“ u.a. aus, dass im vorliegenden Fall der Behörde ausschließlich ein beidseitig unterzeichneter Kaufvertrag vom 10. April 2002 vorliege. Im Verfahrensverlauf sei über einen Vorvertrag oder ein schriftliches Angebot kommuniziert worden, jedoch sei ein derartiges Schriftstück nicht übermittelt worden. Ein Kaufanbot stelle für die Behörde keine das Eigentum übertragende Vereinbarung dar und konnte außerdem auch nicht vorgebracht werden. Da auch kein Vorvertrag übermittelt worden sei bzw. unklar sei, ob ein derartiges Schriftstück überhaupt existiere, kann auch keine Eigentumsübertragung vor dem 10. April 2002 angenommen werden. Gegen die Existenz eines Vorvertrages spreche auch Punkt 19.3.

des übermittelten Vertrages, in welchem dargelegt werde, dass „*die Partei, die diesen Vertrag zuerst unterfertigt [Anm. XY GmbH], bleibt mit ihrem dadurch abgegeben Anbot der andern Partei sechs Wochen im Wort*“. Es sei für die Behörde nicht wahrscheinlich, dass neben dieser Klausel ein Vorvertrag existiere. Auf eine Befragung des Herrn Unterzeichner¹ sei verzichtet worden, da keine neuen zielführenden Erkenntnisse zu erwarten seien. Auf Nachfrage der Behörde beim Nachfolger des damaligen betrauten Notars, NotarQ, sei vom Notariat beauskunftet worden, dass keine Unterlagen mehr vorliegen und alle Originalurkunden an die Parteien ausgefolgt worden seien. Aufgrund der Aktenlage sei von der Behörde der Eigentumsübertragung des Grundstückes mit Unterzeichnung des Kaufvertrages am 10. April 2002 anzunehmen und folgend eine pauschale Altvermögensbesteuerung gem. § 30 Abs. 4 EStG nicht anwendbar.

Des Weiteren werde von der Behörde angemerkt, dass das strittige Objekt eine Wohnung darstelle und laut Erklärungsdaten im Feststellungsakt N.R. u. Mitbes., StNr yyy, von 2018-2021 vermietet worden sei. Dabei seien unter anderem AfA-Beträge und Instandhaltungskosten/Instandsetzungskosten als Werbungskosten geltend gemacht worden (AfA pro Kalenderjahr jeweils 1.263,59 Euro). In der Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen gem. § 30 Abs. 3 EStG seien die Anschaffungskosten um Instandsetzungskosten, welche bei der Ermittlung von Einkünften nicht zu berücksichtigen gewesen seien, zu erhöhen, und um die AfA-Beträge, welche geltend gemacht worden seien, zu vermindern. Nach vorgelegter Berechnung der Immobilienertragssteuer durch den Parteienvertreter sei diese Adaptierung der Anschaffungskosten nicht erfolgt. Die Behörde beantrage die Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der Anwendung des § 30 Abs. 4 EStG sowie die Korrektur der Ermittlung der Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung hinsichtlich der nicht zum Ansatz gebrachten, geltend gemachten AfA-Beträge.

Das Bundesfinanzgericht richtete mit 09. April 2024 eine **Aufforderung zur Stellungnahme** an die Bf. Darin wurde unter Verweis auf § 30 Abs. 3 Satz 1 bis 3 EStG 1988 festgestellt, dass in den Feststellungsbescheiden zur StNr yyy - N.R. u. Mitbes. - in den Jahren 2018 bis 2021 zum beschwerdegegenständlichen Objekt „Adr.“ unter Kz 9500 (Absetzung für Abnutzung) jeweils ein Betrag iHv. 1.263,59 Euro und unter der Kz 9520 (Instandhaltungsk./-setzungsk.) Beträge zwischen 190,35 Euro und 496,32 Euro geltend gemacht und diese in den Feststellungsbescheiden auch berücksichtigt wurden.

Nach der vorliegenden ImmoEST Berechnung [BFG-Akt OZ 11, ImmoEST Berechnung, S. 7-12], sowie der ImmoEST-Meldung [BFG-Akt OZ 11, S. 16-18, ImmoEST Meldung] erfolgte jedoch keine Adaptierung der Anschaffungskosten gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 bei der Bf.

Die Bf. wurde um Stellungnahme ersucht.

Weiters erging die Frage, ob im Beschwerdevorbringen auch das Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 03. April 2019, Ra 2017/15/0098, berücksichtigt wurde.

Die Bf. übermittelte durch ihre steuerliche Vertretung am 29. April 2024 das **Antwortschreiben** (datiert 25. April 2024). Darin wurde ausgeführt, dass die Adaptierung der Anschaffungskosten

entsprechend zu erfolgen hätte. Auch sei das Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis 03.04.2019 Ra 2017/15/0098 berücksichtigt worden. Im genannten Erkenntnis werde dargestellt, dass ein bloßer Vorvertrag „für die zeitliche Anknüpfung“ nicht ausreichend sei. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass der Kaufvertrag durch die verkaufende Partei bereits im Jänner 2002, also vor In-Kraft-Treten von § 30 EStG 1988 idgF unterzeichnet worden sei. In den übermittelten Urkunden sei außerdem eine schriftliche Darstellung des Ablaufs des seinerzeitigen Verkäufers enthalten. Laut dieser Darstellung habe es vor Vertragsunterfertigung angenommene Kaufanbote, welche eine Veränderung des Vertragsgegenstandes nicht mehr zugelassen hätten, gegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. und ihr Gatte erwarben im Jahr 2002 die Wohnung Top 3/2 samt Stellplatz 109 an der Adresse GSt.Adr, KG I EZ II.

Im Grundbuchsauszug auf Seite 2 des Kaufvertrags vom 06. September 2021 wird als Kaufvertragsdatum der 10. April 2002 ausgewiesen [BFG-Akt OZ 10, Kaufvertrag vom 06.09.2021, S. 2]. Die Unterzeichnung des Kaufvertrags 10. April 2002 wird durch die Bf. in einem E-Mail vom 12. April 2021 an einen der beiden Vertragsunterzeichner der Verkäuferin – der XY GmbH – bestätigt: „... Der Kaufvertrag wurde von XY am 11.1.2002 unterzeichnet, von meinem Gatten und mir am 10.4.2002 ...“. In dieser Nachricht wurde von der Bf. weiters ausgeführt: „Es gilt zu eruieren, ob es einen Vorvertrag oder Zwischenvertrag oder eventuell eine Anzahlung gegeben hat.“ [BFG Akt OZ 12, Offenlegung N.R.u.N., S. 38].

Im E-Mail vom 12. April 2021 der Firma XY GmbH an die Bf. wird von einem der Unterzeichner ausgeführt, dass erinnerlich bei diesem Projekt vor Abschluss des formalen Kaufvertrages ein Vorvertrag in Form eines angenommenen Kaufanbotes abgeschlossen worden sei. Er gehe davon aus, dass die Verkäufer den Kaufvertrag erst unterfertigt hätten, nachdem ein unterfertigtes Kaufangebot vorgelegen sei [BFG Akt OZ 12, Offenlegung N.R.u.N., S. 37].

In Folge veräußerte die Bf. gemeinsam mit ihrem Gatten mit Kaufvertrag vom 06. September 2021 die gegenständliche Wohnung, um einen Gesamtkaufpreis von 319.300,00 Euro [BFG-Akt OZ 10, Kaufvertrag vom 06.09.2021].

Der Parteienvertreter berechnete die Immobilienertragsteuer der Bf. wie folgt [BFG-Akt OZ 11. ImmoESt Berechnung u. Meldung Parteienvertreter, S. 7-19]:

Veräußerungserlös 159.650,00

abzüglich Anschaffungskosten 75.971,79

Einkünfte 83.678,21

abzüglich Kosten für Mitteilung und Selbstberchnung 120,00

Einkünfte gem. § 30 Abs. 3 EStG 83.558,21

davon 30% Immobilienertragsteuer 25.067,46 Euro.

Eine Adaptierung der bereits bei der StNr yyy - N.R. u. Mitbes. - anerkannten Kosten der Absetzung für Abnutzung und der Instandhaltungs- Instandsetzungskosten erfolgte bei der Berechnung nicht.

Der Betrag iHv. 25.067,46 Euro wurde von der Bf. am 13. Dezember 2021 entrichtet [BFG Akt OZ 24, FinanzOnline Abfrage Steuerkonto]

In einer am 24. Oktober 2022 über FinanzOnline eingebrachten „Offenlegung zu E1 2021“ teilte die Bf. über ihre steuerliche Vertretung mit, dass es sich bei der gegenständlichen Wohnung um Altvermögen handle. Es sei eine Ranganmerkung des Eigentumserwerbs vor dem (Grundbuchrang xyz) erfolgt, der Kaufvertrag wurde auf Basis eines angenommenen Anbots von der Verkäuferin am 11. Jänner 2002 unterzeichnet und sei der wirtschaftliche Übergang somit bereits vor dem 01. April 2002 erfolgt. Dementsprechend habe eine Korrektur der Immobilienertragssteuer zu erfolgen [BFG Akt OZ 12, Offenlegung N.R.u.N., S. 2].

Als Beilage zur Offenlegung waren u.a. der Kaufvertrag, abgeschlossen zwischen der XY GmbH und der Bf. sowie ihrem Gatten, beigelegt. Auf Seite 15/15 des Kaufvertrags [= S. 19 des Offenlegungsschreibens] ist unter der Datumsangabe „Wien, am 11.1.2002“ die Firmenstampiglie und darauf bzw. darunter zwei Unterschriften auf der linken Seite erkenntlich. Auf der rechten Seite ist eine freie Unterschriftenlinie mit jeweils einem „X“ oberhalb und unterhalb der strichlierten Linie ersichtlich [BFG Akt OZ 12, Offenlegung N.R.u.N., S. 19].

Auf Seite 21 der Offenlegung ist die Seite 15 des Kaufvertrages nochmals abgelichtet. Neben der Stampiglie und Unterschrift findet sich auf diesem Blatt auf der rechten Seite ein Stempel „OrtZ, am 10. Apr. 2002“. Darunter ist die Unterschrift der Bf. auf der strichlierten Linie mit Geburtsdatum neben dem „X“ und unterhalb der Linie neben dem „X“ die Unterschrift des Gatten der Bf. mit Geburtsdatum angebracht [BFG Akt OZ 12, Offenlegung N.R.u.N., S. 21]. Auf Seite 23 der Offenlegung ist die notarielle Bestätigung der Unterschriften ebenfalls mit 10. April 2002 datiert [BFG Akt OZ 12, Offenlegung N.R.u.N., S. 23].

In einem E-Mail vom 14. September 2023 der Firma XY an den Gatten der Bf. wird vom Unterzeichner bestätigt, dass es standardmäßiges procedere der XY war, dass der Kunde zuerst ein Kaufanbot abgegeben habe oder mit ihm ein Vorvertrag abgeschlossen worden sei und darauf aufbauend (oft erheblich später) der verbücherungsfähige Kaufvertrag abgeschlossen worden sei. Das sei bestimmt auch in diesem Fall so gewesen, ihm sei keine Ausnahme von diesem procedere in Erinnerung [BFG Akt OZ 15, Vorhaltsbeantwortung Beilage, S. 1].

Eine Anfrage der belangten Behörde an den seinerzeitig beauftragten Notar, ob zu diesem Rechtsgeschäft ein Vorvertrag oder eine ähnliche Vereinbarung vorliege wurden vom Nachfolger dahingehend beantwortet, dass Verträge mit der Firma XY grundsätzlich und ausschließlich von seinem Vorgänger erledigt worden seien, und dass grundsätzlich nach grundbücherlicher Durchführung alle Original-Urkunden an die Parteien ausgefolgt worden

seien. Aus dem Jahre 2002 würden keine entsprechenden Handakte mehr vorliegen [BFG Akt OZ 17, Auskunft Notar].

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen, insbesondere auf die vorliegenden Kaufverträge, den (E-Mail-)Stellungnahmen der ehemaligen Verkäuferin und der E-Mail-Korrespondenz zwischen der belangten Behörde und dem Nachfolger-Notar. Die genannten Urkunden und Schriftstücke stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

Zur Anregung der Bf. zusätzlich zur vorgelegten Stellungnahme vom 14. September 2023 den ehemals betrauten Makler zu befragen [BFG Akt OZ 14, Vorhaltsbeantwortung] ist auszuführen: Gem. § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise u.a. dann abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich. Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs brauchen die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden sollen (VwGH 04.08.2022, Ra 2022/13/0070) bzw. die nur pauschal zum Beweis für das gesamte Vorbringen gestellt werden (vgl. VwGH 13.12.2019, Ra 2019/02/0004, mwN) nicht zu entsprechen.

Sollte die Anregung zur Befragung des ehemaligen Maklers als Antrag auf Zeugeneinvernahme gemeint sein – dafür spricht der Verweis auf die §§ 165ff BAO in der Vorbehaltsbeantwortung vom 14. September 2023 –, ist darauf zu verweisen, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. September 2023 [BFG Akt OZ 15, Vorhaltsbeantwortung] kein konkretes Beweisthema erkennbar ist und im Vorlageantrag lediglich pauschal auf die „Klärung des Sachverhalts bzw. Glaubhaftmachung“ [BFG Akt OZ 8, Vorlageantrag] verwiesen wurde, zu denen der vermeintliche Zeuge einvernommen werden sollten. Von der Aufnahme des Beweises war daher nach der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur abzusehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob die Anwendbarkeit der pauschalen „Altvermögen“-Berechnung der Immobilienertragsteuer nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 gegeben ist.

Die Bf. vertritt die Ansicht, dass aufgrund der vorliegenden Schriftstücke, der Ranganmerkung im Grundbuch und den Bestätigungen der ehemaligen Verkäuferin die Glaubhaftmachung der Existenz eines Vorvertrags bzw. eines schriftliches Angebots und damit eine Eigentumsübertrag

vor dem 01. April 2002 erbracht worden sei.

Die belangte Behörde führt dagegen an, dass ihr ausschließlich ein beidseitig unterzeichneter Kaufvertrag vom 10. April 2002 vorliege und aus diesem Grund die pauschale Altvermögenbesteuerung gem. § 30 Abs. 4 EStG nicht anwendbar sei. Zudem stelle ein Kaufangebot keine das Eigentum übertragende Vereinbarung dar, und konnte außerdem ein Kaufangebot nicht vorgelegt werden. Zum Vorvertrag führt die belangte Behörde aus, dass dieser ein Vertrag sei, dessen Gegenstand die Verpflichtung zum Vertragsabschluss zu einem späteren Zeitpunkt sei. Bei Kaufverträgen sei im Zweifel nicht der Abschluss eines Vorvertrages anzunehmen, sondern der Abschluss des unmittelbaren Verpflichtungsgeschäftes.

Unstrittig ist, dass die Adaptierung der Anschaffungskosten gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 entsprechend zu erfolgen hat [BFG Akt OZ 18, Vorlagebericht; OZ 23 Stellungnahme stV v. 25.04.2024].

Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 zählen u.a. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG) zu den sonstigen Einkünften. Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören (§ 30 Abs. 1).

§ 30 Abs. 3 EStG 1988 lautet.

„Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.“

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

Ein Grundstück gilt als "am 31. März 2012 nicht steuerverfangen" 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 18.10.2018, Ro 2016/15/0013); diese Spekulationsfrist betrug bei Grundstücken im Allgemeinen zehn Jahre ab Anschaffung; somit ist der maßgebliche Anschaffungszeitpunkt der 31. März 2002 für „Altvermögen“ bzw. 01. April 2002 für „Neuvermögen“.

Die Rechtslage für private Grundstücksveräußerungen aufgrund des 1. StabG 2012 ist somit „*erstmalig für Veräußerungen nach dem 31. März 2012*“ anzuwenden, wobei nach den Erläuterungen zur RV des 1. StabG 2012 (ErlRV 1680 Blg 24. GP 7) „*für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden*“ soll (vgl. VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0098).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sind unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012) bei der privaten Grundstücksveräußerung die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte - insbesondere Kaufverträge - maßgeblich. Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177), sodass insbesondere die Chance von Wertsteigerungen und die Gefahr von Wertminderungen übergegangen ist (vgl. VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mehrfach mit der Frage auseinandergesetzt, unter welchen Voraussetzungen vom Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen werden kann und hat folgende Konstellationen als nicht ausreichend für die Verschaffung des wirtschaftlichen Vorteils eines Verkaufsgeschäfts qualifiziert:

Das Vorliegen eines bloßen Vorvertrages, da der Vorvertrag selbst noch keine Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrages begründet (s. VwGH 03.04.2019 Ra 2017/15/0098).

Ein Optionsvertrag mit einem gleichzeitig abgeschlossenen Mietvertrag, da durch den Optionsvertrag mit fixiertem Kaufpreis zwar die Chancen der Wertsteigerung, aber aufgrund des Wahlrechts zur Optionsausübung nicht das Risiko der Wertminderung zukommt (s. VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177).

Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption (VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146)

Im Beschwerdefall ist aus dem vorliegenden Unterlagen und der Angaben der Bf. im E-Mail vom 12. April 2021 an die Verkäuferin festzustellen, dass von Verkäuferseite der Kaufvertrag bereits am 11. Jänner 2002 unterfertigt wurde, die Käuferseite den Vertrag aber erst am 10. April 2002 unterzeichnet hat.

Der von den Käufern am 10. April 2002 unterzeichnete Kaufvertrag war ein Verpflichtungsgeschäft, das auf die Übertragung von Eigentum gerichtet und die Basis für die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums (Intabulation) war. Nach Ansicht des

Bundesfinanzgerichts wurde das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, also jenes Rechtsgeschäft, welches Grundlage für die Übereignung und grundbücherliche Durchführung der Liegenschaft bildete, mit dem Tag der Unterzeichnung der Kaufurkunde durch die Käufer am 10. April 2002 geschlossen.

Nur wenn bereits vor Unterzeichnung durch die Käufer ein Verpflichtungsgeschäft vorliegend gewesen wäre, das den wirtschaftlichen Vorteil des Kaufgeschäfts für beide Vertragsteile vorweggenommen hätte, oder das wirtschaftliche Eigentum bereits davor übergegangen wäre, wäre nicht der Kaufvertrag vom 10. April 2002 maßgebend, sondern die frühere Vereinbarung.

Die steuerliche Vertretung der Bf. gibt an, dass es vor Vertragsunterfertigung ein angenommenes Kaufanbot, welches eine Veränderung des Vertragsgegenstandes nicht mehr zugelassen hätten, bzw. einen Vorvertrag gegeben habe. Wie in der Vorhaltsbeantwortung durch die steuerliche Vertretung vom 14. September 2023 ausgeführt, soll durch die Bestätigungen der ehemaligen Verkäuferin eine Glaubhaftmachung erfolgen.

Damit gibt die steuerliche Vertretung aber zu erkennen, dass im Beschwerdefall die Bf. keinen Nachweis vorlegen kann, dass vor dem Stichtag 01. April 2002 eine schriftliche Vereinbarung existiert hat. Dies wird auch aus der Anfrage der Bf. an die Verkäuferin vom 21. April 2021 – *„Es gilt zu eruieren, ob es einen Vorvertrag oder Zwischenvertrag oder eventuell eine Anzahlung gegeben hat“* – deutlich. Demnach hat die Bf. über keine darin angesprochenen Unterlagen verfügt, wusste auch nicht, ob es solche Verträge gegeben hat und konnte entsprechend keine Unterschriften auf (nicht vorhandene) Unterlagen leisten.

Demgegenüber liegt neben dem durch die Käufer am 10. April 2002 unterfertigten Kaufvertrag auch die Berechnung und Meldung der damaligen Parteienvertretung vom 12. Oktober 2021 vor, in welcher die Berechnung gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 unter Ansatz von 30%, dh, unter Anwendung des Neuvermögenstatbestandes, erfolgt ist. Aus dieser Berechnung wird deutlich, dass die Bf. bzw. deren Parteienvertretung davon ausgegangen ist, dass es sich beim am 10. April 2002 abgeschlossenen Kaufvertrag um das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft handelt, und die Berechnung der Immobilienertragsteuer unter Ansatz der Neuvermögenregelung erfolgte.

Auch der Argumentation der steuerlichen Vertretung der Bf., dass durch die Ranganmerkung der Eigentumserwerb vor dem 01. April 2002 erfolgt sei, kann nicht gefolgt werden, denn die Anmerkung der Rangordnung begründet selbst noch kein bestimmtes Recht, sondern vermittelt bloß eine Anwartschaft auf einen bestimmten Rang für eine erst später vorzunehmende Eintragung. Das später im angemerkten Rang eingetragene Recht entsteht dann auch nicht rückwirkend mit dem Zeitpunkt der Anmerkung, sondern erst mit Einlangen des entsprechenden Eintragungsgesuchs beim Grundbuchsgericht (*Koellensperger*, Ranganmerkung, Stand 06.03.2024, Lexis Briefings in lexis360.at und die dort angeführte Rechtsprechung des OGH). Die Ranganmerkung der beabsichtigten Veräußerung stellt somit

noch keine Veräußerung dar (vgl. *Nemeth* in Schwimann/Neumayr, ABGB Taschenkommentar⁶, § 810 ABGB Rz 5 und die dort angeführte Judikatur).

Das Bundesfinanzgericht geht somit in Ausübung der freien Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass es vor Unterzeichnung des Kaufvertrags am 10. April 2002 keine bindende, den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden, Vereinbarung gegeben hat.

Letztlich ist die Argumentation der Bf., dass ein Kaufanbot oder sogar ein Vorvertrag vorliege v.a. deshalb unerheblich, da nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung das Bestehen eines Vorvertrages oder eines (unwiderrufliches) Kaufanbot für sich alleine nicht ausreicht, das Verpflichtungsgeschäft für eine spätere Grundstücksveräußerung zu begründen.

Die von der belangten Behörde vorgenommen Berechnung der Immobilienertragsteuer erweist sich daher im Sinn der höchstgerichtlichen Rechtsprechung dem Grunde nach – Einkünfteermittlung gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 („Neuvermögen“) – als korrekt.

Höhe der Immobilienertragsteuer:

Wie oben dargestellt ist unstrittig, dass die Adaptierung der Anschaffungskosten gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu erfolgen hat, da unter der StNr yyy - N.R. u. Mitbes. - in den Jahren 2018 bis 2021 zum gegenständlichen Objekt unter Kz 9500 (Absetzung für Abnutzung) jeweils ein Betrag iHv. 1.263,59 Euro und unter der Kz 9520 (Instandhaltungsk./-setzungsk.) Beträge zwischen 190,35 Euro und 496,32 Euro (2018: 214,09 Euro, 2019: 241,67 Euro, 2020: 496,32 Euro, 2021: 190,35 Euro) geltend gemacht und in den Feststellungsbescheiden auch berücksichtigt wurden.

Neuberechnung der Immobilienertragsteuer gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988:

Anschaffungskosten: 75.971,79

zuzüglich Instandhaltungs,-setzungskosten: 0,00 (bei der Ermittlung aus VuV berücksichtigt)

abzüglich Absetzung für Abnutzung (bei der Ermittlung aus VuV berücksichtigt): Gesamt AfA für die Jahre 2018-2021 lt. Feststellungsbescheide = 5.054,36 davon 50% = 2.527,18

= adaptierte Anschaffungskosten: 73.444,61 (75.971,79 - 2.527,18)

Veräußerungserlös: 159.650,00

abzüglich adaptierte Anschaffungskosten: 73.444,61

Einkünfte: 86.205,39

abzüglich Kosten für Mitteilung und Selbstberechnung: 120,00

Einkünfte gem. § 30 Abs. 3 EStG: 86.085,39

davon 30% Immobilienertragsteuer: **25.825,62** (bisher: 25.067,46)

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.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen ist. Im Übrigen handelt es sich bei der Frage, ob vor Abschluss des Kaufvertrags am 10. April 2002 eine bindende, den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden, Vereinbarung vorgelegen ist, um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten war. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 29. Mai 2024