

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch Haydn Steuerberatung GmbH & Co KG, Jahnweg 1, 8530 Deutschlandsberg, über die Beschwerde vom 01. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 05. Mai 2023 betreffend Einkommensteuer 2021 zu Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

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

Die Einkommensteuer für das Jahr 2021 wird mit € 83.290,- festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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

Mit Kaufvertrag vom 06.09.2021 veräußerte der Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Ehegattin eine Wohnung samt Stellplatz (Top 2/3 samt Stellplatz 109 an der Adresse ***Adresse***, ***KG/EZ***). Der Kaufpreis betrug € 319.300,-. Der Parteienvertreter berechnete für diesen Veräußerungsvorgang eine Immobilien'ertragsteuer in der Höhe von € 25.067,-, Diese gemeldete Immobilien'ertragsteuer wurde am 13.12.2021 entrichtet.

Am 24.10.2022 brachte der Beschwerdeführer eine „Offenlegung zur E1 2021“ über FinanzOnline ein und führte darin aus, dass die verfahrensgegenständliche Wohnung vor dem 01.04.2002– nämlich am 11.01.2002 – angeschafft worden sei. Damit würde es sich bei der

nunmehr verkauften Wohnung hinsichtlich der Berechnung der Immobilienertragsteuer um Altvermögen handeln, was eine Korrektur der Immobilienertragsteuer erforderlich mache. Mit dieser Offenlegung wurden die folgenden weiteren Dokumente vorgelegt:

- Grundbuchsauszug vom 12.04.2021
- Kaufvertrag vom 11.01.2002 (Anschaffung)
- Kaufvertrag vom 06.09.2021
- Schriftverkehr mit ***V-GmbH*** vom 12.04.2021 betreffend Informationen zum Vorvertrag

Das Finanzamt erließ am 05.05.2023 den hier angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2021, mit welchem die Einkommensteuer mit € 57.464,- (exklusive der bereits entrichteten Immobilienertragsteuer) festgesetzt wurde. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

„Dem Anbringen auf Korrektur der Immobilienertragsteuer kann aus folgendem Grund nicht entsprochen werden:

Es liegt kein Vorvertragsdokument vor, welches zur Beweiswürdigung herangezogen werden kann. Der vorliegende, gültige Kaufvertrag wurde notariell beglaubigt am 10.4.2002 unterzeichnet. Somit kann keine Altvermögen-Berechnung der Immobilienertragsteuer nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 erfolgen.“

Am 01.06.2023 brachte der Beschwerdeführer eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 05.05.2023 ein und führte darin begründend aus:

*„Für den Wohnungsverkauf ***Adresse*** wurden bereits Verträge und Stellungnahmen zum Sachverhalt übermittelt. Gemäß der vorgelegten Stellungnahme des seinerzeitigen Verkäufers ***V-GmbH*** (***NN1***) gab es vor nunmehr über 20 Jahren jedenfalls angenommene Kaufanbote und erst danach wurde der Kaufvertrag am 11.1.2002 von ***NN1*** und ***NN2*** namens der ***V-GmbH*** unterzeichnet. Diese Vorgänge erfolgten jedenfalls vor der Wirkung der Neuvermögenseigenschaft ab 1.4.2002 (Einführung der ImmoEST mit 1.4.2012).*

*Unterlagen wurden vom Nachfolger des seinerzeitigen Notars ***NN3*** bereits angefordert, sollten aufgrund des langen Zeitraumes keine Akten im Notariat aufliegen wird auf die Glaubhaftmachung des Sachverhalts gem. § 162 BAO hingewiesen. Die Glaubhaftmachung ist durch die Übermittlung der Stellungnahme des Verkäufers bereits erfolgt.*

*Im Jahr 2002 wurde die Wohnung im Vertrauen auf die seinerzeitige Rechtslage in Bezug auf Immobilienkäufe und Spekulationsgeschäfte als Anlage angeschafft. Der Kaufvertrag wurde von den Käufern am 10.4.2002 im Vertrauen auf die gültige Rechtslage und auf Basis der bereits unterfertigten Kaufanbote im Notariat in ***Ort1*** unterzeichnet.*

Wirtschaftliches Eigentum wurde jedenfalls vor dem 1.4.2002 erworben (gegengezeichnete Angebote, keine Rücktrittsmöglichkeit für Verkäuferin, etc.) Vom Gesetzgeber kann in dieser

Konstellation nicht gewollt sein, dass es mit bestehender Verpflichtung die Wohnung zu übernehmen (~ wirtschaftliches Eigentum) zum Neuvermögen im Sinn der Immobilienvertragssteuer zu machen. Entsprechende Judikatur zur Abgrenzung der Altvermögens- und Neuvermögens-eigenschaft liegt in diesem Zusammenhang bisher nicht vor, lediglich Judikate zur Spekulationsfrist vor Einführung der Immobilienvertragssteuer liegen bisher vor.

Es wird die Behandlung des Sachverhaltes im Rahmen der Pauschalbesteuerung (Altvermögensregelung) gemäß Offenlegung beantragt.“

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 10.08.2023 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, geeignete Unterlagen oder Dokumente vorzulegen, die eine Grundstücksübertragung vor dem Stichtag des 01.04.2002 belegen. Insbesondere verwies das Finanzamt auf einen vom Beschwerdeführer kommunizierten, jedoch noch nicht vorgelegten Vorvertrag.

Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 14.09.2023 beantwortet und brachte der Beschwerdeführer darin vor, dass zur „Glaubhaftmachung des Abwicklungsvorganges gem § 138 Abs 1 BAO“ auf die im Anhang übermittelte Stellungnahme des Herrn ***NN1*** verwiesen werde. Außerdem wurde vom Beschwerdeführer auf den Punkt „Bestätigung gem § 4 Abs 1 BTVG“ auf der Seite 15 des Kaufvertrages vom 11.01.2002 verwiesen. Dort werde bestätigt, dass die Kaufvertragsurkunde mit sämtlichen Beilagen mehr als eine Woche vor der Unterfertigung des Kaufvertrages vom Beschwerdeführer und seiner Gattin erhalten worden seien. Der Kaufvertrag sei von der Verkäuferin (konkret von ***NN1*** und ***NN2***) nachweislich am 11.01.2002 unterfertigt worden. Sollte die Stellungnahme des ***NN1*** der Behörde nicht ausreichen, so wird durch den Beschwerdeführer die Befragung des ***NN1***, sowie des seinerzeitigen Notars bzw dessen Mitarbeiterin gem § 165ff BAO angeregt.

In der Beilage dieser Vorhaltsbeantwortung übermittelte der Beschwerdeführer den E-Mail-Verkehr vom 14.09.2023 zwischen ihm und ***NN1***, in welchem. ***NN1*** Folgendes ausführt:

*„Sehr geehrter Herr ***Bf***,*

Ihre geschätzte Anfrage ist bei mir gelandet, da dieses Projekt von mir damals rechtlich begleitet wurde. Wenngleich die Transaktion mehr als 20 Jahre zurückliegt, erinnere ich mich noch an Ihren Namen im Zusammenhang mit dem Verkauf. Zu diesem Zeitpunkt hatte ich noch keine elektronische Ablage und auch aus dem (teilweise) nachgescannten Handakt habe ich dazu nichts Relevantes gefunden. Es wäre hilfreich, wenn Sie mir die von Ihnen angeführte Korrespondenz weiterleiten könnten, vielleicht kann ich daraus etwas ableiten oder zumindest mich noch näher an Einzelheiten erinnern.

Jedenfalls weiß ich und kann bestätigen, dass es unser standardmäßiges procedere war, dass der Kunde zuerst ein Kaufanbot abgegeben hat oder mit ihm ein Vorvertrag abgeschlossen

wurde und darauf aufbauend (oft erheblich später) der verbücherungsfähige Kaufvertrag abgeschlossen wurde. Das war bestimmt auch in Ihrem Fall so, mir ist keine Ausnahme von diesem procedere in Erinnerung.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.11.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung der Beschwerdeverentscheidung führte das Finanzamt aus wie folgt:

„[...]

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG sind die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Als Zeitpunkt einer Veräußerung (oder Anschaffung) ist in diesem Zusammenhängen der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (zB Kauf- oder Tauschvertrag) maßgebend.

Ausnahmsweise kommt es 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. Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hierfür nicht ausreichend.

Ein "Vorvertrag" (oder ähnliche Vereinbarungen) ist ein Vertrag, dessen Gegenstand die Verpflichtung zum Vertragsabschluss zu einem späteren Zeitpunkt ist. Bei Kaufverträgen ist im Zweifel allerdings 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 müssen.

Der Behörde liegt hinsichtlich der Anschaffung des Grundstückes als Verpflichtungsgeschäft zur Übertragung der Liegenschaft ausschließlich der am 10.4.2002 unterzeichnete Kaufvertrag vor.

Kommuniziert wird über einen möglichen Vorvertrag oder ein eventuell vorhandenes schriftliches Kaufangebot, welches vor dem maßgebenden Stichtag 1.4.2002 unterzeichnet worden wäre. Auch nach Ergänzungsersuchen der Behörde konnte kein derartiges Schriftstück vorgebracht werden, welches den schuldrechtlichen Übergang des Grundstückes vor dem 1.4.2002 belegen kann.

Da ein schriftliches Angebot noch kein schuldrechtliches die Eigentumsübertragung bewirkendes Rechtsgeschäft darstellt (und auch nicht vorliegt) und ein Vorvertrag - welcher vorerst ohnehin geprüft werden müsste, ob die maßgeblichen Punkte eines Kaufvertrages bereits enthalten sind - im Zweifel bei Kaufverträgen nicht als maßgeblicher Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts anzunehmen ist, kann die Behörde nur den 10.4.2002 als Tag der Anschaffung des Grundstückes heranziehen. Folglich kann die pauschale Ermittlung der

Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung nach § 30 Abs. 4 EStG nicht zur Anwendung kommen.

Die eingebrachte Beschwerde war aus diesen Gründen abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 20.11.2023 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein und verwies hinsichtlich der Begründung auf seine Beschwerde und die Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 14.09.2023. Am 18.12.2023 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 09.04.2024 wurde der Beschwerdeführer durch das Bundesfinanzgericht unter Verweis auf § 30 Abs 3 Satz 1 bis 3 EStG 1988 aufgefordert, eine Stellungnahme zu der Feststellung, dass die in den laufenden Veranlagungen zu dem Feststellungsbescheiden zu StNr ***StNr VuV*** – ***Bf und Mitbes*** – in den Jahren 2018 bis 2021 zum beschwerdegegenständlichen Objekt unter dem Titel „Absetzung für Abnutzung“ geltend gemachten und auch steuerlich berücksichtigten Beträgen bei der Adaptierung der Anschaffungskosten nicht berücksichtigt wurden, abzugeben. Weiters erging an den Beschwerdeführer die Frage, ob hinsichtlich des Beschwerdevorbringens das Erkenntnis des VwGH vom 03.04.2019, Ra 2017/15/0098 berücksichtigt wurde.

Mit Antwortschreiben vom 29.04.2024 führte die steuerliche Vertretung aus, dass die Adaptierung der Anschaffungskosten gem § 30 Abs 3 EStG 1988 entsprechend zu erfolgen habe. Weiters wurde ausgeführt, dass das Erkenntnis des VwGH vom 03.04.2019, Ra 2017/15/0098 darstelle, dass ein bloßer Vorvertrag „für die zeitliche Anknüpfung“ nicht ausreiche. 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 Ablaufes des seinerzeitigen Verkäufers enthalten. Laut dieser Darstellung gäbe es vor Vertragsunterfertigung angenommene Kaufanbote, welche eine Veränderung des Vertragsgegenstandes nicht mehr zugelassen hätten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat gemeinsam mit seiner Gattin im Jahr 2002 die streitgegenständliche Liegenschaft (eine Wohnung Top 2/3 samt Stellplatz 109 an der Adresse ***Adresse***, ***KG/EZ***) gekauft. Der damalige Gesamtkaufpreis betrug € 144.483,38. Dieser Kaufvertrag wurde seitens der verkaufenden Gesellschaft am 11.01.2002 und seitens des Beschwerdeführers und seiner Gattin am 10.04.2002 unterschrieben. Die Echtheit der Unterschriften des Beschwerdeführers und seiner Gattin wurde am Kaufvertrag vom Notar

ebenfalls am 10.04.2002 bestätigt. Der Kaufvertrag wurde somit am 10.04.2002 rechtskräftig abgeschlossen.

Im E-Mail vom 12.04.2021 der damaligen Verkäuferin (Firma ***V-GmbH*** GmbH – ***NN1***) an die Gattin des Beschwerdeführers wird ausgeführt, dass soweit erinnerlich bei diesem Projekt vor Abschluss des formalen Kaufvertrages, ein Vorvertrag in Form eines angenommenen Kaufanbotes abgeschlossen worden sei. Es sei davon auszugehen, dass die Verkäufer den Kaufvertrag erst unterfertigt hätten, nachdem ein unterfertigtes Kaufanbot vorgelegen sei. (vgl BFG-Akt OZ 12, Seite 37).

Im gesamten Verfahren wurde vom Beschwerdeführer kein Vorvertrag oder ein unterfertigtes Kaufanbot vorgelegt.

Mit Kaufvertrag vom 06.09.2021 veräußerte der Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Gattin die verfahrensgegenständliche Liegenschaft wieder um einen Verkaufspreis von € 319.300,- (vgl BFG-Akt OZ 10).

Der Parteienvertreter berechnete die Immobilienertragsteuer für den Beschwerdeführer wie folgt (vgl BFG-Akt OZ 11, Seite 19):

	Gesamt	Anteil Beschwerdeführer
Kaufpreis	€ 144.483,38	€ 72.241,69
GrESt	€ 5.056,92	€ 2.528,46
Eintragungsgebühr	€ 1.444,00	€ 722,00
Vertragsserrichtungskosten	€ 959,28	€ 479,64
	€ 151.943,58	€ 75.971,79
aktueller Kaufpreis	€ 319.300,00	€ 159.650,00
Anschaffungskosten	- € 151.943,58	- € 75.971,79
Kosten SB ImmoESt	- € 240,00	- € 120,00
	€ 167.116,42	€ 83.558,21
30% ImmoESt	€ 50.134,93	€ 25.067,46

Bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer ist der Parteienvertreter von einem entgeltlichen Erwerb nach dem 01.04.2002 – nämlich am 10.04.2002 – ausgegangen (vgl BFG-Akt OZ 11, Seite 3).

Am 24.10.2022 wurde durch den Beschwerdeführer eine „Offenlegung zu E1 2021“ über FinanzOnline eingebracht (vgl BFG-Akt OZ 12). Darin wurde ausgeführt, dass die verfahrensgegenständliche Wohnung vor dem 01.04.2002 angeschafft worden sei und es sich dabei im Sinn der Immobilienertragsteuer um Altvermögen handle. Es sei eine Ranganmerkung des Eigentumserwerbes vor dem 01.04.2002 (Grundbuchrang) erfolgt und der Kaufvertrag sei auf Basis eines angenommenen Angebotes von der Verkäuferin am 11.01.2002 unterschrieben worden. Der wirtschaftliche Übergang sei bereits vor dem 01.04.2002 erfolgt und sei daher eine Korrektur der Berechnung Immobilienertragsteuer vorzunehmen. Als Beilagen zu dieser Offenlegung wurden ein Grundbuchsatz vom 12.04.2021, der Kaufvertrag zwischen der ***V-GmbH*** und dem Beschwerdeführer und seiner Gattin vom 10.04.2002, der Kaufvertrag zwischen dem Beschwerdeführer samt Gattin als nunmehrige Verkäufer und den neuen Erwerbern vom 06.09.2021, sowie der E-Mail-Schriftverkehr zwischen der Gattin des Beschwerdeführers und ***NN1*** von der ***V-GmbH*** vom 12.04.2021 mitvorgelegt.

In diesem E-Mail vom 12.04.2021 führt ***NN1*** (***V-GmbH***) Folgendes aus:

*„Sehr geehrte Frau ***Bf***,
da der Kaufabschluss schon lange zurück liegt, ist es schwierig, noch Unterlagen dazu aufzutreiben. Ich selbst habe zu diesem Zeitpunkt noch keine elektronische Ablage geführt. Unsere Assistentin Frau ***NN4*** hat die angeschlossene Kaufpreisrechnung (siehe Anhang) und eine word-Fassung des Kaufvertrages gefunden.*

*Ich selbst habe die Erinnerung, dass jedenfalls bei diesem Projekt vor Abschluss des formalen Kaufvertrages ein Vorvertrag in Form eines angenommenen Kaufangebotes abgeschlossen wurde. Diese Erinnerung wurde soeben auch von meiner Kollegin Frau ***NN5***, welche damals die Rechnung ausgestellt hat, bestätigt.*

Sie haben mitgeteilt, dass wir als Verkäufer den formalen Kaufvertrag im Jänner 2002 unterfertigt haben. Ich gehe mit sehr großer Wahrscheinlichkeit davon aus, dass wir den Kaufvertrag erst unterfertigt haben, nachdem ein unterfertigtes Kaufangebot vorgelegen ist.

*Die angenommenen Kaufangebote wurden an den mit der Abwicklung beauftragten Notar ***NN6*** zwecks Ausfertigung des Kaufvertrages geschickt. Daher nehme ich an, dass die Unterlagen noch in der Kanzlei von dessen Nachfolger, Notar ***NN3***, ***AdresseNN3***, aufliegen. Das Projekt wurde damals dort von Frau ***NN7*** betreut, vielleicht ist diese noch in der Kanzlei beschäftigt. Ich empfehle Ihnen daher, sich dorthin zu wenden. Parallel haben wir Unterlagen zu dem Projekt aus dem Archiv angefordert, in der Hoffnung, darin auch etwas Weiterführendes zu finden.“*

Über Nachfrage der belangten Behörde bei dem seinerzeit mit dem Kaufvertrag beauftragten Notar, ob es zu diesem Kaufvertrag einen Vorvertrag oder Ähnliches gegeben habe, gab der Nachfolger des Notars mit E-Mail vom 06.12.2023 Folgendes an (vgl BFG-Akt OZ 17):

*„Sehr geehrter Herr ***NN8****

*bezugnehmend auf unser soeben geführtes Telefonat, erlaube ich mir mitzuteilen, dass ich im Jahre 2012 die Amtsstelle von ***NN6*** übernommen habe. Verträge mit der Firma ***V-GmbH*** waren grundsätzliche und ausschließlich sein Eigenes und halte ich fest, dass grundsätzlich nach grundbücherlicher Durchführung alle Original-Urkunden an die Parteien ausgefolgt wurden.*

*Aus dem Jahre 2002 liegen mir keine entsprechenden Handakten mehr vor. Mögliche Ansprechperson ist Herr ***NN1*** von der ***V-GmbH***.“*

Festzustellen war, dass die verfahrensgegenständliche Wohnung im Zeitraum 2018 bis 2021 durch den Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Gattin vermietet wurde. Laut Abfragen in den elektronischen Datenbanken durch das Bundesfinanzgericht wurden unter der StNr ***StNr VuV*** - ***Bf und Mitbes*** - in den Jahren 2018 bis 2021 zum Objekt „***Adresse***“ unter Kz 9500 (Absetzung für Abnutzung) jeweils ein Betrag iHv € 1.263,59 und unter der Kz 9520 (Instandhaltung/-setzungsk) Beträge zwischen € 190,35 und € 496,32 geltend gemacht. Diese Beträge wurden in den einzelnen Feststellungsbescheiden auch berücksichtigt.

2. Beweiswürdigung

Der Kauf der streitgegenständlichen Liegenschaft durch den Beschwerdeführer und seine Gattin erfolgte am 10.04.2002. Dieses Datum erschließt sich aus dem Kaufvertrag (vgl BFG-Akt OZ 12, Seite 21 bis 23) und aus dem Grundbuchsauszug auf Seite 2 des Kaufvertrages vom 06.09.2021 (vgl BFG-Akt OZ 10, Seite 2), welcher ebenfalls auf den Kaufvertrag vom 10.04.2002 verweist. Die Unterzeichnung des Kaufvertrages am 10.04.2002 wird in einem E-Mail der Gattin des Beschwerdeführers vom 12.04.2021 an einen der beiden Vertragsunterzeichner der damaligen Verkäuferin bestätigt, in dem sie schreibt:

„[...]

*Der Kaufvertrag wurde von ***V-GmbH*** am 11.1.2002 unterzeichnet, von meinem Gatten und mir am 10.4.2002.*

Es gilt zu eruieren, ob es einen Vorvertrag oder Zwischenvertrag oder eventuell eine Anzahlung gegeben hat.

[...]“ (vgl BFG-Akt OZ 12, Seite 38)

Im gesamten Verfahren wurde vom Beschwerdeführer kein Vorvertrag oder ein unterfertigtes Kaufanbot vorgelegt, auf Grund dessen auf einen verbindlichen Vertragsabschluss vor dem 01.04.2002 zu schließen gewesen wäre.

Der Verkaufspreis der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft erschließt sich aus dem Kaufvertrag vom 06.09.2021 (vgl BFG-Akt OZ 10).

Die Berechnung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter wurde dem Finanzamt offengelegt (vgl BFG-Akt OZ 11, Seite 19). Der Parteienvertreter ist dabei von einem entgeltlichen Erwerb nach dem 01.04.2002 – nämlich am 10.04.2002 – ausgegangen (vgl BFG-Akt OZ 11, Seite 3).

Aus dem E-Mail von ***NN1*** (***V-GmbH***) vom 12.04.2021 (vgl BFG-Akt OZ 12, Seite 37) geht zwar hervor, dass der Kaufvertrag von der Verkäuferin im Jahr 2002 mit „sehr großer Wahrscheinlichkeit“ erst unterschrieben worden sei, nachdem ein unterfertigtes Kaufanbot vorgelegen sei. Es ist diesbezüglich festzustellen, dass der Beschwerdeführer trotz offensichtlich intensiver Bemühungen kein unterfertigtes Kaufanbot oder einen unterfertigten Vorvertrag vorgelegt hat.

Die Ausführungen des Notars mit E-Mail vom 06.12.2023 an die belangte Behörde, dass grundsätzlich nach der grundbücherlichen Durchführung alle Originale an die Parteien ausgefolgt würden und dass zu dem verfahrensgegenständlichen Kaufvertrag aus dem Jahr 2002 keine Handakten mehr vorliegen würden, erschließen sich aus BFG-Akt OZ 17.

Zu der in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.09.2023 (vgl BFG-Akt OZ 14) durch den Beschwerdeführer angeregten Befragung des ***NN1*** (für die im Jahr 2002 aufgetretene Verkäuferin), sowie des seinerzeitigen Notars bzw dessen Mitarbeiterin, ist auszuführen, dass nach § 183 Abs 3 BAO von der Aufnahme beantragter Beweise ua abzusehen ist, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes brauchen die Abgabenbehörden und das Verwaltungsgericht Beweisanträge, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden sollen (vgl 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.

Für den Fall, dass die Anregung auf Befragung der genannten Personen in der Vorhaltbeantwortung vom 14.09.2023 als Antrag auf Zeugeneinvernahme zu interpretieren ist, ist darauf hinzuweisen, dass kein konkretes Beweisthema und keine ladungsfähige Adresse angeführt wurden. Im Vorlageantrag vom 20.11.2023 (vgl BFG-Akt OZ 8) wurde weiters nur pauschal ausgeführt, dass zur Klärung des Sachverhaltes bzw zur Glaubhaftmachung die Befragung des betrauten Maklers und der damaligen Notariatsangestellten bzw des Notars angeregt wurde. Es war daher von einer allfälligen Zeugeneinvernahme abzusehen.

Sämtliche genannten Urkunden und Schriftstücke stellen Beweismittel nach § 166 ff BAO dar und liegen der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichtes zu Grunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren ist strittig, ob die mit Kaufvertrag vom 06.09.2021 vom Beschwerdeführer gemeinsam mit dessen Gattin verkaufte Liegenschaft hinsichtlich der Berechnung der Immobilienertragsteuer unter die pauschale Berechnung als „Altvermögen“ nach § 30 Abs 4 EStG 1988 fällt.

Unstrittigerweise wurden die seinerzeitigen Anschaffungskosten nicht gem § 30 Abs 3 EStG 1988 um die Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, adaptiert.

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

§ 30 Abs 3 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung (BGBl I 103/2019) 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. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 zu vermindern.“*

Gem § 30 Abs 4 EStG 1988 sind, soweit Grundstücke am 31.03.2012 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 (vgl VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013 mwN; VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146). Diese Spekulationsfrist betrug bei Grundstücken allgemein 10 Jahre ab Anschaffung. Daraus erschließt sich, dass der Anschaffungszeitpunkt für „Altvermögen“ vor

dem 01.04.2002 gelegen sein muss. Liegt der Anschaffungszeitpunkt nach dem 31.03.2002, so handelt es sich um „Neuvermögen“.

Die neue Rechtslage nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 für private Grundstücksveräußerungen ist "erstmalig für Veräußerungen nach dem 31. März 2012" anzuwenden, wobei nach den Erläuterungen (Hinweis ErlRV 1680 Blg 24. GP 7) "für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden" soll. 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 nicht aus. (vgl VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0098).

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 dazu zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 VwGH 20. 11. 1997, 96/15/0256, VwGH 08. 02. 1989, 88/13/0049). Die Anknüpfung an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft steht auch in Einklang mit der zwingenden Verknüpfung der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer mit der Selbstberechnung der GrESt. Erst durch den im Wesentlichen selben Zeitpunkt, zu dem das Veräußerungsgeschäft sowohl für die ESt als auch für die GrESt als Besteuerungstatbestand wirksam wird, kann die Verknüpfung der Selbstberechnungsverpflichtungen sinnvoll umgesetzt werden. Daraus ergibt sich, dass in der Systematik der Immobilienertragsteuer die Anknüpfung an das Verpflichtungsgeschäft notwendigerweise vorgegeben ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich vielfach mit der Frage auseinandergesetzt, unter welchen Voraussetzungen vom Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen werden kann (vgl im Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177). Der VwGH führt dazu (unter Hinweis auf VwGH 08.02.1989, 88/13/0049) in seiner neueren Judikatur (vgl VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177) aus, dass unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen sind. 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. Nach dieser Rechtsprechung bedarf es dazu also einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung, sodass insbesondere die Chance von Wertsteigerungen und die Gefahr von Wertminderungen übergegangen ist. Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hiefür nach der Judikatur des VwGH nicht ausreichend. (vgl dazu VwGH 20.11.1997, 96/15/0256, vgl

weilers – die Bindung beider Parteien betonend – VwGH 07.04.1981, 3294/80; 08.02.1989, 88/13/0049; vgl weilers VwGH 23.01.2019, Ra 2018/13/0052 mwN; zur Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 vgl VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0098).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0098 ausgesprochen, dass 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, für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nicht ausreicht. Auch ein Optionsvertrag mit gleichzeitig abgeschlossenem Mietvertrag reicht dafür nicht aus, da durch den Optionsvertrag zwar die Chance der Wertsteigerung, aber auf Grund des Wahlrechtes zur Optionsausübung nicht das Risiko der Wertminderung vom potenziellen Käufer getragen wird (vgl VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177). Auch ein (unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption wird vom Verwaltungsgerichtshof als nicht ausreichend angesehen (vgl VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146).

Im gegenständlichen Fall wurde der Kaufvertrag von der Verkäuferin bereits am 11.01.2002 unterschrieben. Seitens des Beschwerdeführers und seiner Gattin wurde dieser Kaufvertrag jedoch erst am 10.04.2002 unterfertigt. Dieser letztlich am 10.04.2002 zu Stande gekommene Kaufvertrag war das Verpflichtungsgeschäft, welches auf die Übertragung von Eigentum gerichtet war und das die Basis für die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums darstellte.

Der Beschwerdeführer konnte kein, vor der Unterzeichnung des Kaufvertrages am 10.04.2002, vorliegendes Verpflichtungsgeschäft, das den wirtschaftlichen Vorteil des Kaufes für beide Vertragsparteien vorweggenommen hätte, oder welches das wirtschaftliche Eigentum bereits vor dem 10.04.2002 übertragen hätte, vorlegen oder nachweisen.

Auch kann der Argumentation des Beschwerdeführers, dass durch die Ranganmerkung der Eigentumserwerb bereits vor dem 01.04.2002 erfolgt sei, nicht gefolgt werden. Die Ranganmerkung im Grundbuch begründet für sich noch kein bestimmtes Recht, sondern vermittelt bloß eine Anwartschaft auf einen bestimmten Rang für eine erst später vorzunehmende Eintragung. Es entsteht das später im angemerkten Rang eingetragene Recht auch nicht rückwirkend mit dem Zeitpunkt der Anmerkung, sondern erst mit Einlangen des entsprechenden Eintragungsgesuches beim Grundbuch (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).

In freier Beweiswürdigung gem § 167 Abs 2 BAO war festzustellen, dass es vor der Unterzeichnung des Kaufvertrages durch den Beschwerdeführer am 10.04.2002 keine bindende, den Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende, Vereinbarung gegeben hat.

Auf Basis der zitierten VwGH-Judikatur ist weiters festzuhalten, dass ein Vorvertrag oder ein (unwiderrufliches) Kaufanbot für sich alleine nicht ausreicht, um das spätere Verpflichtungsgeschäft für die Grundstücksübereignung vorwegzunehmen.

Zur Berechnung der Höhe der Immobilienertragsteuer:

Wie bereits oben dargestellt ist nach § 30 Abs 3 EStG 1988 eine Adaptierung der Anschaffungskosten vorzunehmen, weil unter der StNr ***StNr VuV*** – ***Bf und Mitbes***. – in den Jahren 2018 bis 2021 betreffend die verfahrensgegenständliche Liegenschaft jährlich ein Betrag von € 1.263,59 als Absetzung für Abnutzung bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden ist.

Die Berechnung der Immobilienertragsteuer erfolgt daher gem § 30 Abs 3 EStG 1988 wie folgt:

	Gesamt	Anteil Beschwerdeführer
Kaufpreis	€ 144.483,38	€ 72.241,69
GrESt	€ 5.056,92	€ 2.528,46
Eintragungsgebühr	€ 1.444,00	€ 722,00
Vertragserrichtungskosten	€ 959,28	€ 479,64
Abzüglich AfA 2018 – 2021	€ - 5.054,36	€ - 2.527,18
Adaptierte AK	€ 146.889,22	€ 73.444,61
aktueller Kaufpreis	€ 319.300,00	€ 159.650,00
Anschaffungskosten	- € 146.889,22	- € 73.444,61
Kosten SB ImmoESt	- € 240,00	- € 120,00
Berechnungsbasis ImmoESt	€ 172.170,78	€ 86.085,39
30% ImmoESt	€ 51.651,23	€ 25.825,62

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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des VwGH. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Klärung der Frage, ob bereits vor der Vertragsunterzeichnung durch den Beschwerdeführer am 10.04.2002 eine bindende, den späteren Kaufvertrag vorwegnehmende, Vereinbarung vorgelegen ist, auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösen war. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, und war eine ordentliche Revision spruchgemäß nicht zuzulassen.

Graz, am 4. Juni 2024