

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner, die beisitzende Richterin Mag. Judith Herdin-Winter sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra Ibounig und Mag. Martin Saringer über die Beschwerde vom 1.8.2025, eingebracht von

- ****BF1****, vertreten nach § 81 BAO durch ****A****, ****ADRESSE**** sowie von
- ****A****, ****ADRESSE****, Steuernummer ******* und
- ****B****, ****ADRESSE****, Steuernummer *******,

allesamt steuerlich vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamts Österreich vom 1.7.2025 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24.11.2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Denise Schimonek zu Recht erkannt:

I. Der Bescheid wird gemäß § 279 BAO wie folgt abgeändert:

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen EUR 308.976,14. Die Einkünfte werden folgenden Beteiligten zugerechnet:

- Anteil der Einkünfte von ****B**** (Nr. 1) EUR 154.488,07
 - Es wurden bei den betrieblichen Einkünften berücksichtigt:
 - Freibetrag für investierte Gewinne von Wertpapieren EUR 15.345,87
 - Grundfreibetrag EUR 2.250,00
- Anteil der Einkünfte von ****A**** (Nr. 2) EUR 154.488,07
 - Es wurden bei den betrieblichen Einkünften berücksichtigt:
 - Freibetrag für investierte Gewinne von Wertpapieren EUR 15.345,87
 - Grundfreibetrag EUR 2.250,00

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Hinweis: Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder dem Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Dem Beschwerdefall liegt folgendes Verfahrensgeschehen zugrunde: Im streitgegenständlichen Jahr 2022 betrieben ****A**** und ****B**** in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) eine Rechtsanwaltskanzlei.

In beschwerdegegenständlicher Hinsicht wurden in einem mehrmonatigen Zeitraum (vom 7.11.2020 bis 1.3.2021) schriftliche „*Verbindliche Verkaufsangebote*“ (laut Beschwerdeschriftsatz: Gestaltungsrechte) in jeweils im Wesentlichen gleich lautenden bzw gleich aufgebauten schriftlichen Verträgen abgeschlossen.

Mit diesen Verkaufsangeboten erklärten fünf verschiedene Liegenschaftseigentümer, ihre Liegenschaften „*an ****A**** & ****B**** Rechtsanwälte, ****ADRESSE**** oder einen von ihnen namhaft zu machenden Dritten zum vereinbarten Kaufpreis von EUR 50,00 brutto/m² zu verkaufen.*“ Die Einräumung der Verkaufsangebote durch die Liegenschaftseigentümer erfolgte unentgeltlich.

In der Folge wurden die Verkaufsangebote mit Vertrag vom 20.4.2022 um EUR 903.500,00 an die Gesellschaft ****X-GmbH**** veräußert.

Mit FinanzOnline-Eingaben vom 12.8.2022 (jeweils datiert mit 10.8.2022) erfolgten von ****A**** und ****B**** Offenlegungen, in denen der belangten Behörde im Wesentlichen folgende Rechtsauffassung dargelegt wurde:

Einkommensteuer: Der Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken im eigenen Namen ohne Vorliegen eines Treuhandverhältnisses gehöre nicht zu den Tätigkeiten eines Rechtsanwalts. Ein so erworbenes Grundstück sei sohin nicht als notwendiges Betriebsvermögen eines Rechtsanwalts anzusehen, eine Erfassung unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 1 lit b TS 3 EStG sei damit nicht möglich. Es werde auch kein eigenständiger Betrieb begründet, weil eine einmalige Veräußerung vorliege, die auf eine einmalige Gelegenheit zurückzuführen sei, die sich zufällig ergeben habe, sodass von keiner Wiederholungsabsicht auszugehen sei. Da nicht das Grundstück, sondern das Kaufangebot selbst veräußert worden sei, liege zudem kein Anwendungsfall der privaten Grundstücksveräußerung des § 30 EStG vor und da zwischen der Einräumung des Gestaltungsrechts und dessen Verkauf mehr als ein Jahr liege, komme auch eine Besteuerung als Spekulationsgeschäft iSd § 31 EStG

nicht in Betracht. Im Ergebnis sei der mit dem Verkauf erzielte Gewinn von keiner Einkunftsart erfasst, sodass eine Einkommensbesteuerung ausscheide.

Umsatzsteuer: Es werde durch die Veräußerung keine eigenständige unternehmerische Tätigkeit begründet. Diese setze eine nachhaltige Tätigkeit voraus, die aber nicht vorliege. Insbesondere – aber nicht nur – deshalb, weil die Gestaltungsrechte gemeinsam an einen einzigen Käufer veräußert worden seien.

Von Seiten der belangten Behörde erfolgte zu den beiden Eingaben jeweils eine „*Auskunft zu sachverhaltsbezogener Anfrage*“, in der sie im Wesentlichen folgenden Standpunkt vertrat: Es lägen jedenfalls einkommensteuerpflichtige Einkünfte vor, wobei im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu klären sei, unter welchen Tatbestand die Subsumierung zu erfolgen habe. Erwogen wurde eine Subsumtion unter die Einkünfte aus Derivaten oder unter jene aus Leistungen. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei die Leistung im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Rechtsanwälte GesbR erfolgt, womit ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vorliege.

Im Rahmen der eingereichten Feststellungs- und Umsatzsteuererklärungen wurden die Erträge bzw Umsätze aus der Veräußerung der Verkaufsangebote dementsprechend nicht angeführt, sondern lediglich Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv EUR 344.167,88 bzw Umsätze ohne das betreffende Veräußerungsgeschäft erklärt.

Mit Feststellungsbescheid 2022 gemäß § 188 BAO vom 1.7.2025 wurden gesamte Einkünfte von EUR 1.212.467,14 (unter Abzug des Gewinnfreibetrags) festgestellt. Mit Umsatzsteuerbescheid 2022 wurde die Umsatzsteuer mit EUR 336.172,89 festgesetzt (bisher war vorgeschrieben EUR 154.691,41). Zudem erfolgte die Festsetzung von Umsatzsteuerzinsen in Höhe von EUR 15.721,19.

Mit Beschwerde vom 1.8.2025 wurde die Erlassung eines der eingebrachten Erklärung entsprechenden Feststellungsbescheids beantragt. (Die separat auch gegen die am 12.5.2025 erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Umsatzsteuerzinsen eingebrachte Beschwerde vom 16.6.2025, wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 15.12.2025, RV/7102969/2025, erledigt.)

Nach dem Beschwerdevorbringen habe ****B**** im Jahr 2020 erfahren, dass ein Bekannter Interesse am Verkauf einer als Grünland gewidmeten Liegenschaft habe und bereits Gespräche mit potenziellen Käufern führe. Auf Initiative von ****B**** und ****A**** seien auch Gespräche mit den Eigentümern der angrenzenden, ebenfalls als Grünland gewidmeten Liegenschaften geführt und festgestellt worden, dass auch diese Interesse am Verkauf hätten. In Summe sei es um fünf Liegenschaften gegangen.

Diese Gespräche hätten dazu geführt, dass die Grundstückseigentümer in weiterer Folge ****A**** und ****B**** ein mehrere Jahre gültiges „(Ver-)Kaufanbot“ an ihrer Liegenschaft mit einem Kaufpreis einräumten, der deutlich über dem Marktpreis für Grünland lag. Da die Grundstückseigentümer dadurch die Chance erhielten, die Liegenschaften über Marktwert zu verkaufen und selbst keine Verkaufsaktivitäten setzen mussten, hätten sie ****A**** und ****B**** gegenüber jeweils ein entsprechendes Anbot, das auch an Dritte übertragen werden könne, gelegt.

In weiterer Folge hätten ****A**** und ****B**** einen Immobilienmakler beauftragt, einen Interessenten für das aus den Anboten resultierende Gestaltungsrecht zu finden. Mit einem der Interessenten, der ****X-GmbH****, sei letztlich der Kaufvertrag vom 20.4.2022 abgeschlossen worden, mit dem die eingeräumten Gestaltungsrechte (die Verkaufsanbote) zu einem Gesamtverkaufspreis iHv EUR 903.500,00 veräußert worden seien.

In rechtlicher Hinsicht sei die Veräußerung jedoch nicht durch die Rechtsanwalts-GesbR erfolgt. Die GesbR sei im Jahr 2022 unter dem Namen „****A**** & ****B**** *Rechtsanwälte (GbR)*“ und dem Code ******* geführt worden. Die in den Verkaufsanboten getroffene Bezeichnung des Anbotsempfängers („****A**** & ****B**** *Rechtsanwälte*“) stimme somit nicht mit der Bezeichnung der Anwalts-GesbR überein.

Zudem erfolge die Gewinnermittlung der Gesellschaft durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG, womit daher kein gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen könne und die Gestaltungsrechte kein notwendiges Betriebsvermögen eines anwaltlichen Betriebs darstellten. Eine Berücksichtigung im Feststellungsbescheid 2022 hätte damit unterbleiben müssen.

Es lägen auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, weil insbesondere bereits keine Nachhaltigkeit gegeben sei. Schließlich sei auch eine Erfassung unter Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs 4 EStG (Derivate) und unter Einkünften aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG ausgeschlossen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.8.2025 erfolgte (insoweit im Sinne einer teilweisen Stattgabe) eine Abänderung des angefochtenen Feststellungsbescheids (auf gesamte Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 1.127.493,58), als dass – die in der Beschwerde noch als Eventualantrag beantragten – Kosten für die Tätigkeit des Immobilienmaklers sowie für die steuerliche Beratung als übrige Betriebsausgaben berücksichtigt wurden.

Mit Schriftsatz vom 20.8.2025 wurde die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt, die mit Bericht vom 11.9.2025 erfolgte.

Am 24.11.2025 fand vor dem Bundesfinanzgericht die beantragte mündliche Senatsverhandlung statt. Dabei wurde von Seiten der steuerlichen Vertretung, die dazu

informativ befragt wurde, insbesondere zu Protokoll gegeben, dass bislang keine Umwidmung der betreffenden Liegenschaften in Bauland erfolgt sei. Man gehe davon aus, dass die Liegenschaftseigentümer gezielt angesprochen worden seien, weil es um eine große verbundene Liegenschaft gegangen sei, die man einer gezielten Verwertung zuführen konnte. Angegeben wurde, dass auch die Mutter von Dr. ****A**** an der Anschrift ****ADRESSE****, wohnhaft sei.

Von Seiten der belangten Behörde wurde insbesondere ausgeführt, dass sich aus der Judikatur sehr wohl ergebe, dass die Verkaufsanbote dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen seien. Die vorgenommenen Offenlegungen hätten zur Absicherung strafrechtlicher Verfolgung gedient.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Im streitgegenständlichen Jahr 2022 betrieben ****A**** und ****B**** in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) eine Rechtsanwaltskanzlei mit der Anschrift ****ADRESSE**** (bzw wird teilweise auch nur die Hausnummer ****Hausnummer**** angeführt, sohin ****ADRESSE****). Erst nach dem Streitjahr 2022 trat ****X**** als weiterer Gesellschafter hinzu.

In den eingereichten Abgaben- bzw Feststellungserklärungen für 2022 wird als „Name/Bezeichnung des Unternehmens“ lediglich „****A** & **B****“ angeführt. Demgemäß führt auch der am 12.5.2025 erlassene Umsatzsteuerbescheid 2022 sowie der am 1.7.2025 erlassene Feststellungsbescheid nach § 188 BAO lediglich „****A****, ****B**** & ****X****“ an. Es findet sich weder in den Erklärungen noch in den Bescheiden ein diesbezüglicher Hinweis auf das Vorliegen eines Rechtsanwaltsbetriebs (abgesehen von der Angabe der Branchenkennzahl) noch ein Hinweis auf die Rechts- bzw Gesellschaftsform.

Auf der Website der Rechtsanwaltskammer wird die Rechtsanwaltskanzlei aktuell mit der Bezeichnung „****A****, ****B**** & ****X**** *Rechtsanwälte (GbR)*“ geführt.

Im Impressum der Website der Rechtsanwaltskanzlei selbst (****website****) findet sich aktuell unter „Vollständiger Firmenname“ „****A****, ****B**** & ****X**** *Rechtsanwälte*“ angeführt. Bei einer aktuell vorgenommenen Abfrage in Google Maps findet sich die Bezeichnung „****A****, ****B**** & ****X**** *Rechtsanwälte*“ angeführt. Eine Anführung der Rechtsform bzw der Gesellschaftsform (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) findet sich jeweils nicht.

Die Anschrift der Rechtsanwaltskanzlei (****ADRESSE****) findet sich etwa im amtlichen Rechtsanwaltsverzeichnis der Rechtsanwaltskammer, auf der Website der

Rechtsanwaltskanzlei sowie in den eingereichten Abgabenerklärungen und ist sie demgemäß auf den ergangenen Abgabenbescheiden angeführt.

Demgegenüber lauten die Privatadressen der beiden im Jahr 2022 bestehenden Gesellschafter laut Hauptwohnsitzmeldung im zentralen Melderegister:

- **A**, **ADRESSE**
- **B**, **ADRESSE**

Verbindliche Verkaufsanbote

Im Zeitraum vom 7.11.2020 bis 1.3.2021 wurden fünf schriftliche „*Verbindliche Verkaufsanbote*“ in jeweils im Wesentlichen gleich lautenden bzw gleich aufgebauten schriftlichen Verträgen abgeschlossen. Mit diesen Verkaufsanboten räumten fünf verschiedene Liegenschaftseigentümer dem Anbotsempfänger („*dem Käufer*“) verbindlich das Recht ein, ihre Liegenschaften bei Anbotsannahme innerhalb der vereinbarten Frist, zu einem vorab festgelegten Preis zu kaufen.

Als „*Verkäufer*“ finden sich die jeweiligen Liegenschaftseigentümer mit Geburtsdatum und Wohnadresse angeführt:

- Verkaufsanbot vom 7.11.2020, ***
- Verkaufsanbot vom 11.2.2021, ***
- Verkaufsanbot vom 11.2.2021, ***
- Verkaufsanbot vom 16.2.2021, ***
- Verkaufsanbot vom 1.3.2021, ***

Betreffend die „*Käuferseite*“ findet sich in den Verkaufsanboten unter Punkt 1. (Vertragsgegenstand) jeweils vereinbart, dass die „*Verkäufer*“ für sich und ihre Rechtsnachfolger die jeweils angeführte Liegenschaft „*an **A** & **B** Rechtsanwälte, **ADRESSE** oder einen von ihnen namhaft zu machenden Dritten zum vereinbarten Kaufpreis von EUR 50,00 brutto/m2 verkaufen.*“ Ausdrücklich erklärten sich die „*Verkäufer*“ damit einverstanden, dass „***A** & **B** Rechtsanwälte*“ die Verkaufsanbote an einen von ihnen genannten Dritten weitergeben.

Zur Kostentragung findet sich unter Punkt 2. in den Verkaufsanboten festgehalten, dass „*die für die Umsetzung eines Projektes erforderlichen Vermessungen und Umwidmungen [...] vom Käufer bezahlt und betrieben [werden].*“

Unter Punkt 4. wird eine Befristung der Angebote bis zum 1.12.2025 vereinbart. Nach Punkt 5. erklären sich die „Verkäufer“ (somit die Liegenschaftseigentümer) damit einverstanden, dass auf den Grundstücken jeweils circa drei bis fünf Probebohrungen zur Erkundung der Bodenbeschaffenheit und des Untergrunds gemacht werden.

Nach Punkt 11. gelten die Angebote „mit Unterfertigung durch ****A**** & ****B**** Rechtsanwälte, oder einem von ihnen genannten Dritten als angenommen und kommt der Verkauf rechtsverbindlich zustande.“ Die dem Gericht vorliegenden Verkaufsangebote sind jeweils (nur) vom jeweiligen „Grundstückseigentümer“ unterzeichnet.

Klarstellend ist darauf hinzuweisen, dass der in den Verkaufsangeboten vereinbarte Kaufpreis von EUR 50,00 brutto/m² deutlich über dem vormaligen Marktpreis für Grünland lag. Die Liegenschaftseigentümer gingen aus diesem Grund die Verkaufsangebote ein, ohne für die Angebotseinräumung ein Entgelt erhalten zu haben.

Die einzelnen Liegenschaften liegen allesamt in der Katastralgemeinde ******* und grenzen jeweils aneinander, sodass sich bei Erwerb aller fünf Liegenschaften eine große, verbundene Liegenschaft ergibt, die für eine entsprechende Verwertung zur Verfügung steht.

In der Folge wurde das Immobilienmakler-Unternehmen ****I****, ****ADRESSE****, mit der Suche nach Interessenten für die Verkaufsangebote beauftragt. Vorliegend sind zwei Honorarnoten der ****I****, über die verrechnete Vermittlungsprovision von jeweils EUR 27.105,00 zuzüglich 20% USt, ausgestellt jeweils an ****A**** und an ****B****, jeweils unter Anführung der Privatadresse (Hauptwohnsitz).

Vom Immobilienmakler-Unternehmen wurden mehrere Interessenten gefunden. Mit einem Interessenten wurde letztlich am 20.4.2022 ein Kaufvertrag abgeschlossen.

Kaufvertrag vom 20.4.2022

Mit Kaufvertrag vom 20.4.2022 wurden die fünf Verkaufsangebote um einen Gesamtkaufpreis von EUR 903.500,00 veräußert. Umsatzsteuer wurde nicht in Rechnung gestellt. Im Vertrag finden sich „als verkaufende Partei“ „****A****, und ****B**** ****ADRESSE****“ und „als kaufende Partei und Unternehmer iSd. UGB“ die Gesellschaft ****X-GmbH****, ****ADRESSE****, angeführt.

Unter Punkt II. (Vertragsgegenstand) findet sich im Kaufvertrag wörtlich angeführt: „Die verkaufende Partei verfügt über verbindliche Verkaufsangebote mit dem Recht zur Weitergabe für die Liegenschaften [...].“ – es folgt eine konkrete Aufzählung und Darstellung der Liegenschaften samt anschließender Auflistung der fünf verbindlichen Verkaufsangebote.

Nach Punkt III. (Kaufpreis) ist der Kaufpreis „je zur Hälfte auf die von den Verkäufern bekanntzugebenden Konten zu überweisen“. Es zeigt sich auch dadurch, dass die Einnahmen

bzw Umsätze ****A**** und ****B**** – so wie auch die Einnahmen/Umsätze aus dem Rechtsanwaltsbetrieb im Jahr 2022 – im Ausmaß von 50% zu 50% zuzurechnen sind.

Punkt VIII. (Umsatzsteuer) lautet wörtlich: „Die kaufende Partei verpflichtet sich, für den Fall, dass die Finanzbehörden zu dem Ergebnis kommen sollten, dass es sich bei diesem Kaufvertrag um ein umsatzsteuerpflichtiges Geschäft handelt, die auf den Kaufpreis fällige Umsatzsteuer nachzubezahlen“.

Am vorliegenden Kaufvertrag finden sich drei Unterschriften. Eine nähere Bezeichnung (zB Angabe der Namen in Druckschrift bzw Bezeichnung als Käufer oder Verkäufer) oder eine firmenmäßige Zeichnung liegen nicht vor.

Eingereichte Abgaben- bzw Feststellungserklärungen

In der am 29.1.2024 eingereichten Feststellungserklärung 2022 wurden Einkünfte iHv EUR 344.167,88 erklärt. Laut Feststellungserklärung sind die Einkünfte den beiden Gesellschaftern ****A**** und ****B**** im Ausmaß von 50% zu 50% zuzurechnen.

Als Branchenkennzahl findet sich „69.1 Rechtsberatung“ angeführt. Die erklärten Einkünfte beziehen sich lediglich auf die Rechtsanwaltstätigkeit. Die Erträge aus der gegenständlichen Veräußerung der Verkaufsangebote wurden nicht erklärt.

Der Gewinn des Rechtsanwaltsbetriebs wurde im Jahr 2022 nach § 4 Absatz 3 EStG, somit durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt.

In der ebenfalls am 29.1.2024 eingereichten Umsatzsteuerklärung wurde ein Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen iHv EUR 983.064,80 erklärt. Der Umsatz aus der gegenständlichen Veräußerung der Verkaufsangebote wurde nicht erklärt.

Honorarnoten für steuerliche Sonderberatung

Vorliegend sind vier Honorarnoten der KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft vom 30.9.2022, 24.10.2022 und 31.12.2022. Es erfolgte damit die Abrechnung für die erbrachte steuerliche Sonderberatung im Zusammenhang mit der gegenständlichen Veräußerung der Verkaufsangebote. Die Honorarnoten wurden jeweils (zu gleichen Teilen) an ****A**** und ****B**** ausgestellt. Auf den Honorarnoten an ****B**** findet sich die Kanzleiadresse ****ADRESSE**** angeführt, auf jenen an ****A**** seine Privatadresse ****ADRESSE****.

Zur eigenständigen und abgrenzbaren Betätigung des Erwerbs und der Veräußerung der Verkaufsangebote

Der Erwerb und die anschließende Veräußerung der gegenständlichen Verkaufsangebote erfolgte im Namen von ****A**** & ****B****, auf eigene Rechnung, auf eigenes Risiko und außerhalb eines

Treuhandverhältnisses. Die Betätigung stand nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der rechtsanwaltlichen Tätigkeit von ****A**** und ****B**** bzw mit der Tätigkeit der betreffenden Rechtsanwaltskanzlei und war auch nicht vom allgemeinen Berufsbild des Rechtsanwaltsberufs umfasst.

Es ist kein enger wirtschaftlicher, technischer oder organisatorischer Zusammenhang mit der betriebenen Rechtsanwaltskanzlei gegeben. Das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den beiden Betätigungen (einerseits die Tätigkeit als Rechtsanwalt und andererseits die Betätigung im Zusammenhang mit der Veräußerung der Verkaufsangebote) erweist sich als untergeordnet. Weder ist eine wirtschaftliche Über- oder Unterordnung zwischen den Betätigungen gegeben, noch sind die Tätigkeiten geeignet, sich einander zu ergänzen.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen basieren auf dem vorliegenden Verwaltungsakt, auf vorgenommene Einsichten in FinanzOnline, im Zentralen Melderegister, im Grundbuch, auf Web-Recherchen bei den angeführten Websites sowie auf den Ergebnissen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung. Insbesondere lagen dem Bundesfinanzgericht die betreffenden Verkaufsangebote, der bezeichnete Verkaufsvertrag, die eingereichten Erklärungen und ergangenen Bescheide, sowie die angeführten Honorarnoten vor.

Zum Berufsbild des Rechtsanwaltsberufs ist auszuführen, dass sich dieses im Wesentlichen auf die umfassende berufsmäßige Parteienvertretung und Beratung in rechtlichen Angelegenheiten bezieht sowie auf die Vertretung vor Gerichten und Behörde – und eben nicht auf den Erwerb und die Veräußerung von Verkaufsangeboten. Auf der Website der Österreichischen Rechtsanwaltskammer – <https://www.oerak.at/buergerservice/der-rechtsanwalt/berufsbild/> – findet sich dazu wörtlich wie folgt ausgeführt:

„Berufsbild

Rechtsanwälte sind Berater, Vertreter und Helfer in allen Rechtsangelegenheiten. Sie haben von allen rechtsberatenden Berufen die umfassendste Vertretungsbefugnis. Derzeit gibt es in Österreich rund 6.600 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte und ca. 2.300 Rechtsanwaltsanwältinnen und -anwälter.

Das Berufsbild des Rechtsanwaltes ist in der Rechtsanwaltsordnung (RAO) gesetzlich geregelt. In § 8 RAO (1) heißt es: „Das Vertretungsrecht eines Rechtsanwalts erstreckt sich auf alle Gerichte und Behörden der Republik Österreich und umfasst die Befugnis zur berufsmäßigen Parteienvertretung in allen gerichtlichen und außergerichtlichen, in allen öffentlichen und privaten Angelegenheiten.“

Nur dem Klienten verpflichtet

Da Rechtsanwälte einem freien und unabhängigen Berufsstand angehören, können sie für ihre Klienten notfalls auch gegen staatliche und sonstige mächtige Institutionen auftreten. Wie kein anderer Berufsstand ist der Rechtsanwalt ausschließlich den Interessen seiner Klienten verpflichtet.

Der einzelne Rechtsanwalt wird entweder beratend tätig, wie etwa bei der Gestaltung von Verträgen und Testamenten, oder als Vertreter seines Mandanten gegenüber Gerichten, Behörden, Einzelpersonen und anderen Einrichtungen. Seine Prozess Erfahrung ermöglicht es ihm vor allem auch, Streit zu verhindern. Seine besonders qualifizierte Ausbildung garantiert ein hohes Maß an Fachwissen und beruflicher Erfahrung und dient damit dem Schutz der rechtsuchenden Bürger.“

Die Feststellungen betreffend die abgrenzbare Betätigung des Erwerbs und der Veräußerung der Verkaufsanbote beruhen insbesondere auf diesem Berufsbild und finden in der generellen Verkehrsauffassung ihre Bestätigung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Bescheidabänderung)

Nach dem Beschwerdevorbringen sei der gegenständliche Erwerb der Verkaufsanbote samt anschließender Veräußerung außerhalb der Rechtsanwalts-GesbR erfolgt und könnten die Verkaufsanbote nicht zum notwendigen Betriebsvermögen der Rechtsanwalts-GesbR zählen, zumal die Gewinnermittlung der Gesellschaft durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG erfolge, womit kein gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen könne. Insbesondere mangels Nachhaltigkeit lägen auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor und sei auch eine Erfassung unter andere Einkünfte ausgeschlossen.

Nach Auffassung der belangten Behörde liegen jedenfalls einkommensteuerpflichtige Einkünfte vor. Während sich die belangte Behörde vorab noch unentschieden zeigte, unter welchen Einkünftetatbestand die Subsumierung zu erfolgen habe, ging sie letztlich von einer Zuordnung zu den Einkünften aus der Rechtsanwalts Tätigkeit, somit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, aus.

Das Bundesfinanzgericht stimmt den Beschwerdeführern zunächst einmal dahingehend zu, dass die Verkaufsanbote kein notwendiges Betriebsvermögen eines Rechtsanwaltsbetriebs darstellen und das Halten von gewillkürten Betriebsvermögen im gegenständlichen Fall nicht möglich ist.

Vorliegen von zwei getrennten Betrieben

Zunächst trifft das Bundesfinanzgericht dazu, gestützt auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl VwGH 22.11.1995, 94/15/0154; 25.10.2006, 2006/ 15/0034;

28.11.2007, 2005/15/0034; 4.9.2014, 2014/15/0001), die Beurteilung, dass die gegenständliche Betätigung im Zusammenhang mit dem Erwerb und der nachfolgenden Veräußerung der Verkaufsangebote außerhalb des ertragsteuerlichen Rechtsanwaltsbetriebs erfolgte. Dies aus folgenden Gründen:

Die im eigenen Namen und außerhalb eines Treuhandverhältnisses abgeschlossenen Veräußerungsgeschäfte stehen nach den obigen Feststellungen bereits der generellen Verkehrsauffassung nach nicht im Zusammenhang mit der der rechtsanwaltlichen Tätigkeit und sind nicht vom allgemeinen Berufsbild des Rechtsanwaltsberufs umfasst.

Ein enger wirtschaftlicher, technischer oder organisatorischer Zusammenhang mit der betriebenen Rechtsanwaltskanzlei liegt nicht vor und das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den beiden Betätigungen erweist sich als sehr untergeordnet. Zudem liegt auch eine wirtschaftliche Über- oder Unterordnung zwischen den Betätigungen nicht vor und sind die Tätigkeiten auch nicht geeignet, sich einander zu ergänzen.

Die Betätigung des Erwerbs der Verkaufsangebote samt dessen nachfolgender Veräußerung begründet jedoch, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer, sehr wohl einen eigenständigen Betrieb. Es liegt, dem Wortlaut des § 23 EStG entsprechend, eine selbständige, nachhaltige Betätigung vor, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Während sich unzweifelhaft ergibt, dass ****A**** und ****B**** selbständig und mit Gewinnabsicht agierten (der erzielte Gewinn, zu dessen Maximierung extra ein Immobilienmakler-Unternehmen beauftragt wurde, beträgt insgesamt EUR 903.500,00), erweist sich die Tätigkeit deshalb auch als nachhaltig, weil mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen (Erwerb der Verkaufsangebote von fünf verschiedenen Liegenschaftseigentümern und anschließende Veräußerung der Verkaufsangebote) unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt wurden (vgl. VwGH 21.9.2006, 2006/15/0118). Allein die Einholung der Verkaufsangebote erstreckte sich über einen Zeitraum von fast vier Monaten und die Veräußerung erfolgte erst über ein Jahr danach. Es wurde ein Immobilienmakler-Unternehmen dafür in Anspruch genommen und – neben der laufenden steuerlichen Vertretung – eine eigenständige weitere steuerliche Vertretung für eine steuerliche Sonderberatung engagiert.

Zumal sich ****A**** und ****B**** auch an verschiedene Liegenschaftseigentümer als Verkäufer richteten und sich grundsätzlich an jedermann (an eine unbestimmte Zahl von Personen) als potentielle Käufer für die Verkaufsangebote richteten, nahmen sie nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form eines Güteraustausches teil, womit auch die geforderte Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt (vgl. VwGH 12.9.2001, 96/13/0184; 29.7.2014, 2011/13/0060).

Zu unterstreichen ist, dass darüber hinaus für die Ankäufe sogar ein eigener Mustervertrag erstellt wurde und für die Veräußerung, wie ausgeführt, ein Maklerunternehmen mit der Käufersuche beauftragt wurde. Auch legt schließlich die Ausführung in der Beschwerde, dass die die Verkaufsangebote einräumenden Liegenschaftseigentümer selbst keine Verkaufsaktivitäten setzen mussten, den Schluss nahe, dass umso mehr die Verkaufsaktivitäten von ****A**** und ****B**** betrieben werden mussten, was die diesbezüglich beurteilte betriebliche Aktivität unterstützt. Gleiches kann auch aus den in den Verkaufsangeboten aufgenommenen Klauseln zur Kostentragung abgeleitet werden, wonach ausdrücklich *„die für die Umsetzung eines Projektes erforderlichen Vermessungen und Umwidmungen [...] vom Käufer bezahlt und betrieben [werden]“* sowie aus der Klausel, dass sich die Liegenschaftseigentümer damit einverstanden zeigen, dass auf den Grundstücken jeweils circa drei bis fünf Probebohrungen zur Erkundung der Bodenbeschaffenheit und des Untergrunds gemacht werden.

Im Ergebnis ist daher von zwei getrennten Betrieben – einerseits dem Rechtsanwaltsbetrieb und andererseits dem Betrieb im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung der Verkaufsangebote – und daher von zwei unterschiedlichen Einkunftsquellen auszugehen.

Separate Gewinnfeststellung der Einkünfte aus der Veräußerung der Verkaufsangebote

Die aus der Betätigung des Erwerbs samt anschließender Veräußerung der Verkaufsangebote herrührenden Einkünfte werden solche aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG darstellen. Sie können aus diesem Grund nicht im gegenständlich angefochtenen – ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG betreffenden – Feststellungsbescheid berücksichtigt werden. Es ist je Einkunftsquelle eine separate Einkünftefeststellung vorzunehmen (vgl etwa *Stoll*, BAO-Kommentar § 188, Seite 1985; vgl dazu auch VwGH 25.10.2001, 98/15/0190).

Keine Erfassung im Feststellungsbescheid als Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Zumal die Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens in dieser Hinsicht auf die Frage beschränkt ist, ob die aus den Verkaufsangeboten stammenden Erträge im Feststellungsbescheid als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen sind, hatte das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Bescheid gemäß § 279 BAO derart abzuändern, dass die Einkünfte aus der Veräußerung der Verkaufsangebote iHv EUR 903.500 nicht in diesen Bescheid Eingang finden.

Der Abgabenbehörde sollte es im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten jedoch offenbleiben, weitere entsprechende Einkünfte außerhalb des gegenständlich angefochtenen Bescheids festzustellen.

Mit der schließlich in den wechselseitigen Schriftsätzen stattgefundenen Diskussion, ob eine einkommensteuerliche Zuordnung allenfalls auch unter die Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG oder

§ 27 Abs 4 EStG möglich sei, brauchte sich das Bundesfinanzgericht daher nicht weiter zu befassen.

Der spruchgemäßen Bescheidabänderung liegt folgende Berechnung zugrunde:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt Feststellungsbescheid vom 1.7.2025	EUR 1.212.476,14
abzüglich Einkünfte aus Veräußerungsgeschäft	EUR -903.500,00
Ergibt: Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Erkenntnis BFG	EUR 308.976,14
Anteil der Einkünfte von **B** (Nr. 1) laut Erkenntnis BFG	EUR 154.488,07
Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt Freibetrag für investierte Gewinne von Wertpapieren Grundfreibetrag	EUR 15.345,87 EUR 2.250,00
Anteil der Einkünfte von **A** (Nr. 2) laut Erkenntnis BFG	EUR 154.488,07
Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt Freibetrag für investierte Gewinne von Wertpapieren Grundfreibetrag	EUR 15.345,87 EUR 2.250,00

Die abgeänderten Beträge entsprechen den von den Beschwerdeführern erklärten Beträgen unter Berücksichtigung des Gewinnfreibetrags (sowohl Grundfreibetrag als auch Freibetrag für investierte Gewinne). Der Freibetrag für investierte Gewinne (von Wertpapieren) wurde dabei im höchstmöglichen Ausmaß angesetzt.

Auf den in der Beschwerde schließlich noch gestellten Eventualantrag, die Kosten für die Tätigkeit des Immobilienmakler-Unternehmens sowie für die steuerliche Sonderberatung als übrige Betriebsausgaben zu berücksichtigen, war damit nicht weiter einzugehen, zumal die betreffenden Aufwendungen klar im Zusammenhang mit nun erkenntnismäßig nicht erfassten Einkünften stehen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Das Bundesfinanzgericht hatte sich Wesentlichen mit Sachverhaltsfragen zu befassen. Bei der rechtlichen Beurteilung folgte das Bundesfinanzgericht der diesbezüglich einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Es war damit die Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) nicht zuzulassen.

Wien, am 15. Dezember 2025