

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Natalie Brennstener in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 20. Oktober 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. Februar 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Die Einkommensteuer wird iHv € 318.474,00 festgesetzt.
Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in weiterer Folge Bf) erwarb mit Kaufvertrag vom 10.4.2013 die Liegenschaft EZ *1*, Grundbuch ***123*** ***X***, mit der Adresse „***Adr_Lieg***“. Der Kaufpreis betrug € 600.000,00. Im Kaufvertrag wurde ein Wohnungsgebrauchsrecht von 10 Jahren für die damalige Verkäuferin Frau ***LR*** eingeräumt. Das Wohnungsgebrauchsrecht wurde mit € 300.000,00 bewertet.

Mit Kaufvertrag vom 20.8.2020 verkaufte der Bf diese Liegenschaft um € 1.950.000,00. Im Zuge dieses Verkaufs erfolgte die Meldung der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer (in

weiterer Folge ImmoESt) am 13.10.2020. Dabei wurde die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht. Für den die Grundfläche der Liegenschaft von 1.000 m² übersteigenden Teil wurde die ImmoESt mit € 2.064,00 berechnet und am 31.12.2020 an das Finanzamt (in weiterer Folge belangte Behörde) abgeführt.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 25.2.2021, zugestellt an die steuerliche Vertretung am 26.2.2021, wurde um Stellungnahme bezüglich der beantragten Hauptwohnsitzbefreiung als auch um Übermittlung der detaillierten Berechnung der ImmoESt gebeten.

Der Bf beantwortete das Ergänzungsersuchen mit Schreiben vom 30.3.2021 und übermittelte diverse Unterlagen (Kaufvertrag vom 10.4.2013, Dienstbarkeitsvertrag vom 22.1.2016, Vergleichsausfertigung vom 6.7.2017, Rechnungen ***Stromanbieter*** von 2016 und 2020, sowie E-Mail vom 8.10.2020 bzgl. Berechnung ImmoESt). Darüber hinaus wurde eine Stellungnahme bzgl der beantragten Hauptwohnsitzbefreiung übermittelt.

Im Jahr 2022 führte die belangte Behörde beim Bf eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2016 bis 2020 durch. Im Zuge der Außenprüfung wurde der Bf erneut ersucht, eine weitere Stellungnahme zur beantragten Hauptwohnsitzbefreiung zu übermitteln.

Am 20.10.2022 wurden Unterlagen durch die steuerliche Vertretung zur Verfügung gestellt. Eine Stellungnahme im Zusammenhang mit der Liegenschaft „***Adr_Lieg***“ war in den Unterlagen nicht enthalten.

Am 24.10.2022, 23.11.2022 und 1.12.2022 erfolgten sowohl bei der steuerlichen Vertretung als auch beim Bf telefonische Nachfragen, wann mit einer Stellungnahme zu rechnen sei.

Mit Datum 10.1.2023 wurde der belangten Behörde eine Stellungnahme des Bf vorgelegt, worin Argumente für die beantragte Hauptwohnsitzbefreiung vorgebracht wurden.

Am 18.1.2023 wurden weitere Unterlagen vorgelegt, ein Nachweis für die geltend gemachte Hauptwohnsitzbefreiung wurde nicht vorgelegt.

Auf eine erneute schriftliche Anforderung wurde eine Stellungnahme vom 21.3.2023 zur ImmoESt vom 10.1.223 übermittelt.

Im Zuge einer Besprechung mit der belangten Behörde am 5.5.2023 wurde der Bf aufgefordert, eine Stellungnahme über seine Sichtweise der Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu übermitteln. Diese Stellungnahme wurde am 16.5.2023 übermittelt.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Außenprüfung und setzte die Einkommensteuer betreffend das Jahr 2020 mit Bescheid vom 27.7.2023 fest, wobei ua die vom Bf beantragte Hauptwohnsitzbefreiung für den Verkauf der Immobilie nicht anerkannt wurde. Die Immobilienertragsteuer wurden iHv € 340.500,00 festgesetzt.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 16.10.2023 nach erfolgter Fristverlängerung Beschwerde erhoben. Bestritten wurde das Anfallen der ImmoEst dem Grunde nach, da sehr wohl eine Befreiung vorläge und sofern diese anfallen würde, die Höhe der Steuer, da diverse Kosten nicht berücksichtigt worden seien.

Mit Ergänzungsersuchen vom 4.4.2024 wurde der Bf aufgefordert, Unterlagen bzgl der angefallenen Kosten iZm dem Verkauf vorzulegen. Das Ersuchen wurde mit einem Schreiben der steuerlichen Vertretung beantwortet, dass die angeforderten Unterlagen bei den beteiligten Firmen nicht mehr beschafft werden hätten können.

Mit erneutem Ergänzungsersuchen wurden ua Bankbelege/Zahlungsnachweise aller bezahlten Rechnungen angefordert, da insofern keine ehemaligen Vertragspartner/Lieferanten benötigt werden würden. Das Ersuchen blieb unbeantwortet.

Die belangte Behörde wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.8.2024 die Beschwerde betreffend die ImmoEst hinsichtlich der Befreiung ab, anerkannte aber diverse nachträglichen Anschaffungskosten. Die Einkommensteuer wurde folglich iHv € 316.166,00 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 19.9.2024 brachte die steuerliche Vertretung nach erfolgter Fristverlängerung über FinanzOnline einen Vorlageantrag ein.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde inkl Akt dem Bundesfinanzgericht am 25.10.2024 vor.

Die von der Partei beantragte mündliche Verhandlung wurde zunächst für 14.1.2026 anberaumt. Der Bf ersuchte um Vertagung.

Mit Schreiben vom 16.1.2026 übermittelte die Behörde der Vollständigkeit halber den Protokoll- und Urteilsvermerk des Landesgerichts ***Z*** zu GZ ***GZ*** vom 8.10.2025.

Die mündliche Verhandlung fand am 18.2.2026 statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Der Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 10.4.2013 von Frau ***LR*** die Liegenschaft „***Adr_Lieg***“ um einen Kaufpreis iHv € 600.000,00.

Unter Punkt VII wurde folgendes Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt:

„Der Käufer räumt der Käuferin [sic!] am Kaufgegenstand ein Wohnungsgebrauchsrecht am gesamten Kaufgegenstand ein. Dieses Wohnungsgebrauchsrecht endet am 31.12.2022. Die

Übergabe des Kaufgegenstandes erfolgt somit am 01.01.2023. Die Verkäuferin verpflichtet sich während der Dauer des Wohnungsgebrauchsrechts sämtliche Kosten (Gebäudeversicherung, Grundsteuer, Reparaturen, sämtliche Betriebskosten, Steuern und sonstige anfallenden Kosten) die Liegenschaft betreffend aus eigenem zu bezahlen. Die Verkäuferin verpflichtet sich auch, den Kaufgegenstand bis zur Beendigung des Wohnungsgebrauchsrechts pfleglich zu behandeln und in gutem Zustand zu erhalten. Das Wohnungsgebrauchsrecht wird mit € 300.000,- bewertet“.

Das vereinbarte Wohnungsgebrauchsrecht an der streitgegenständlichen Liegenschaft belief sich auf 117 Monate.

1.2. Am 6.11.2013 erfolgte die Eintragung in das Grundbuch.

1.3. Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 22.1.2016 schlossen der Bf und seine Gattin ***LG** mit Frau ***LR*** einen Dienstbarkeitsvertrag ab. In diesem tauschten die Vertragsteile das der Dienstbarkeitsnehmerin bis 31.12.2022 eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht an der EZ *1* GB ***123*** ***X*** mit einem Wohnungsgebrauchsrecht an der Liegenschaft EZ ***AdrB***, mit der Maßgabe, dass das Wohnungsgebrauchsrecht bis zum Ende des Jahres, in dem die Dienstbarkeitsnehmerin ihr 87. Lebensjahr erreicht, sohin bis 31.12.2031 verlängert wurde.

Die Verkäuferin Frau ***LR*** hat in der streitgegenständlichen Liegenschaft aufgrund des Wohnrechts 34 Monate gewohnt.

1.4. Im Zentralen Melderegister scheinen betreffend den Hauptwohnsitz des Bf folgende Meldedaten auf:

- 5.3.2009 – 11.6.2014: ***AdrA***
- 11.6.2014 – 26.1.2016: ***AdrB***
- 26.1.2016 – 24.9.2020: ***Adr_Lieg***
- 24.9.2020 – lfd: ***AdrC***

Im Zentralen Melderegister scheinen betreffend den Hauptwohnsitz der Gattin des Bf folgende Meldedaten auf:

- 14.6.2005 – 28.1.2016: ***AdrB***
- 29.1.2016 – 29.9.2020: ***Adr_Lieg***
- 29.9.2020 – lfd: ***AdrC***

Im Zentralen Melderegister scheinen betreffend den Hauptwohnsitz der Verkäuferin Frau ***LR*** folgende Meldedaten auf:

- 10.7.2006 – 31.1.2016: ***Adr_Lieg***

- 1.2.2016 – 7.12.2023: ***AdrB***
- 7.12.2023 – lfd: ***AdrD***

1.5. Frau ***LR*** wohnte bis 31.1.2016 an der Adresse ***Adr_Lieg*** allein.

Der Bf ist mit seiner Familie nach dem Auszug von Frau ***LR*** im Jänner 2016 in das Haus an der Adresse ***Adr_Lieg*** eingezogen.

Ab Februar 2016 sind alle Gemeindeabgaben und Strombezug sowie Fahrzeuge vom Bf auf die streitgegenständliche Liegenschaft umgemeldet und an den Bf verrechnet und bezahlt worden.

Bis einschließlich Jänner 2016 wurden sämtliche Abgaben und Steuern von Frau ***LR*** entrichtet.

Am 5.2.2016 wurde die Stromabrechnung der ***Stromanbieter*** auf den Bf umgestellt.

1.6. Mit Kaufvertrag vom 20.8.2020 verkaufte der Bf die streitgegenständliche Liegenschaft um € 1.950.000,00.

Der Bf hat weniger als 5 Jahre an der Adresse ***Adr_Lieg*** gewohnt.

1.7. Die nachträglichen Anschaffungskosten belaufen sich auf € 84.787,76 und setzen sich wie folgt zusammen

Grunderwerbsteuer (3,5% von € 900.00,00)	€ 31.500,00
Eintragungsgebühr	€ 9.900,00
a Farben / Rg v 5.4.2016	€ 1.085,46
b GmbH	€ 11.230,96
c	€ 3.710,00
d	€ 6.561,34
e GmbH	€ 20.800,00
Summe	€ 84.787,76

Sonstige Aufwandstragung betreffend Ausgaben iZm Anschaffung der Liegenschaft (Immobilienkanzlei ***Immo***) hat der Bf nicht nachgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Das Verwaltungsgericht darf in einem Verfahren gemäß § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen, wenn es davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (vgl VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). „Beweisen“ heißt, ein verwaltungsgerichtliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (die „Überzeugung“ hievon) herbeizuführen. Eine bloße Vermutung reicht hiezu nicht aus (vgl VwGH 14.12.1989, 89/16/0177; 13.11.1986, 85/16/0109).

Die Feststellungen zu den Pkten 1.1 -1.4 ergeben sich aus den vorliegenden Verträgen, den sonstigen vorliegenden Unterlagen sowie dem Auszug aus dem Grundbuch.

Die Feststellungen unter Pkt 1.5., dass Frau ***LR*** bis zum Jahr 2016 allein in der streitgegenständlichen Liegenschaft gewohnt hat und der Bf erst Ende Jänner mit seiner Familie eingezogen ist, ergeben sich aus den Abfragen im Zentralen Melderegister, den vorliegenden Unterlagen, insb der Auskunft der Gemeinde ***j***, den Dienstbarkeitsvertrag, den Aussagen des Bf in den vorgebrachten Schreiben, der Stromabrechnung der ***Stromanbieter*** sowie der Zeugeneinvernahme von Frau ***LR*** vom 6.2.2025.

Auch der Wasserverbrauch zeigt auf, dass bis 2015 Frau ***LR*** allein gewohnt hat. Der Wasserverbrauch eines durchschnittlichen 1-Personen-Haushaltes beträgt etwa 130 Liter pro Tag und Kopf, das sind ca 47 m³ (Quelle: Trinkwasserverbrauch und Wasserversorgung, www.bmluk.gv.at/themen/wasser/wasser-oesterreich/zahlen/trinkwasserverbrauch.html). Auf dem Grundstück befindet sich ein Pool, weshalb von einem höheren Verbrauch auszugehen ist.

In den Jahren 2011 bis 2013 war der Wasserverbrauch relativ gering (12m³ bis 29m³). Im Jahr 2014 gab es einen von der Gemeinde bestätigten technischen Defekt. Aus diesem Grund ist der Wasserverbrauch des Jahres 2014 mit 659 m³ nicht aussagekräftig. Der Verbrauch im Jahr 2015 betrug 69 m³. Der Nachweis erfolgte mit einem Schreiben der Gemeinde ***j*** vom 7.12.2023.

Ab dem Jahr 2016 hat sich der Wasserverbrauch gegenüber dem Jahr 2015 vervierfacht.

Aus den oben angeführten Daten kann abgeleitet werden, dass erst ab dem Jahr 2016 mehr als 1 Person in der streitgegenständlichen Liegenschaft gewohnt hat.

Die in der Beschwerde getätigte Aussage des Bf, er habe aufgrund von Streitigkeiten mit seiner Gattin schon wesentlich früher im Haus gewohnt, ist nicht glaubhaft, da Frau ***LR*** im Zuge einer Zeugeneinvernahme iZm einem Finanzstrafverfahren zu Protokoll gegeben hat, dass der Bf oder seine Familie am ***X*** bis zu ihrem Auszug weder wohnhaft noch aufhältig waren.

Die mit Vorhaltsbeantwortung vom 30.3.2021 übermittelte diesbezüglich gegenteilige Stellungnahme des Bf vom 10.1.2023, dass er seit dem Kauf der Liegenschaft die Räumlichkeiten im Erdgeschoss benützen hätte, können und ab Sommer 2015 wegen Eheproblemen hauptsächlich dort gewohnt hätte ist nicht glaubwürdig, ist sie doch lediglich vom Bf unterfertigt. Eine (wie auf der Stellungnahme festgehaltene) Kenntnisnahme durch Frau ***LR*** ist nicht nachgewiesen worden.

Auch hat der Bf die Abgabenbehörde hinsichtlich der Begründung für die Hauptwohnsitzbefreiung laufend im Verfahren vertröstet und Unterlagen bzw. Stellungnahmen erst nach mehrmaliger Aufforderung übermittelt. Die Stellungnahmen bzw. Ausführungen in den Schriftsätzen sind teilweise widersprüchlich, je nachdem ob Argumente für den 1. Tatbestand der Befreiung nach lit a oder den 2. Tatbestand der Befreiung nach lit b benötigt worden sind.

Auch wurde in der Verhandlung ein früherer Einzug als Februar 2016 nicht mehr vorgebracht.

Das BFG geht daher von einem tatsächlichen Einzug des Bf (mit seiner Familie) in die streitgegenständliche Liegenschaft entsprechend der Meldung im Zentralen Melderegister aus.

Ad Pkt 1.7.

Die Höhe der anerkannten nachträglichen Anschaffungskosten ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen und den darin enthaltenen vorgelegten Rechnungen bzw. Nachweisen.

Bzgl der Rechnung der ***b*** GmbH liegt eine Teilrechnung iHv € 5.615,48 vor. Die zweite Teilrechnung oder ein Zahlungsnachweis wurden nicht vorgelegt, jedoch ist aus dieser Rechnung ersichtlich, dass dieser Betrag 50% der Gesamtsumme ausmacht, und ist davon auszugehen, dass in Summe € 11.230,96 vom Bf bezahlt wurden.

Der Bf wurde mit Ergänzungsersuchen vom 4.4.2024 der belangten Behörde ausdrücklich aufgefordert, die beantragten nachträglichen Anschaffungskosten iHv € 32.400,00 nachzuweisen, nämlich ob diese Kosten vom Bf selbst (in dieser Höhe) getragen wurden, woraufhin der Bf in seinem diesbezüglichen Antwortschreiben zunächst vorbrachte, dass eine Vorlage der gewünschten Unterlagen nicht möglich sei, da die Firmen (es wurden mehrere

Rechnungen angefordert) entweder bereits insolvent waren oder die Unterlagen einfach nicht mehr zur Verfügung stünden.

Daraufhin sendete die belangte Behörde am 23.5.2024 nochmals einen Vorhalt, in dem sie mitteilte, dass diese angeforderten Unterlagen betreffend Überweisung des Betrages grundsätzlich auch bei der Bank zu erhalten bzw. auch über Online-Banking selbst auszuheben seien.

Ein diesbezüglicher Beweis wurde nicht erbracht bzw wurde auf den Vorhalt von 23.5.2024 nicht reagiert.

Diese vom Bf geltend gemachten Kosten für den Immobilienmakler können vor diesem Hintergrund nicht als erwiesen angenommen werden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen, den Vorbringen der Parteien und den in der mündlichen Verhandlung getätigten Aussagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Hauptwohnsitzbefreiung

Gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

Nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit b), wenn sie dem Veräußerer nach lit a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder nach lit b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Im streitgegenständlichen Fall hat eine private Grundstücksveräußerung stattgefunden. Der Bf hat im Jahr 2013 von Frau ***LR*** die Liegenschaft käuflich erworben und im Jahr 2020 wiederum veräußert.

Strittig ist, ob eine Befreiung iSd § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 vorliegt.

1. Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988

Gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen aus der Veräußerung von Eigenheimen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehende als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Der Bf hat mit Kaufvertrag vom 10.4.2013 die streitgegenständliche Liegenschaft erworben. Der Vorgang wurde am 6.11.2013 im Grundbuch eingetragen.

Sowohl die Veräußerung im Jahr 2020 als auch die Aufgabe des Hauptwohnsitzes sind unstrittig.

Strittig ist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft. Zur Beurteilung was unter „Anschaffung“ zu verstehen ist wird folgendes ausgeführt:

1.1. Verpflichtungsgeschäft

Grundsätzlich ist Voraussetzung für die Anwendung des § 30 EStG 1988 die Übertragung eines Grundstückes im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes. Damit wird nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 grundsätzlich auf das Vorliegen eines Verpflichtungsgeschäfts – somit eines schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfts – abgestellt (vgl VwGH 20.11.1997, 96/15/0256, 23.1.2019, Ra 2018/13/0052, 14.9.2020, Ra 2019/15/0146).

Eine Veräußerung ist jedes entgeltliche Rechtsgeschäft und bedingt wechselseitig eine Anschaffung auf Seiten des Übernehmers des Grundstückes. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe. Der Veräußerung beim Veräußerer entspricht die Anschaffung beim Erwerber (vgl *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (17. Lfg 2014) § 30 EStG Rn 56f).

Mit dem Begriff des „Veräußerungsgeschäftes“ ist das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft angesprochen. Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 sind schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, die auf die entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem Grundstück abzielen und auf Grund dessen vom Erwerber des Grundstückes eine Gegenleistung zu erbringen ist (vgl VwGH 20.11.1997, 96/15/0256; 8.2.1989, 88/13/0049).

Mit dem obligatorischen Verpflichtungsgeschäft geht idR auch der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums einher.

Nach *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (17. Lfg 2014) § 30 EStG - Private Grundstücksveräußerungen Rz 156 ist davon auszugehen, dass mit „Anschaffung“ die Vorgänge iSd Grundtatbestandes des § 30 gemeint sind. Da bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen „Veräußerung“ und „Anschaffung“ korrespondierende Begriffe sind, findet daher – zumindest im Bereich der außerbetrieblichen

Einkunftsarten – die Anschaffung in jenem Zeitpunkt statt, in dem auch die Veräußerung erfolgt. Dabei ist es nicht relevant, ob die Veräußerung im konkreten Fall tatsächlich steuerpflichtig oder – etwa aufgrund von Steuerbefreiungen – steuerfrei ist. Aufgrund der zivilrechtlichen Anknüpfung des Veräußerungstatbestandes findet daher die Anschaffung grundsätzlich in dem Zeitpunkt statt, in dem das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wird.

Somit wäre im konkreten Fall die Anschaffung mit Abschluss des Kaufvertrages am 10.4.2013 erfolgt und die Voraussetzung der 2 Jahresfrist nicht erfüllt.

1.2. Verfügungsgeschäft

Im Steuerrecht stellt die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes zum zivilrechtlichen Eigentümer den Regelfall dar. Zivilrechtlich statuiert § 380 ABGB das Prinzip der Zweiaktigkeit des Eigentumserwerbes als allgemeines Regelungsprinzip, sodass jeder zivilrechtliche Eigentumserwerb sowohl einen (objektiv gültigen) Titel als auch eine rechtliche Erwerbungsart erfordert. Für den derivativen Erwerb an einer unbeweglichen Sache ist idR die Einverleibung im Grundbuch erforderlich.

Mit 6.11.2013 erfolgte die Eintragung ins Grundbuch, ab diesem Zeitpunkt war der Bf auch zivilrechtlicher Eigentümer der streitgegenständlichen Liegenschaft. Der Hauptwohnsitz wurde zu diesem Zeitpunkt (noch) nicht begründet.

Geht man als Zeitpunkt der Anschaffung von der Zurechnung als zivilrechtlicher Eigentümer aus, fand die Anschaffung am 6.11.2013 statt. Da der Hauptwohnsitz zu diesem Zeitpunkt noch nicht begründet wurde, ist der Tatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 nicht erfüllt.

1.3. Wirtschaftliches Eigentum

In aller Regel ist der zivilrechtliche Eigentümer auch zugleich wirtschaftlicher Eigentümer, weil er die umfassende Sachherrschaft ausübt.

Im Kaufvertrag vom 10.4.2013 wurde mit der Verkäuferin ein Wohnungsgebrauchsrecht von 10 Jahren bis zum 31.12.2022 vereinbart. Die Übergabe des Besitzes und Vorteile sowie Kosten, Lasten und Gefahren gingen an den Bf über. Bezüglich des Wohnungsgebrauchsrechts wurde vereinbart, dass Frau ***LR*** sämtliche Kosten (Gebäudeversicherung, Grundsteuer, Reparaturen, Betriebskosten, etc) zu tragen hatte. Sie wurde dazu verpflichtet, den Kaufgegenstand pfleglich zu behandeln und in einem guten Zustand zu erhalten.

Bei einem Wohnungsgebrauchsrecht handelt es sich um eine Dienstbarkeit, somit um das dingliche Recht die Liegenschaft zu nutzen bzw zu bewohnen. Das eingeräumte

Wohnungsgebrauchsrecht berechnigte Frau ***LR*** nicht die Liegenschaft zB zu vermieten oder Änderungen vorzunehmen. Das Recht stellte auch kein Hindernis für einen Verkauf durch den Bf dar.

Wie bereits oben ausgeführt, stellt die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes zum zivilrechtlichen Eigentümer im Steuerrecht den Regelfall dar. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, mwN).

Eine Veräußerung (und somit auch die Möglichkeit der Anschaffung) iSd § 30 EStG 1988 liegt nämlich dann nicht vor, wenn zwar das zivilrechtliche Eigentum übertragen wird, der Verkäufer sich dabei jedoch insbesondere die Nutzungsmöglichkeit zurückbehält und diese zudem – aufgrund der getroffenen Vereinbarungen – nach wie vor die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt, sodass das wirtschaftliche Eigentum nach der Maßgabe des § 24 Abs 1 lit d BAO beim Verkäufer verbleibt (vgl *Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren*⁴ § 24 BAO Rz 6).

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029, mwN). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021).

Sämtliche Wertveränderungen der Liegenschaft, wie zB die beträchtliche Wertsteigerung seit Abschluss des Kaufvertrages am 10.4.2013, betrafen ausschließlich den Bf. Frau ***LR*** konnte trotz eingeräumten Wohnungsgebrauchsrecht über die Liegenschaft nicht wie eine Eigentümerin verfügen. Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung vom 5.8.2024 ausführlich dargelegt, war Frau ***LR*** nicht berechnigt, die Liegenschaft zu verändern, zu belasten, zu veräußern oder (wirtschaftliche) zu verbrauchen, noch wurde ihr das Recht eingeräumt, insbesondere den Bf, für die Dauer der voraussichtlich möglichen wirtschaftlichen Nutzung der Liegenschaft von einer etwaigen Einwirkung auf die Liegenschaft auszuschließen.

Sofern ein Verbleiben des wirtschaftlichen Eigentums bei Frau ***LR*** gewollt gewesen wäre, hätte im Kaufvertrag ein etwaiges Lukrieren von Wertsteigerungen oder das Risiko eines Verlustes vereinbart werden können, damit die Verfügungsgewalt über das Grundstück bei ihr verblieben wäre. Dies wurde jedoch nicht vereinbart.

Das wirtschaftliche Eigentum kommt dem Bf zu. Ein Auseinanderklaffen zwischen zivilrechtlichem Eigentum und wirtschaftlichem Eigentum liegt nicht vor.

Auch in diesem Fall sind die Voraussetzungen für das Vorliegen der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 nicht gegeben.

1.4. Erlangung der Verfügungsgewalt

Nach Ansicht des Bf ist als Zeitpunkt der Anschaffung (erst) die Erlangung der Verfügungsgewalt somit der Abschluss des (neuen) Dienstbarkeitsvertrages vom 22.1.2016. Das bisherige Wohnungsgebrauchsrecht an der Liegenschaft ***X*** endete am 22.1.2016. Ab diesem Zeitpunkt hat der Bf nachweislich (Meldung im ZMR) mit seiner Familie in der Liegenschaft ***X*** durchgehend bis zum Verkauf der Liegenschaft am 20.6.2020 gewohnt. Erst zu diesem Zeitpunkt sei die Verfügungsgewalt erlangt worden und demzufolge sei der Zeitpunkt der Anschaffung erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt.

Geht man davon aus, dass weder (ausschließlich) auf den Abschlusszeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts, noch auf den Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums bzw den Verlust der wirtschaftlichen Eigentümerposition abzustellen ist, ist auf den Zeitpunkt der Vollendung des Anschaffungsvorganges, somit auf jenen Zeitpunkt, ab dem das Grundstück für den Bf auch tatsächlich nutzbar ist, abzustellen.

Wird auf die tatsächliche Verfügungsgewalt abgestellt, wäre die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 auch nicht ausgeschlossen, wenn der Hauptwohnsitz erst nach Abschluss des Kaufvertrags begründet werden kann, weil zB die Übergabe für einen späteren Zeitpunkt vereinbart ist, oder wenn ein im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und auch Übergabe unbewohnbares Eigenheim erworben wird und der Hauptwohnsitz erst später zB nach erfolgter Instandsetzung des Objekts begründet wird.

Es ist dem Bf beizupflichten, dass er die (tatsächliche) Verfügungsgewalt – wie selbst auch vorgebracht – erst nach Auszug der Verkäuferin, sohin ab 23.1.2016 erlangt hat.

Geht man allerdings als Zeitpunkt der Anschaffung von der tatsächlichen Verfügungsgewalt aus, muss nach Ansicht des BFG ein zeitlicher Zusammenhang mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts gegeben sein. Die Frist zwischen Abschluss des Kaufvertrages und Begründung des Hauptwohnsitzes muss angemessen sein. Nach *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 30 Rz 24.2 beträgt der angemessene Zeitraum max ca sechs Monate.

Das Erfordernis eines zeitlichen Zusammenhangs mit dem Verpflichtungsgeschäft ist damit zu begründen, dass die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts bewirkt wird, der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung jedoch nicht unterstellt werden kann, dass diese signifikante Wertsteigerungen befreien soll, die auf Zeiträume außerhalb einer Nutzung als Hauptwohnsitz entfallen (etwa auf einen langen

Zeitraum zwischen Kaufvertragsabschluss und tatsächlicher Übergabe, wie im konkreten Fall der Einzug fast drei Jahre nach Vertragsabschluss).

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber systematisch für diesen Fall, nämlich die Erlangung der Verfügungsgewalt weit nach Anschaffung des Objekts den 2. Tatbestand nämlich § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 geschaffen, um dennoch in den Genuss der Befreiungsbestimmung kommen zu können.

Im konkreten Fall kann mangels angemessener Frist zwischen Abschluss des Kaufvertrages und Einzug der Zeitpunkt der tatsächlichen Erlangung der Verfügungsgewalt nicht als Anschaffungszeitpunkt iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 herangezogen werden.

Somit ist der Tatbestand nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 nicht erfüllt.

2. Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988

Gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 sind Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen aus der Veräußerung von Eigenheimen, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Sowohl die Veräußerung im Jahr 2020 als auch die Aufgabe des Hauptwohnsitzes sind unstrittig.

Wie aus dem oben festgestellten Sachverhalt hervorgeht, wurde die vom Gesetz geforderte mindestens fünf Jahre durchgehende Nutzung als Hauptwohnsitz nicht erfüllt, weshalb die Befreiung nach lit b ebenfalls nicht zum Tragen kommt.

3.1.2. Berechnung der ImmoESt

Gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Der Begriff der Anschaffungskosten ist im außerbetrieblichen und im betrieblichen Bereich ident und wird nach den Bestimmungen des § 6 ermittelt.

Zu den tatsächlichen Anschaffungskosten gehören der Kaufpreis samt Nebenkosten (zB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Käuferprovision, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, nicht aber zB Geldbeschaffungskosten, Kosten der Besicherung der erforderlichen Fremdmittel wie etwa die Pfandbestellung, Fremdwährungsverluste oder Zinsen, vgl VwGH 16.11.1993, 93/14/0125).

Die Liegenschaft wurde im Jahr 2020 um € 1.950.000,00 verkauft. Die Anschaffungskosten laut Kaufvertrag im Jahr 2013 betrugen € 600.000,00. Das Wohnungsgebrauchsrecht wurde lt Kaufvertrag mit € 300.000,00 bewertet.

Entgegen der Ansicht des Bf in der Beschwerde ist das Wohnungsgebrauchsrecht bei der Berechnung der ImmoEST bei den Anschaffungskosten nicht anzusetzen. Ein vom seinerzeitigen Veräußerer zurückbehaltenes Wohnrecht ist nicht zusätzlich zu berücksichtigen (VwGH 31.3.2011, 2007/15/0158). Der Bf hat von Anfang an ein mit dem Wert des Wohnrechts belastetes Eigentum erhalten. Dieser Umstand fließt auch in die Verkaufsbildung ein. Dass im Grunderwerbsteuergesetz eine andere Definition der Gegenleistung gewählt wurde, ist für den Bereich der Einkommensteuer ohne Bedeutung. Grunderwerbsteuer und Einkommensteuer folgen jedoch anderen Besteuerungsgrundsätzen. Während die Einkommensbesteuerung vom Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bestimmt ist, sollen bei der Grunderwerbsteuer alle Vorteile der Besteuerung unterworfen werden, die der Veräußerer im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft erhält, dazu zählt auch das verbliebene Wohnrecht (vgl *Dorazil/Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁴, § 5 Tz 10.22).

Allerdings wurde mit Dienstbarkeitsvertrag vom 22.1.2016 das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht getauscht.

Wird hingegen das Nutzungsrecht entgeltlich vom Erwerber (und nunmehrigen Eigentümer) abgelöst, stellen die dafür getragenen Aufwendungen nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstückes dar (VwGH 16.12.1998, 93/13/0289; 19.9.1989, 88/14/0174; 9.6.1982, 81/13/0123, vgl *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (17. Lfg 2014) § 30 EStG - Private Grundstücksveräußerungen § 30 Rz 220).

Mit 22.1.2016 wurde das Wohnungsgebrauchsrecht von Frau ***LR*** getauscht. Das der damaligen Verkäuferin bis zum 31.12.2022 eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht an der streitgegenständlichen Liegenschaft wurde durch ein neues Wohnungsgebrauchsrecht an der Liegenschaft ***AdrB*** ersetzt.

Dabei wurde das neue Wohnungsgebrauchsrecht bis zum Ende des Jahres, in dem die Dienstbarkeitsnehmerin ihr 87. Lebensjahr erreicht, sohin bis 31.12.2031 verlängert.

Gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Nach § 30 Abs 1 letzter Satz EStG 1988 ist bei Tauschvorgängen § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Das Wohnungsgebrauchsrecht wurde lt Kaufvertrag vom 10.4.2013 mit € 300.000,00 bewertet. Die Verkäuferin hat von April 2013 bis zum Tausch Ende Jänner 2016 bereits 34 Monate von den vereinbarten 117 Monaten an der Liegenschaft am ***X*** verbracht. Zum Zeitpunkt des Tausches hat das Wohnungsgebrauchsrecht somit noch einen rechnerischen Wert von

€ 212.820,51 (das entspricht den restlichen 83 Monaten) und ist dieser Wert als nachträgliche Anschaffungskosten (Freimachungskosten) zu berücksichtigen.

Sonstige Kosten iZm der Liegenschaft *X*****

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht nach § 166 BAO zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 25.3.1992, 90/13/0295).

Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalls dafürsprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat. Auch in Kopie vorgelegte Rechnungen und Rechnungen ohne Rechnungsadressaten können nach den Umständen des Einzelfalles zur Glaubhaftmachung ausreichen.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Neben öffentlichen oder privaten Urkunden, deren Beweiskraft nach zivilprozesslichen Kriterien zu bewerten ist, kommen als Beweismittel auch Zeugenaussagen, Aussagen von Auskunftspersonen, Aktenvermerke und dergleichen in Frage. Diese sind, dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung folgend, zur Klärung des Sachverhaltes heranzuziehen.

Der Bf beantragte in der Beschwerde Aufwendungen iZm dem Erwerb und Verkauf der Liegenschaft.

Aufgrund der vorliegenden Nachweise bzw im Rahmen der Glaubhaftmachungen werden Anschaffungskosten iHv € 84.787,76 anerkannt (Aufstellung siehe Pkt 1. Sachverhalt).

Die beantragten Kosten iHv € 40.950,00 iZm dem Verkauf im Jahr 2020 (Maklerprovision) werden aus folgendem Grund nicht anerkannt:

Die Bestimmung des § 20 Abs 2 EStG 1988 sieht ein Abzugsverbot für Aufwendungen vor, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften aus Grundstücksveräußerungen stehen, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG 1988 anwendbar ist. Das Abzugsverbot führt daher dazu, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstückes keine steuerliche Auswirkung entfalten, somit die erzielten Einkünfte aus der Veräußerung nicht mindern können. Nur

Aufwendungen, die auf die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoEST gem § 30c EStG 1988 entfallen, können abgezogen werden. Nicht abziehbar sind insbesondere Verkäuferprovisionen an den Makler, etc (siehe ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP 9).

Die beantragten Kosten iHv € 32.400,00 (3% von 900.000,00) werden nicht anerkannt, da auch nach mehrmaliger Aufforderung kein Nachweis erfolgt ist. Auch konnte der Bf die Kosten nicht glaubhaft machen. Der Bf. gab an, € 32.400,00 an den Makler beim Kauf der Immobilie gezahlt zu haben. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass - wenn überhaupt - maximal ein Betrag von € 21.600,00 (= Kaufpreis € 600.000,00 * 3 % + 20 % USt) an den Makler bezahlt worden sein kann, da als Berechnungsgrundlage für die Maklerprovision allein der Kaufpreis der Liegenschaft und nicht auch ein zwischen Käufer und Verkäufer vereinbartes Wohnungsgebrauchsrecht herangezogen wird. Wie bereits oben ausgeführt, sind Nutzungsrechte (zB. Fruchtgenussrecht, Wohnrecht) am übertragenen Grundstück, die im Zuge der Übertragung zurückbehalten werden, nicht Teil des Veräußerungserlöses.

Da weder hinsichtlich der exakten Höhe der angeführten Maklerprovision noch hinsichtlich der tatsächlichen Bezahlung Unterlagen beigebracht wurden, noch eine Glaubhaftmachung erfolgt ist, werden diese Kosten nicht anerkannt.

Die Immobilienertragsteuer wird demzufolge wie folgt berechnet:

Veräußerungserlös 2020	€ 1.950.000,00
Anschaffungskosten 2013	€ 600.00,00
Freimachungskosten	€ 212.820,51
Anerkannte nachträgliche Anschaffungskosten	€ 84.787,76
Einkünfte gem § 30 Abs 3 EStG 1988	€ 1.052.391,73
30% ImmoEST	€ 315.717,51

Die Einkommensteuer wird sohin iHv € 318.474,00 festgesetzt

Beilage: Berechnungsblatt

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.

Zur Frage was unter dem Begriff „Anschaffung“ iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG1988 zu verstehen ist, und innerhalb welchen Zeitraumes ab dieser Anschaffung der Hauptwohnsitz begründet werden muss liegt keine Rechtsprechung des VwGH vor, weshalb die Revision zuzulassen ist.

Salzburg, am 20. Februar 2026