

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer 2022 zu Steuernummer ***St.Nr.-Bf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 30.03.2021 wurde die Liegenschaft ***Grundstück-Bf*** von der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf) an ihren Bruder und dessen Ehegattin um einen Kaufpreis von 95.000 Euro verkauft. Für die Entrichtung des Kaufpreises wurde eine Ratenzahlung inklusive einer Zinszahlung vereinbart.

Die Immobilienertragsteuer wurde von der belangten Behörde zur Gänze im Einkommensteuerbescheid 2022 vom 20.07.2023 mit 3.990,00 Euro festgesetzt.

In ihrer Beschwerde vom 25.07.2023 skizzierte die Bf die vereinbarte Kaufpreiszahlung und beantragte, den Überhang im Jahr 2022 in der Höhe von (in der Folge kurz: iHv) 300,00 Euro gem § 30a Abs 2 EStG 1988 dem allgemeinen Steuertarif zu unterwerfen. Weiters beantragte die Bf, die Einhebung der vorgeschriebenen ImmoEst iHv 3.990,00 Euro auszusetzen. Sie legte noch Unterlagen aus internen Schulungen des BMF bei.

Mit Vorhalt vom 26.03.2024 wurde die Bf aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten und Unterlagen beizuschaffen:

„1. Was ist der Grund dieser Zahlungsvereinbarung, warum wurde diese in dieser Form und Höhe gewählt?

2. Bitte übermitteln Sie die entsprechenden Zahlungsnachweise zu den bereits erhaltenen Teilzahlungen (z.B. Zahlungseingänge am Konto).“

Mit Schreiben vom 23.04.2024 brachte die Bf folgendes vor:

„Zahlungseingänge auf meinem Gehaltskonto: 2021: € 59.500, € 15.000 und € 200 (€300 aus falsch überwiesener Miete) 2022, 2023 und 2024 je € 700. Ich wollte mich von der Liegenschaft trennen. In den sieben Jahren vor der Veräußerung habe ich durchschnittliche Einkünfte aus Vermietung incl. Abschreibungen von € 8.700 erzielt. Damit die Liegenschaft in der Familie bleibt, habe ich sie trotz des Ertragswertes von über € 200.000 an meinen Bruder und dessen Frau um € 95.000 veräußert. Da ich das Geld nicht brauchte, und die Erwerber keine Barmittel besaßen, wurde der Ratenkauf vereinbart. Sollte der Kaufvertrag mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werden, muss der Verkehrswert des Grundstücks ermittelt werden, um gemäß EStR Rz 6625 zu klären, ob Kauf oder Schenkung (wie ex lege bei der GrESt) vorliegt. Wenn die Prüfung zufolge der 25% Regel ergibt, dass ein Kauf anzunehmen ist, können nur jene Beträge, die 86% des ermittelten Verkehrswertes übersteigen, der ImmoESt unterzogen werden. Die begründungslose Besteuerung von nicht geflossenen Beträgen ist im außerbetrieblichen Bereich nicht vorgesehen.“

Dazu legte sie die angeforderten Kontoauszüge bei.

In ihrer Begründung vom 28.10.2024 zur Beschwerdeverentscheidung vom 25.10.2024 wies die belangte Behörde das Beschwerdebegehren ab und führte dazu aus wie folgt:

„Der Kaufvertrag ist vom 30.03.2021 und somit vor dem VwGH-Erkenntnis Ro 2020/15/0015 vom 16.11.2021, in welchen die von der Bf erwähnte, 75% Grenze zur Unentgeltlichkeit judiziert wurde. Es ist der Behörde gegenüber keine Unentgeltlichkeit behauptet worden, die Parteien hatten offenkundig ihren Willen – mit Abschluss des Kaufvertrages und der Überweisungen – zum Ausdruck gebracht, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft zustande gekommen sei. Eine spätere „Umqualifikation der entgeltlichen auf eine unentgeltliche Übertragung kommt daher nicht in Betracht kommen.“ Die Höhe des Veräußerungspreises wurde aus Sicht der Behörde anerkannt. Die Vereinbarung über die Entrichtung des Kaufpreises würde nicht den Grundsätzen der Fremdüblichkeit entsprechen, da es aus Sicht der Behörde ungewöhnlich sei, es wären keine triftigen wirtschaftlichen Gründe von der Bf genannt worden und darüber hinaus würde man eine solche Vereinbarung mit einem fremden Dritten nicht abschließen. Bei Ermittlung einer möglichen Steuerbelastung mit der beantragten Regelbesteuerung ergäbe sich – aufgrund des Veranlagungsfreibetrages – zu keinem Zeitpunkt eine Immobilienertragsteuer. Die Steuer sei folglich so zu erheben, wie sie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben gewesen wäre. Ein Kaufpreis eines Grundstückes sei üblicherweise mit einer einzigen Zahlung zu begleichen, Ratenvereinbarungen sind jedoch durchaus möglich. Ein Zahlungsplan wie der vorliegende sei jedoch fremdunüblich und würde auch keinem Fremdvergleich standhalten. Die Immobilienertragsteuer sei somit im Jahr 2022 festzusetzen.

In ihrem Vorlageantrag vom 11.11.2024 brachte die Bf vor, dass das FA eine Immobilienertragsteuer vorschreiben würde, obwohl sie den vereinbarten Gesamtkaufpreis noch gar nicht erhalten habe. Weiters brachte sie vor, dass im Bescheid noch gar keine Begründung vorgebracht wurde und in der Beschwerdeentscheidung erstmals aufgekommen sei, dass der Zahlungsplan nicht fremdüblich sei. Somit sei ihr die Entrichtung des Kaufpreises in zwei Teilbeträgen unterstellt worden. Die Behörde würde ein bloßes „Unwohlsein“ mit Unterstellungen anstatt legistisch beseitigen wollen.

Triftige wirtschaftliche Gründe für den Zahlungsplan seien gewesen, dass der Erwerber bei Vertragsabschluss nicht die Barmittel gehabt hätte, um den Gesamtpreis zu bezahlen. Hier brachte die Bf einen Vergleich einer Fremdfinanzierung und der Zinsbelastung bei Banken und der Zinsbelastung bei einer Ratenzahlung im Familienverband (wie der beschwerdegegenständlichen) vor.

Auch brachte die Bf noch einen weiteren Punkt vor, und zwar jenen der gemischten Schenkung. *„Bei Behauptung einer Schenkung hätten wir glaublich ein Gutachten gebraucht. Bisher waren alle Vertragsparteien mit der Abwicklung einverstanden. Zwischenzeitig gibt es ein VwGH Erkenntnis, dass bereits bei einer 25%igen Abweichung des Kaufpreises vom Wert der Liegenschaft Unentgeltlichkeit anzunehmen ist.“* Die Bf war der Meinung, dass bei Angehörigen grundsätzlich von einer unentgeltlichen Übertragung auszugehen sei, dass in einem offenen Verfahren die Behörde zu überprüfen hätte, ob Unentgeltlichkeit vorliegen könne.

Mit Vorlagebericht vom 05.03.2025 wurde die Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Hier wurde noch einmal der vorliegende Sachverhalt kurz skizziert und dazu Stellung genommen. Da weder triftige wirtschaftliche Gründe für den vorliegenden Zahlungsplan vorliegen noch Fremdüblichkeit hinsichtlich einer solchen Ratenzahlungsvereinbarung bestehen würde, beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde. Die Zinsen wurden aufgrund der Geringfügigkeit vernachlässigt.

In ihrem vorbereitenden Schriftsatz vom 25.03.2025 zur Wahrung des Parteiengehörs hielt die Bf noch fest, dass das Finanzamt im Vorlagebericht zwar eine Immobilienfinanzierung über 20 Jahre erlaube, fremdüblich seien aber eher 20 gleich hohe Jahresraten und nicht die im Kaufvertrag festgelegten Raten. Auch wies sie darauf hin, dass in der streitgegenständlichen Vertragsgestaltung eine Steuerpflicht bereits im Jahr 2022 eintreten würde und nicht erst im Jahr 2038, wie es bei einer gleichmäßigen Ratenfinanzierung über 20 Jahre, wie sie von der Finanz anerkannt werden würde.

Das Bundesfinanzgericht hat die beiden Parteien am 07.05.2026 zu einem Erörterungstermin geladen. Erschienen sind der Ehegatte der Bf als Vertreter – ausgewiesen durch eine schriftliche Vollmacht – sowie zwei Vertreter der belangten Behörde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Liegenschaft ***Grundstück-Bf*** wurde mit Kaufvertrag vom 30.03.2021 von der Bf an ihren Bruder und dessen Gattin um einen Kaufpreis iHv 95.000,00 Euro verkauft.

Die Entrichtung des Kaufpreises wurde im Kaufvertrag vereinbart wie folgt:

- Der Teilbetrag in der Höhe von 75.000,00 Euro bis längstens 30.04.2021
- Der Teilbetrag in der Höhe von 7.000,00 Euro bis längstens 30.04.2022
- Der restliche Teilbetrag in der Höhe von 13.000,00 Euro soll in 18 gleichen aufeinanderfolgenden jährlichen und zum 30.04. eines jeden Jahres, erstmalig zum 30.04.2023 fälligen Raten in der Höhe von 700,00 Euro und als 19. Rate den restlichen Kaufpreisbetrag in der Höhe von 400,00 Euro gezahlt werden.

Für die Kaufpreistraten wurde ein Zinssatz in der Höhe von 1% über dem Dreimonatseuribor vereinbart, wobei die Berechnung der Zinsen vom jeweils noch aushaftenden Kaufpreisrestbetrag von der kaufenden Partei auszuführen war. Der Zinsbetrag war zugleich mit der jährlichen Rate zu bezahlen. Im Fall des Zahlungsverzuges waren vom fälligen Betrag 4% Verzugszinsen zu entrichten, und zwar für die Zeit vom Tag der Fälligkeit bis zur Bezahlung.

Die Ratenzahlung für das Jahr 2021 (für den Restbetrag) iHv 200,00 Euro wurde erst mit 05.05.2021, die Rate für das Jahr 2022 iHv 7.000,00 Euro wurde erst mit 10.05.2022 und die Rate iHv 700,00 Euro für das Jahr 2023 wurde erst mit 13.06.2023 bezahlt. Zinsen wurden im Jahr 2024 iHv 730,00 Euro bezahlt und in der Steuererklärung 2024 als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst. Für die Jahre 2022 und 2023 wurden keine Zinsen verrechnet oder bezahlt.

Der restliche Kaufpreis iHv 13.000,00 Euro war ab dem Jahr 2023 in 18 jährlichen Raten von je 700,00 Euro und einer abschließenden Jahresrate von 400,00 Euro zu bezahlen.

Konkret überstieg im Jahr 2022 die Rate iHv 7.000,00 Euro die Anschaffungskosten (iHv 86% des Veräußerungspreises) um 300,00 Euro. Für diesen Betrag hat die Bf im Beschwerdejahr einen Antrag auf Regelbesteuerung gestellt.

Für das Jahr 2023 wurde von der Bf für den Betrag iHv 700,00 Euro ebenso ein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt.

Die beschwerdegegenständliche Liegenschaft war zum Zeitpunkt des Verkaufes vermietet, der Käufer hat laut Punkt III. des Kaufvertrages vom 30.03.2021 die bestehenden Mietverhältnisse übernommen. Die jährlichen Mieteinkünfte betrug in den letzten Jahren rund 8.700,00 Euro.

Der erste Teil des Kaufpreises im Jahr 2021 wurde durch ein Erbe von der Gattin des Bruders der Bf beglichen, für einen Teil des Kaufpreises musste der Bruder der Bf sich ein Bankdarlehen aufnehmen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht im Wesentlichen auf der vorliegenden Aktenlage, insbesondere den schriftlichen Vorbringen der Bf und den von dieser beigeschafften Unterlagen sowie weiters auf den mündlichen Vorbringen des Vertreters der Bf im Erörterungstermin vom 07.05.2026.

Dass die Liegenschaft ***Grundstück-Bf*** zu den oa Konditionen verkauft wurde, ergibt sich aus dem Kaufvertrag vom 30.03.2021.

Dass es sich beim Käufer um den Bruder der Bf handelt, ergibt sich aus den Ausführungen der Bf selbst.

Dass der Bruder der Bf und gleichzeitig Käufer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft bereits zu Vertragsabschluss kein Barvermögen besaß, ergibt sich aus den schriftlichen Ausführungen der Bf im Verfahren sowie aus den mündlichen Angaben des Vertreters der Bf im Erörterungstermin.

Dass der Bruder für einen Teil des Kaufpreises (die Höhe wurde dem Gericht nicht bekannt gegeben) ein Darlehen aufgenommen hat, wurde vom Vertreter der Bf im Erörterungstermin vom 07.05.2026 bekannt gegeben.

Bis zum Zeitpunkt des Erörterungstermins wurde von der Bf jedoch stets in ihren schriftlichen Vorbringen festgehalten, dass ihr Bruder bloß diesen restlichen Kaufpreisbetrag iHv 13.000,00 Euro – welcher laut Kaufvertrag in 18 Jahresraten zu 700,00 Euro und einer Jahresrate iHv 400,00 Euro zu zahlen war – fremdfinanzieren hätte müssen, was „*Bankspesen und eine rd. 4%ige jährliche Zinsbelastung bedeuten würde*“ (siehe Vorlageantrag). Diese Belastung der Fremdfinanzierung hätte dem Bruder erspart werden sollen und somit sollte dieses Argument den triftigen wirtschaftlichen Grund darstellen, warum die Vereinbarung über die Kaufpreiszahlung in jenen Raten, wie im Sachverhalt beschrieben, vorgenommen wurde. Die Ausführungen der Bf zur Fremdfinanzierung in ihren schriftlichen Vorbringen stimmen nicht mit den Angaben des Vertreters der Bf im Erörterungstermin überein und sind somit unschlüssig und unglaubwürdig.

Auf die Frage der Richterin im Erörterungstermin, warum nicht die Mieteinkünfte iHv rund 8.700,00 Euro jährlich für die Kaufpreiszahlung in Betracht gezogen wurden, gab der Vertreter der Bf an, dass der Bruder die Mieteinkünfte für die Rückzahlung seiner anderen Schulden verwendet habe.

Für die bisher getätigten Zahlungen liegen dem Gericht Überweisungsbestätigungen der Bf vor. Die Zahlung der Zinsen über 730,00 Euro im Jahr 2024 wurde vom Vertreter der Bf im Erörterungstermin vom 07.05.2026 glaubhaft gemacht und diese sind auch in der Steuererklärung 2024 als Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgenommen worden. Dass keine weitere Zinszahlungen – weder Ratenzinsen noch Verzugszinsen – stattfanden, wurde vom Vertreter der Bf im Erörterungstermin angegeben. Die Zinsen wurden nach Angabe der Behörde, auf Grund der Geringfügigkeit, nicht festgesetzt.

Die Bf brachte in ihrer Stellungnahme vom 25.03.2025 vor, *„bei einer Finanzierung in gleich hohen Raten über 20 Jahre, die gem § 22 Abs 3 BAO bei Missbrauch zu fingieren ist, tritt die Steuerpflicht aber erst im Jahr 2038 ein“* und *„das Finanzamt erlaubt eine Ratenzahlung zwar in 20 gleich hohen Raten, jedoch nicht in solchen Raten, wie es im beschwerdegegenständlichen Fall vorgenommen wurde.“*

Dem kann entgegengehalten werden, dass bei 20 gleich hohen Raten eine Steuerpflicht jedenfalls eintreten würde. Im beschwerdegegenständlichen Fall kann es zu keiner Zeit zu einer Steuerpflicht kommen, da die Rate iHv 700,00 Euro jährlich jedenfalls unter dem Veranlagungsfreibetrag (iHv 730,00 Euro) liegt und sich daher unter Berücksichtigung der Regelbesteuerungsoption keine Steuerbelastung ergeben kann.

Aufgrund der gegenständlichen Zahlungsvereinbarung, welcher keine triftigen wirtschaftlichen Gründe zugrunde liegen, und welche bei Außerachtlassung der steuerlichen Ersparnis nicht sinnvoll erscheint, ist für das Gericht die Vertragsgestaltung unangemessen und ungewöhnlich, weil der wesentliche Zweck offensichtlich darin bestand, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.

Auf Grund der Angaben des Vertreters der Bf im Erörterungstermin, dass *„man Familienvermögen nicht einfach so verschenken wollte“* und dass der Kaufpreis zuerst etwas höher sein hätte sollen, bevor man sich auf den Kaufpreis laut Kaufvertrag geeinigt hatte, schließt das Gericht, dass stets der Abschluss eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes gewollt war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 2 Abs 3 Z 7 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988. Zu den sonstigen Einkünften zählen gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der ab 01.04.2012 anzuwendenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22, auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988).

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. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.“

Gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 sind als Einkünfte „*der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen*“ (VwGH 05.03.2025, Ra 2023/15/0117, VwGH 02.04.2025, Ra 2023/13/0183).

Gemäß § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 sind, „*soweit Grundstücke am 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren, als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.*“

Nach § 30a Abs 1 EStG 1988 „*unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 einem besonderen Steuersatz von 30% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs 2) anzuwenden ist.*“

Gemäß § 30a Abs 2 EStG 1988 kann „*anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG 1988 unterliegen, angewendet werden.*“

Diese Möglichkeit soll eine Steuerbegünstigung für den Steuerpflichtigen darstellen, wenn der besondere Steuersatz für den Einzelnen eine höhere Belastung darstellen würde.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft der Immobilienertragsteuer iSd der oben angeführten Normen nach §§ 30 ff EStG 1988 unterliegt. Unstrittig ist auch, dass es sich bei der Liegenschaft um sogenanntes Altvermögen iSd § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 handelt, das am 31.03.2012 nicht steuerverfangen war und für das daher der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14% des Veräußerungserlöses anzusetzen war.

Strittig ist im vorliegenden Fall lediglich, ob die Vereinbarung über die Entrichtung des Kaufpreises mit Ratenzahlung mit einem nahen Angehörigen fremdüblich war oder ob diese Vereinbarung zum einzigen Zweck der Steuerbelastungsumgehung getroffen wurde.

Die Vereinbarung über die Entrichtung des Kaufpreises (Ratenzahlung mit zwei höheren Ratenzahlungen in den ersten beiden Jahren und anschließenden sehr geringen jährlichen Ratenzahlungen über 19 Jahre hinweg) wurde im Sachverhalt detailliert dargestellt. Dargestellt wurde auch, dass diese 19 Raten jährlich jeweils unter dem Veranlagungsfreibetrag iHv 730,00 Euro liegen.

§ 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sieht vor, dass wenn „*im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige nur zu veranlagten ist, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730,00 Euro übersteigt.*“

Beantragt man – wie im gegenständlichen Beschwerdefall – die Option der Regelbesteuerung für eine jährliche Rate iHv 700,00 Euro aus dem Immobilienverkauf, fällt keine Steuerbelastung daraus an.

Bei Raten- oder Rentenzahlung kommt es zu einem sukzessiven Zufluss des (abgezinsten) Veräußerungserlöses. Steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 EStG 1988 entstehen in diesem Fall erst dann, wenn die Anschaffungskosten überschritten sind (vgl dazu auch VwGH 05.03.2025, Ra 2023/15/0117).

Es ist somit durch den Umstand des Abschlusses des obligatorischen Veräußerungsgeschäftes alleine der Steuertatbestand des § 30 EStG 1988 noch nicht vollständig erfüllt. Wie bei allen außerbetrieblichen Einkunftsarten ist der Steuertatbestand erst dann erfüllt, wenn es auch zum Zufluss des vereinbarten Veräußerungserlöses kommt und der Veräußerungsgewinn tatsächlich realisiert wird. Der bloße obligatorische Anspruch ist für eine Besteuerung somit nicht ausreichend (vgl dazu *Bodis/Hammerl* in D/K/M/Z, EStG²¹ § 30 Tz 64, BFG RV/2100783/2020 vom 28.08.2020). Grundsätzlich sind die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG 1988 also nach Maßgabe des Zufließens zu erfassen.

Dies bedingt jedoch, dass einerseits die Raten in der Folge auch wie vereinbart fließen (vgl zu diesem Thema auch *Bodis* in SWK 2016, 551) sowie andererseits, dass die Vereinbarung über die Ratenzahlung auch fremdüblich ist und unter Konditionen getroffen wurde, wie sie mit einem fremden Dritten auch getroffen worden wäre.

Es steht grundsätzlich jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen.

Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0099; VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0006; VwGH 05.09.2012, 2010/15/0018) stellt § 21 BAO eine Anordnung zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte bzw eine Regel für die Beweiswürdigung dar.

§ 21 BAO und § 22 BAO sind unter der Überschrift „Wirtschaftliche Betrachtungsweise“ zusammengezogen. § 22 BAO kann daher als Unterfall des in § 21 BAO geregelten Grundsatzes der Beachtlichkeit der wirtschaftlichen Inhalte von Gestaltungen gesehen werden (vgl VwGH 07.11.1989, 86/14/0203). Die Bestimmung des § 22 BAO kommt grundsätzlich in jenen Fällen

zur Anwendung in denen die umgangene bzw missbrauchte Rechtsnorm an die zivilrechtliche Gestaltung anknüpft.

Dazu gibt es in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zwei Theorien (Innentheorie, Außentheorie), nach denen die Missbrauchsgestaltung gem § 22 BAO geprüft wird. Grundsätzlich gelangt eine Lösung nach allen Theorien zum gleichen Ergebnis (vgl dazu *Fiala/Rzeszut* in *Stoll* Kommentar BAO § 22 Rz 11 ff).

Der Judikatur des VwGH ist kein explizites Bekenntnis zu einer der Auffassungen zu entnehmen, jedoch wird im Überwiegen eine Entscheidung nach der Außentheorie (§ 22 BAO wird hier als eigener Besteuerungstatbestand angesehen) getroffen.

Hier wird als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, „*die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird*“ (vgl VwGH 25.05.2016, 2013/15/0244; VwGH 15.05.2020, 2018/15/0113; VwGH 16.03.2022, Ra 2019/13/0090).

§ 22 BAO:

(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

(3) Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Aus der Legaldefinition von Missbrauch in § 22 Abs 2 BAO können iVm § 22 Abs 1 BAO folgende Tatbestandselemente abgeleitet werden:

- Eine privatrechtliche Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen, die einen oder mehrere Schritte umfasst,
- die Unangemessenheit der Gestaltung im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung, wobei Unangemessenheit vorliegt, wenn
 - a) die Gestaltung unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheint, weil

b) wesentlicher Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist und

c) der Steuervorteil dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.

- das Vorliegen triftiger wirtschaftlicher Gründe, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, schließt das Vorliegen von Missbrauch aus (vgl dazu *Fiala/Rzeszut* in *Stoll* Kommentar BAO § 22 Rz 22).

Ob eine Gestaltung „im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist“, ist hiernach unter Berücksichtigung der Motive des Steuerpflichtigen (subjektives Tatbestandselement) und von Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts (objektives Tatbestandselement) zu beurteilen. Zudem muss durch Verwendung der Gestaltung auch tatsächlich ein „steuerlicher Vorteil“ erlangt worden sein.

Der VwGH führt in seiner Rechtsprechung aus, dass diese außersteuerlichen Gründe beachtlich (VwGH 27.08.2022, 98/14/0194; VwGH 09.12.2004, 2002/14/0074), vernünftig (VwGH 22.09.1987, 87/14/0063), stichhaltig (VwGH 23.05.1990, 89/13/0272-0275; VwGH 15.09.1999, 99/13/0100) und einsichtig (VwGH 09.11./1994, 92/13/0305) sein müssen und es ist Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (VwGH 07.11.1989, 86/14/0203; VwGH 19.01.2005, 2000/13/0176). Es eignet sich also nicht jeder für bestimmte Ausnahmefälle denkbare geringfügige Vorteil der gewählten Umwegskonstruktion als beachtlicher außersteuerlicher Grund (vgl *Lang* in *ÖStZ* 2024, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO).

Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (VwGH 09.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 29.11.1988, 87/14/0200 uvm). Es ist also zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl Ritz, BAO2, § 22 Tz 2).

Die Bf gab in ihren schriftlichen Vorbringen (Beschwerde, Vorlageantrag) an, dass sie „das Geld nicht gebraucht habe“, „der Kaufpreis in der Familie nebensächlich ist“, „der Bruder zu Vertragsabschluss nicht die Barmittel für den gesamten Kaufpreis gehabt hätte“ und dass „der Bruder die 13.000,00 Euro fremdfinanzieren hätte müssen mit einer rund 4%igen jährlichen Zinsbelastung“.

Diese Gründe alleine seien als beachtliche wirtschaftliche Gründe anzusehen.

Im Erörterungstermin konnte vom Gericht dann festgestellt werden, dass der Bruder der Bf – als Käufer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft – ohnehin ein Bankdarlehen aufgenommen hat und dieses (bloß) erweitern hätte müssen. Auch stellte das Gericht fest, dass eine Schenkung durch die Bf und deren Ehegatten nie in Betracht gezogen worden ist, da die Bf eine Tochter hat und „Familienvermögen ja nicht einfach so verschenkt werden hätte können“. Der Vertreter gab auch bekannt, dass grundsätzlich ein Kaufpreis von 100.000,00

Euro geplant war, sich die Vertragsparteien jedoch auf 95.000,00 Euro einigen konnten.

Als Grund, warum nicht die Mieteinkünfte als Ratenzahlung herangezogen werden konnten, wurde vom Vertreter der Bf im Erörterungstermin bloß angegeben, dass „*der Bruder sowieso schon hohe Schulden hatte und diese zu begleichen hatte*“.

Abgesehen davon, dass für die hohe Verschuldung des Bruders der Bf keine Nachweise erbracht wurden, sind die Ausführungen der Bf im bisherigen (schriftlichen) Verfahren und ihres Vertreters im Erörterungstermin in sich unschlüssig und unglaubwürdig. Einerseits war es nicht die Absicht der Bf „*Familienvermögen einfach so zu verschenken*“, andererseits stimmte sie einer teilweisen Ratenzahlung über einen 19 Jahre langen Zeitraum mit jährlichen Raten iHv 700,00 Euro bzw 400,00 Euro zu, obwohl der Käufer der Liegenschaft jährliche Mieteinkünfte iHv rund 8.700,00 Euro ab dem Kauf lukrierte. Auch dem Argument, dass dem Bruder der Bf eine Fremdfinanzierung erspart hätte werden sollen, kann nicht gefolgt werden. Wie sich im Erörterungstermin herausstellte, bestand nach Angaben des Vertreters der Bf ohnehin schon ein Bankdarlehen des Bruders bzw Käufers für einen Teil des Kaufpreises.

Conclusio:

Zusammenfassend ist auszuführen, dass das Gericht aus diesen unschlüssigen, in sich nicht logisch nachvollziehbaren und teilweise unglaubwürdigen Angaben und Aussagen der Bf und ihrem Vertreter, keine triftigen wirtschaftlichen Gründe erkennen kann, warum die Vereinbarung über die Kaufpreisentrichtung in der oben detailliert ausgeführten Weise vorgenommen wurde. Eine Vereinbarung über eine Kaufpreisentrichtung wie sie im gegenständlichen Fall vorgenommen wurde, ist nicht fremdüblich, würde mit einem fremden Dritten nicht geschlossen werden und entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Diese Zahlungsvereinbarung stellt vielmehr eine Vereinbarung dar, um das Anfallen einer Steuerschuld zu vermindern bzw zur Gänze zu umgehen, denn bei Ermittlung einer möglichen Steuerbelastung mit der von der Bf beantragten (jährlichen) Regelbesteuerung, ergäbe sich aufgrund des Veranlagungsfreibetrages zu keinem Zeitpunkt eine Immobilienertragsteuer.

Die Intention des Gesetzgebers hinsichtlich der Option auf Regelbesteuerung liegt jedenfalls nicht darin, dass die Steuerpflicht dadurch zur Gänze umgangen werden kann – insbesondere nicht durch eine Vereinbarung wie die im Beschwerdefall.

Liegt eine missbräuchliche Gestaltung der Abgabenschuld vor, so sind die Abgaben gem § 22 Abs 3 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Auf Grund dieser missbräuchlichen Gestaltung der Kaufpreisentrichtung wird unter Verweis auf § 22 Abs 3 BAO eine Ratenzahlung in zwei Raten angenommen. Die Rate im Jahr 2022

übersteigt die Anschaffungskosten und daher fällt auch in diesem Jahr die Immobilienertragsteuer an.

Das Gericht hat zur Festsetzung der Steuer einen Günstigkeitsvergleich angesetzt, da die Bf in ihrer Steuererklärung für 2022 und 2023 auf die Regelbesteuerung optiert hatte. Im gegebenen Fall ist jedoch die Festsetzung als Immobilienertragsteuer mit dem besonderen Steuersatz von 30% die günstigere Variante im Gegensatz zur Variante mit der Regelbesteuerungsoption (hier iHv 13.300,00 Euro als Gewinn aus der privaten Grundstücksveräußerung).

Die belangte Behörde ist daher im Rahmen der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2022 im Einkommensteuerbescheid 2022 vom 20.07.2023 korrekterweise von einer Immobilienertragsteuer iHv 3.990,00 Euro (30% von 13.300,00 Euro) ausgegangen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Exkurs:

A) Zur Prüfung, ob das gegenständliche Veräußerungsgeschäft im Sinne der Rechtsprechung zur Thematik der Rechtsgeschäfte mit Angehörigen bestehen kann, ist auszuführen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts zudem nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl VwGH 17.03.2021, Ra 2020/15/0113, VwGH 12.06.2019, Ra 2019/13/0048)

Im gegenständlichen Beschwerdefall wird festgehalten, dass der Vertrag zwischen der Bf und ihrem Bruder jedenfalls nach außen hinreichend zum Ausdruck kommt und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist. Die Vereinbarung über die Kaufpreiszahlung wird jedoch einem Fremdvergleich jedenfalls nicht standhalten. Zu prüfen ist dabei nämlich, ob der Vertrag auch zwischen nicht Verwandten in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre und ob auch der Vertragsinhalt dem Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen Stand hält. Dies wird mit aller Deutlichkeit hier zu verneinen sein.

B) Zur Prüfung, ob das Veräußerungsgeschäft ein entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft darstellt, ist zur Qualifizierung als entgeltliches Veräußerungsgeschäft folgendes zu erwähnen:

Die Bf brachte in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 23.04.2024 zum Ergänzungsersuchen vom 24.03.2024 vor, dass „sollte der Kaufvertrag mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werden, muss der Verkehrswert des Grundstücks ermittelt werden, um gem EStR Rz 6625 zu klären, ob

Kauf oder Schenkung (wie ex lege bei der GrEST) vorliegt. Wenn die Prüfung zufolge der 25% Regel ergibt, dass ein Kauf anzunehmen ist, können nur jene Beträge, die 86% des ermittelten Verkehrswertes übersteigen, der ImmoEST unterzogen werden.“ Weiters brachte die Bf in ihrem Vorlageantrag vor, dass „in einem offenen Verfahren die Behörde zu überprüfen hätte, ob Unentgeltlichkeit vorliegt.“

Eine entsprechende Rechtsprechung, auf welche sich die Bf in ihren schriftlichen Vorbringen bezieht, liegt seit dem Erkenntnis des VwGH vom 16.11.2021 (VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015) vor. In diesem Erkenntnis wurde vom VwGH über die erwähnte 25%/75% Regel abgesprochen. Diesbezüglich stellt das Bundesfinanzgericht fest, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages über die gegenständliche Liegenschaft die Unentgeltlichkeit nicht behauptet worden ist, die Parteien brachten ihren Willen offenkundig zum Ausdruck und es wurde ein entgeltliches Rechtsgeschäft abgeschlossen.

Darüber hinaus wurde vom Vertreter im Erörterungstermin festgehalten, „dass die Liegenschaft zum Familienvermögen gehörte und man ein Familienvermögen nicht einfach so verschenken wollte“ und dass der Kaufpreis eigentlich 100.000,00 Euro sein hätte sollen.

Dementsprechend besteht im Lichte des Erkenntnisses des VwGH vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, keine Grundlage, diese Willensentscheidung nachträglich umzudeuten. Eine spätere "Umqualifikation" der entgeltlichen auf eine unentgeltliche Übertragung kommt daher nicht in Betracht.

Da im bisherigen Verfahren stets von Entgeltlichkeit ausgegangen wurde (bestätigt durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung und Schriftverkehr mit der Behörde), kann somit nachträglich keine Willensumdeutung zur Unentgeltlichkeit mit Berufung auf das VwGH Erkenntnis vom 16.11.2021 erfolgen.

Auch der Passus in Punkt VI. im Kaufvertrag vom 30.03.2021 weist eindeutig darauf hin, dass nicht der Abschluss eines unentgeltlichen Rechtsgeschäfts gewollt war, sondern der Abschluss eines Kaufes – eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes.

Auf Grund dieser Feststellungen und den Ausführungen des Vertreters der Bf im Erörterungstermin vom 07.05.2026, dass eine Schenkung überhaupt nie angedacht gewesen war, ist daher von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, welches dem § 30 EStG 1988 unterliegt.

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.

Im vorliegenden Fall ergibt sich die Rechtsfolge einerseits unmittelbar aus dem Gesetz, wobei die schlichte Rechtsanwendung keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung berührt. Andererseits wurde die strittige Frage im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst.
Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Graz, am 21. Mai 2026