

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf_Adr***, über die Beschwerde vom 12. März 2020 gegen den Haftungsbescheid gem. § 30c Abs. 3 EStG 1988 des Finanzamtes Österreich vom 13. Februar 2020, Steuernummer ***Bf_StNr_213(2)***, 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Bescheid vom 13.02.2020 wurde der Beschwerdeführer (Bf) gem. § 30c Abs. 3 EStG 1988 zur Haftung für Immobilienertragsteuer 2013 des Abgabepflichtigen ***R*** iHv € ***Betrag_ImmoEST*** herangezogen. Begründend wurde (zusammengefasst) ausgeführt, der Bf habe wider besseres Wissen die Immobilienertragsteuer aufgrund der Angaben des Abgabepflichtigen unrichtig, nämlich mit Null Euro, selbst berechnet. Es sei die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 zu Unrecht für die gesamte veräußerte Liegenschaft in Anspruch genommen worden.

2. Gegen den Haftungsbescheid wurde am 17.03.2020 unter ausdrücklicher Berufung auf die erteilte Vollmacht Beschwerde durch den rechtlichen Vertreter des Bf erhoben. Darin wurde ausgeführt, dass am ***Datum_KV*** der Kaufvertrag zwischen Herrn ***R*** und dem Bf als Verkäufer, und der ***D_Bau*** GmbH als Käuferin geschlossen worden sei. Die dem damaligen Grundbuchstand zu entnehmende Parifizierung sei tatsächlich nicht umgesetzt worden, sondern sei das Gebäude in der baulichen Ausstattung so belassen worden, wie es ***R*** im Jahr 2000 übergeben worden sei. Das gesamte Gebäude, einschließlich der Anteile

des Bf, sei tatsächlich von ***R***, dessen Lebensgefährtin und Kindern alleine und zur Gänze bewohnt worden. Räumlichkeiten, die aufgrund der baulichen Ausgestaltung nicht bewohnt werden hätten können, seien mit Hausrat, Möbeln etc. ***R*** vollgestellt bzw. angeräumt gewesen.

Selbst bei der Erstellung des Kaufvertrages habe ***R*** dem Bf gegenüber geäußert, dass er alle Räumlichkeiten der Liegenschaftsadresse ***Adr_Liegenschaft***, persönlich mit seinen Familienmitgliedern bewohnt und benützt habe, demnach auf der gesamten Liegenschaft sein Hauptwohnsitz begründet gewesen sei.

Ungeachtet dessen habe der Bf unter Pt. V. des Kaufvertrages als Vertragserrichter und Parteienvertreter erklärt und vorgetragen, dass der Verkäufer ***R*** über die steuerliche Erfassung privater Grundstücksveräußerungen seit dem 1. April 2012 belehrt worden sei. Es sei in diesem Zusammenhang vertraglich festgestellt worden, dass über Hinweise des Verkäufers ***R***, dass dieser seinen Hauptwohnsitz vor der Veräußerung seiner Liegenschaft bereits länger als zwei Jahre im Kaufgegenstand gehabt habe, die Hauptwohnsitzbefreiung zum Tragen komme. ***R*** habe mit seiner Unterzeichnung des Kaufvertrages die Richtigkeit seiner Angaben bestätigt.

Der Bf führte weiters aus, er habe ***R*** die Abklärung der steuerlichen Behandlung der Grundstücksveräußerung mit seinem Steuerberater angeraten, und sei ***R*** dieser Aufforderung vollinhaltlich nachgekommen. Der Steuerberater sei ebenfalls zu dem Ergebnis gekommen, dass eine Hauptwohnsitzbefreiung vorgelegen sei.

Der nunmehr im angefochtenen Haftungsbescheid erhobene Vorwurf, der Bf habe die Immobilienertragsteuer wider besseres Wissen unrichtig berechnet, sei unrichtig. Der Wissensstand des Bf sei der gewesen, dass ***R***, seine Lebensgefährtin und die Kinder die gesamte Liegenschaft bewohnt hätten. Der Bf habe ***R*** des Öfteren bei diesem zu Hause unter der Adresse ***Adr_Liegenschaft***, aufgesucht. Dabei habe er selbst gesehen, dass die gesamte Liegenschaft von ***R*** und seiner Familie bewohnt worden sei. Eine betriebliche Nutzung, wie im Haftungsbescheid zum Ausdruck gebracht, sei nicht ersichtlich bzw. dem Bf unbekannt gewesen.

Am 24.02.2014 habe ***R*** in der Kanzlei des Bf mit dessen damaliger Kanzleikraft, Frau ***M***, die Grundlagen für die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durchgesprochen, und habe Frau ***M*** entsprechend seiner Angaben das Formblatt ausgefüllt und dieses in weiterer Folge an die Behörde geschickt. Der Bf selbst sei während der Erstellung dieser Selbstberechnung nicht anwesend gewesen, und sei auch nicht über die genannte Vorgehensweise informiert worden. Es sei festzuhalten, dass es sich bei Frau ***M*** um eine absolut zuverlässige und iZm Immobilienertragsteuer kundige Kraft gehandelt habe.

Der Bf habe demnach keine Angaben und Ausführungen bezogen auf die gegenständliche Selbstberechnung wider besseres Wissen vorgenommen, eine Haftung könne nicht begründet werden.

R habe gegenüber der Abgabenbehörde, nachdem er selbst den Einkommensteuerbescheid 2013, mit welchem die Immobilienertragsteuer festgesetzt worden sei, erhalten habe, dezidiert erklärt, dass er die gesamte Liegenschaft bewohnt und benutzt habe und daher die Hauptwohnsitzbefreiung anzuwenden sei.

Der Beschwerde angeschlossen waren eine eidesstattliche Erklärung ***R***, sowie der Kaufvertrag vom ***Datum_KV***.

3. Die als abweisende Beschwerdevorentscheidung intendierte Erledigung vom 07.12.2021 wurde, ungeachtet der Zustellvollmacht des rechtlichen Vertreters, dem Bf selbst nachweislich am 10.12.2021 zugestellt. Im Weiteren brachte der Bf selbst am 10.01.2022 den Vorlageantrag ein.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 15.02.2023 vorgelegt. Gegenüber dem Bundesfinanzgericht bestätigte der Bf ausdrücklich, dass der Zustellmangel betreffend die Beschwerdevorentscheidung keine Heilung gem. § 9 Abs. 3 ZustG erfahren habe, weshalb der Vorlageantrag, zumal eine rechtswirksame Beschwerdevorentscheidung nicht vorlag, mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 20.02.2023, RV/6100051/2023, als unzulässig zurückgewiesen wurde.

4. Am 02.06.2025 wurde wiederum eine abweisende Beschwerdevorentscheidung erlassen. Darin wurde, nach Darstellung des bisherigen Verfahrensverlaufs, inhaltlich gleichlautend mit der Erledigung vom 07.12.2021, ausgeführt, dass an der Adresse ***Adr_Liegenschaft***, lediglich die Wohnung Top 2 vom Verkäufer ***R*** als Hauptwohnsitz im Zeitraum 24.04.2002 bis 25.08.2009 genutzt worden sei. Der Bf selbst habe seine – nicht als Hauptwohnsitz genutzte – Wohnung Top 10 ebenfalls veräußert. Dennoch sei für das gesamte Gebäude die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht worden, obwohl diese bei einem unentgeltlichen Erwerb durch ***R*** nicht anwendbar sei.

Der Bf habe als Vertragserrichter die Angaben des Verkäufers dahingehend überprüfen müssen, ob die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung vorgelegen seien. Als Eigentümer der Wohnung Top 10 im Gebäude habe ihm bewusst sein müssen, dass sich die Hauptwohnsitzbefreiung betreffend ***R*** nicht auf das ganze verkaufsgegenständliche Gebäude beziehen habe können. Das Vorbringen, die Parifizierung der Liegenschaft sei nicht umgesetzt worden, sei nicht nachvollziehbar. Zudem seien Nutzungserklärungen gem. § 13d (1) Sbg. GVG abgegeben worden. Es sei daher nicht glaubwürdig, dass ***R*** die gesamte Liegenschaft bewohnt und benutzt habe.

Es sei im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung zu klären und entsprechend zu dokumentieren, dass die Voraussetzungen der Hauptwohnsitzbefreiung vorlägen. Schlüssige Nachweise für die Erfüllung dieser Voraussetzungen seien nicht erbracht worden. Der Hinweis auf eine „nicht vorliegende bzw. nicht bekannte betriebliche Nutzung“ verfange schon deshalb nicht, weil lt. Kaufvertrag ein Steuerberater in die Beurteilung der Hauptwohnsitzbefreiung eingebunden gewesen sei.

Die behaupteten Vorsprachen ***R*** bei der Abgabenbehörde seien erst nach Abschluss der Außenprüfung und Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013 bei Mitarbeiterinnen der Abgabensicherung der Dienststelle 93, damit einer unzuständigen Abteilung, erfolgt.

Der Bf könne sich nicht darauf berufen, persönlich nicht in die Erstellung der Selbstberechnung eingebunden gewesen zu sein, da er als Parteienvertreter für die Richtigkeit der Meldung über FinanzOnline verantwortlich sei. Die Hauptwohnsitzbefreiung sei von ihm wider besseres Wissen geltend gemacht worden.

5. Im Vorlageantrag vom 03.07.2025 wurde rechtzeitig iSd § 108 Abs. 2 BAO eingebracht. Es wurde im Wesentlichen das Vorbringen der Beschwerde vom 12.03.2020 wiederholt. Explizit betont wurde, dass dem Bf keine Anhaltspunkte vorgelegen seien, die Zweifel an der Richtigkeit der Angaben ***R*** begründet hätten. Zudem habe ***R*** die Richtigkeit seiner Angaben bestätigt. Eine darüber hinausgehende Pflicht des Bf, Unterlagen ***R*** zu prüfen, habe nicht bestanden.

Im Vorlageantrag vom 10.01.2022 war vom Bf beantragt worden, eine Neuberechnung der tatsächlichen Abgabenschuld vorzunehmen, unter Zugrundelegung der von ihm vertretenen Auffassung, ***R*** habe die gesamte Liegenschaft bewohnt und benutzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. ***R*** erwarb aufgrund des Übergabsvertrags vom 25.05.2000 unentgeltlich Alleineigentum an der Liegenschaft ***Gb_Nr***, bestehend (zum damaligen Zeitpunkt) aus Gst. ***Gst_1***, ***Gst_2*** und ***Gst_3*** im Gesamtausmaß von 4.805 m², davon über 900 m² Baufläche. Ursprünglich handelte es sich beim Gebäude auf dem Grundstück um das Gasthaus ***Bez_Gasthaus*** mit angeschlossener zweigeschoßiger Kegelbahn.

2001 wurden Umbaupläne bei der Gemeinde ***S*** eingereicht und genehmigt, nach welchen das Gebäude umfassend betrieblich genutzt werden sollte (vgl. Einreichplan samt angeschlossenen Plänen). Ein Umbau gemäß diesen Plänen bzw. entsprechend der Parifizierung hat zwar nicht stattgefunden, doch wurde das Gebäude zwischen 1999 und 2002 teilweise umgebaut. ***R*** hatte in der Folge in einer Wohnung im Obergeschoß der

ehemaligen Kegelbahn von 2000 bis ca. 2005, allenfalls 2006, und von Mai 2012 bis Jänner 2015 seinen Hauptwohnsitz. Eine betriebliche Nutzung weiter Teile des Gebäudes durch ***R*** erfolgte von 2000 bis 2003. Bis zur Veräußerung wurden diese Räumlichkeiten von ***R*** als Lager ehemals betrieblich genutzter Gegenstände, etwa des Tanzlokals, sowie privater Gegenstände, aber auch als private Werkstatt und als Partyraum genutzt. Diese Nutzung erfolgte auch während der Zeit, in der ***R*** in der ***Adr_Liegenschaft*** nicht seinen Hauptwohnsitz hatte.

Von ca. Ende 1999 bis 2007 betrieb die Exfrau ***R*** im östlichen Gebäudeteil das ***Tanzlokal***. Nach Schließung des ***Tanzlokal*** 2007 erfolgte keine explizite betriebliche Nutzung des Gebäudes mehr. Nur 2013, etwa ein halbes Jahr vor der Veräußerung, betrieb die damalige Lebensgefährtin ***R***, ***E***, kurzfristig einen Getränkehandel in dem Gebäude, für welchen ein Raum als Lager genutzt wurde.

2. Der Bf ist Rechtsanwalt. Er war mit ***R*** seit 2000 bekannt bzw. ab ca. 2004 sogar mit ihm befreundet. Er hat die Liegenschaft zwischen 2000 und 2013 mehrfach aufgesucht. Nach Erstellung eines Parifizierungsgutachtens erwarb der Bf mit Kaufvertrag vom 24.06.2002 94/4584 Anteile an der Liegenschaft, mit welchen Wohnungseigentum an Top 10 untrennbar verbunden war. Die Gegenleistung des Bf bestand nicht in einem Kaufpreis in Geld, sondern in seiner Dienstleistung gegenüber ***R*** anlässlich der Parifizierung. ***R*** blieb Eigentümer von insgesamt 4490/4584 Anteilen, mit welchen Wohnungseigentum an den Tops Gasthaus, Betrieb, sowie 1-9 und 11 verbunden war.

Mit Kaufvertrag vom ***Datum_KV*** veräußerten ***R*** und der Bf ihre Anteile an der Liegenschaft an die ***D_Bau*** GmbH, die damit Alleineigentum an der Liegenschaft erwarb.

Unter Pt. III. Kaufpreis wurde vereinbart:

1. Kaufpreishöhe

Der Gesamtkaufpreis für die kaufgegenständliche Liegenschaft wird einvernehmlich mit insgesamt € 1.800.000,00 festgesetzt und setzt sich wie folgt zusammen:

- a) der Kaufpreis für die dem Verkäufer ***R*** gehörenden Liegenschaftsanteile Objekt Top Gasthaus, Top Betrieb, Tops 1-9 und 11 wird mit € 1.730.000,00 und*
- b) der Kaufpreis für den dem Verkäufer ***Bf*** gehörenden Liegenschaftsanteil Top 10 wird mit € 70.000,00*

festgesetzt.

(...)

Unter Pt. V. Immobilienertragsteuer ist wörtlich festgehalten (Hervorhebung durch BFG – Anm.):

Die verkaufenden Parteien wurden in diesem Zusammenhang vom Schriftenverfasser darüber belehrt, dass private Grundstücksveräußerungen seit dem 01.04.2012 steuerbar sind und der

Immobilienvertragssteuer nach den Bestimmungen des § 30 ff EStG unterliegen. Steuerbar ist in diesem Zusammenhang der Veräußerungsgewinn zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlös, wobei hinsichtlich der genauen Ermittlung diesbezüglich auf § 30 Abs. 3 EStG verwiesen wird. Im Falle einer derartigen Gewinnrealisierung besteht für die verkaufende Partei eine Erklärungspflicht für den Veräußerungsvorgang in der Einkommensteuererklärung für das Jahr der Veräußerung der Liegenschaft. Weiters ist in diesem Fall gemäß § 30b Abs. 4 EStG eine besondere Vorauszahlung in Höhe der Immobilienvertragssteuer zu entrichten. Die Abklärung mit einem Steuerberater wird in diesem Zusammenhang empfohlen.

Festgestellt wird, dass der Verkäufer ***R seinen Hauptwohnsitz vor Veräußerung bereits länger als 2 Jahre im Kaufgegenstand hatte und die Hauptwohnsitzbefreiung zum Tragen kommt.***

*Festgestellt wird, dass der Verkäufer ***Bf*** seinen Hauptwohnsitz vor Veräußerung nicht im Kaufgegenstand hatte und der Vertragserrichter daher verpflichtet ist, die ImmoEST in Höhe von 3,5% für den Verkäufer abzuführen. Der Verkäufer bestätigt mit Unterfertigung dieses Vertrages die Richtigkeit ihrer Angaben bezüglich der Berechnung der ImmoEST.*

Der Bf selbst meldete und entrichtete Immobilienvertragssteuer iHv € ***ImmoEST_Bf*** gem. § 30 Abs. 4 Z. 2 iVm § 30a Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012.

4. Der Bf war Vertragserrichter iZm der Veräußerung der Liegenschaft ***Gb_Nr*** im November 2013, und hat als solcher im Kaufvertrag die Feststellung getroffen, dass die Hauptwohnsitzbefreiung zum Tragen komme.

Im Februar 2014 wurde in der Kanzlei des Bf von dessen Kanzleikraft ***M*** im Beisein ***R*** auf Grundlage der von diesem gemachten Angaben die Selbstberechnung der Immobilienvertragssteuer iZm dem Verkauf der Liegenschaft ***Gb_Nr*** vorgenommen. Konkret gab ***R*** gegenüber ***M*** an, er habe die Liegenschaft als Hauptwohnsitz iSd § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 genutzt. Infolgedessen wurde die Immobilienvertragssteuer mit Null Euro selbstberechnet, und eine entsprechende Mitteilung iSd § 30c Abs. 2 EStG 1988 an die Abgabenbehörde unter Geltendmachung des Befreiungstatbestandes gem. § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 gemacht.

Die Selbstberechnung der Immobilienvertragssteuer wurde in Abwesenheit des Bf durchgeführt.

5. Die iHv € ***Betrag_ImmoEST*** ihm gegenüber mit Einkommensteuerbescheid 2013 vom 05.11.2019 festgesetzte Immobilienvertragssteuer hat ***R*** nicht entrichtet. Die Abgabenschuld ist bei ***R*** nicht einbringlich. ***R*** verfügte bereits im Zeitpunkt der Liegenschaftsveräußerung nicht über die finanziellen Mittel zur Entrichtung der Immobilienvertragssteuer.

6. Der Bf wusste, dass ***R*** die Liegenschaft bereits im Jahr 2000 erworben hat. Er verfügte als Rechtsanwalt über die Kenntnis zu beurteilen, dass ***R*** die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 idF 1. StabG 2012 nicht erfüllte. Die Unterlassung der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer nach der genannten Bestimmung erfolgte daher wider besseres Wissen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Rahmen der dem Verwaltungsgericht nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt; die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (VwGH 26.05.2011, 2011/16/0011, 09.09.2004, 99/15/0250, mwN).

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, den im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht eingeholten Unterlagen, v.a. dem Akt des Amtes für Betrugsbekämpfung, und Zeugenaussagen, sowie der folgenden Beweiswürdigung:

Dass sich der Bf und ***R*** gut gekannt haben bzw. über längere Zeit befreundet waren, ergibt sich aus den im Wesentlichen übereinstimmenden Angaben bzw. Aussagen des Bf und ***R***, sowie der Zeuginnen ***E*** und ***G***, bei der es sich um die Exfrau handelt. Der Bf hat ***R*** bereits anlässlich des Erwerbs bzw. der geplanten Parifizierung und Umgestaltung der Liegenschaft ab 2000 beraten. 2002 hat der Bf für diese Beratungsleistung, da ***R*** über keine liquiden Mittel verfügte diese zu bezahlen, einen Anteil an der Liegenschaft erhalten. Es ist nicht anzunehmen, dass ein fremder Rechtsanwalt einer Begleichung seines Honorars auf diesem Weg zustimmen würde. Darüber hinaus hat der Bf ***R*** über die Jahre mehrfach auf der Liegenschaft aus privaten Anlässen besucht (vgl. Anbringen des Bf im Rechtsmittelverfahren; Aussagen des Bf, ***R***, ***E*** vor dem ABB; Zeugenaussagen ***R***, ***E*** und ***G*** vor dem BFG). Daraus ergibt sich außerdem, dass der Bf über die Größe des Grundstücks und des darauf befindlichen Gebäudes, sowie dessen Beschaffenheit Bescheid wusste. Sein Wissen darüber, dass ***R*** seit 2000 Eigentümer der Liegenschaft war, hat der Bf nie bestritten.

Die am/im Gebäude durchgeführten Adaptierungen/Umbauten, und die Art der Nutzung ergeben sich aus den übereinstimmenden und insofern glaubhaften Schilderungen ***R***

und ***E*** anlässlich deren Zeugeneinvernahmen. Gänzlich unstrittig ist, dass ***R*** im Mai 2012 wieder in das Gebäude ***Adr_Liegenschaft*** gezogen ist und ab diesem Zeitpunkt bis zur Veräußerung bzw. darüber hinaus dort seinen Hauptwohnsitz hatte. Dies ergibt sich aus dem Zentralen Melderegister, sowie den übereinstimmenden Aussagen von ***R*** selbst, sowie ***E***.

Fragen des Bundesfinanzgerichtes dazu, auf welche „Angaben“ ***R*** iSd § 30c Abs. 3 EStG 1988, vorgelegten Unterlagen oder weiterführenden eigenen Ermittlungen der Bf die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung konkret stützte, blieben, unter Verweis auf die seither verstrichene Zeit und einen nicht mehr vorhandenen Akt, unbeantwortet (vgl. Ergänzungsersuchen v. 16.03.2026; Schreiben v. 08.04.2026). Dies wertet das Bundesfinanzgericht als Schutzbehauptung. Tatsächlich verfügte der Bf über konkretes Wissen, dass die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung nach dem 1. Tatbestand ausschloss, weshalb entgegenstehenden „Angaben“ des Liegenschaftsverkäufers erhebliche Bedeutung, schon aus Haftungsausschlussgründen, zugekommen wäre. Hinzu kommt, dass im Zeitpunkt der Erlassung des hier angefochtenen Bescheides die Belegaufbewahrungsfrist des § 132 BAO iZm der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer noch nicht abgelaufen war. Es ist daher nicht glaubhaft, dass überhaupt solche, dem Wissen des Bf entgegenstehende Angaben iSd § 30c Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 existierten. Zur Unrichtigkeit bzw. dem Ungenügen der behaupteten Angaben ***R*** siehe unten, sowie Pt. II.3.3. dieses Erkenntnisses.

Schon nach der Rechtslage vor dem StabG 2012 existierte eine „Hauptwohnsitzbefreiung“ für Eigenheime, die zwischen Anschaffung und Veräußerung mindestens zwei Jahre als Hauptwohnsitz dienten (§ 30 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 idF vor dem StabG 2012). Eine „neue Rechtslage“ lag iZm dem geltend gemachten Befreiungstatbestand daher nicht vor. Bereits in den Einkommensteuerrichtlinien idF vom 24.07.2013, Rz 6634, kam die Ansicht der Finanzverwaltung zum Ausdruck, dass die Steuerbefreiung sowohl für das Gebäude als auch für den Grund und Boden gelten soll, für letzteren aber nur insoweit, als das Grundstück der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Dies sei bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m² - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken sei daher der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig. Es ist für die erkennende RichterIn nicht nachvollziehbar, dass der Bf keine Kenntnis dieser Ansicht der Finanzverwaltung gehabt haben soll. Der Bf hat selbst mehrfach darauf verwiesen, dass es sich bei der Immobilienertragsteuer zum damaligen Zeitpunkt um eine relativ neue Materie handelte, weshalb nach der Lebenserfahrung ein damit befasster Parteienvertreter sämtliche verfügbaren Informationsquellen zur Aneignung der nötigen Kenntnisse nutzte. Soweit mehrfach das diesbezüglich umfassende Wissen der damaligen Kanzleikraft ***M*** ins Treffen geführt wurde: Es ist für die erkennende RichterIn nicht glaubhaft, dass der Bf als Rechtsanwalt, der für die Selbstberechnung von Abgaben grundsätzlich verantwortlich zeichnet, sich selbst die erforderlichen Kenntnisse nicht angeeignet haben soll. Soweit sich der

Bf darauf beruft, es sei von ***R*** ein Steuerberater konsultiert worden, der die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung bestätigt habe: Mangels Nachweisen darüber, dass jener Steuerberater überhaupt konsultiert wurde, und falls ja, die behauptete – im Übrigen nicht dokumentierte – Auskunft in voller Kenntnis des Sachverhaltes erteilt hätte, und vor dem Hintergrund der oben dargelegten Rechtsansicht der Finanzverwaltung, kann dieses Vorbringen den Bf nicht exkulpieren. Dass der Bf im Veräußerungszeitpunkt eine der Ansicht der Finanzverwaltung entgegenstehende Rechtsmeinung vertreten, also die Begrenzung auf 1.000 m² für irrelevant, da nicht ausdrücklich gesetzlich verankert, erachtet hätte, und diese Rechtsmeinung der Finanzverwaltung gegenüber offengelegt hätte, wurde zu keinem Zeitpunkt auch nur behauptet, folglich auch nicht nachgewiesen.

Es wird daher ausgeschlossen, dass die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer lediglich, wie mit dem Vorbringen des Bf insinuiert, infolge einer bloß fahrlässigen Unkenntnis der rechtlichen Grundlagen unterblieben ist.

R erklärte eidesstattlich, vom Bf ausführlich über die Immobilienertragsteuer aufgeklärt und belehrt worden zu sein. Er betonte in dieser Erklärung vor allem, die Liegenschaft zur Gänze bewohnt und benutzt zu haben, und dass der Passus im Kaufvertrag betreffend die Immobilienertragsteuer vom Bf nach seinen, ***R***, Angaben konzipiert worden sei. Besagte Formulierung im Kaufvertrag *„Festgestellt wird, dass der Verkäufer ***R*** seinen Hauptwohnsitz vor Veräußerung bereits länger als 2 Jahre im Kaufgegenstand hatte und die Hauptwohnsitzbefreiung zum Tragen kommt.“* lässt nach Ansicht der erkennenden Richterin Interpretationsspielraum, und kann jedenfalls so ausgelegt werden, dass diese Aussage, objektiv betrachtet und ohne eine rechtliche Beurteilung vorzunehmen, stimmt, und aus diesem Grund bewusst so gewählt wurde. Einer auch nur oberflächlichen Überprüfung im Zuge der Subsumption unter § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 hält sie jedoch nicht stand (vgl. Pt. II.3.3. dieses Erkenntnisses).

Der Erlös aus dem Liegenschaftsverkauf wurde zu einem erheblichen Teil zur Lastenfreistellung verwendet, was ***R*** in seiner Beschuldigteneinvernahme durch das ABB, sowie während seiner Zeugenaussage am 15.10.2025 übereinstimmend angegeben hat. Demnach erfolgte die Ermittlung des Veräußerungserlöses nicht auf Basis eines Bewertungsgutachtens, sondern habe die ***D_Bau*** GmbH ein Angebot gelegt, welches die Lastenfreistellung ermöglichte. Dies ist insofern nachvollziehbar, als auf der Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräußerung Pfandrecht von nahezu ***Betrag_Pfandrechte*** einverleibt waren (vgl. Kaufvertrag v. ***Datum_KV***). Zusätzlich haftete auf dem Abgabenkonto ***R*** zu diesem Zeitpunkt ein Rückstand von nahezu € ***Rü_2013*** aus. Es liegt daher nahe, dass ***R*** keine Mittel zur Entrichtung der Immobilienertragsteuer von rd. € ***ImmoEst_ger*** zur Verfügung standen, und dies mit ein Grund war, die Hauptwohnsitzbefreiung unrechtmäßig in Anspruch zu nehmen. Zahlungsschwierigkeiten werden allgemein als zuverlässiger Indikator für

Wissentlichkeit iZm einer Abgabenhinterziehung angesehen (*Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 252, mwN).

Der Bf führte wiederholt an, selbst überhaupt nicht in den Vorgang der Selbstberechnung und Meldung an die Abgabenbehörde eingebunden gewesen zu sein, was für den konkreten Tag, den 24.02.2014, insofern stimmt, als der Bf an diesem Tag nicht in seiner Kanzlei anwesend war. Dies wurde von seiner damaligen Kanzleimitarbeiterin ***M*** glaubhaft bestätigt. Entgegen der Intention des Bf stützt dies jedoch nicht seine Argumentation bezüglich seines Nicht-Wissens um die Unrichtigkeit der (unterbliebenen) Selbstberechnung (vgl. oben, sowie Pt. II.3.3. dieses Erkenntnisses).

Die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Abgabepflichtigen ***R*** ergibt sich schon aus dem Umstand, dass auf dessen Abgabenkonto derzeit ein vollstreckbarer Rückstand iHv rd. € ***Rü_aktuell*** (Anm.: ohne die haftungsgegenständliche, dzt. gem. § 231 BAO ausgesetzte Immobilienertragsteuer) aushaftet. Die Abgabenbehörde führt zwar eine laufende Lohnpfändung durch, eine Entrichtung der Immobilienertragsteuer ist daraus jedoch nicht absehbar, da ein Großteil der vollstreckbaren Abgaben eine ältere Fälligkeit iSd § 214 Abs. 1 BAO aufweist.

3. Rechtliche Beurteilung

Vorausgeschickt wird, dass für den Beschwerdefall die nachfolgend angeführten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes idF 1. StabG 2012 in Geltung waren.

1. § 30 EStG 1988, soweit relevant, lautet:

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind 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“). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z. 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

(...)

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der

Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. (...)

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Ein Eigenheim iSd § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. b EStG 1988 ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.

§ 30a EStG 1988, soweit relevant, lautet:

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung anzuwenden ist.
(...)

§ 30b EStG 1988, soweit relevant, lautet:

(1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienwertsteuer). Die Immobilienwertsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.
(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienwertsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.
(...)

§ 30c EStG 1988, soweit relevant, lautet:

(1) Im Rahmen einer Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 ist mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 oder 7 erzielt werden. Die Mitteilung hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlungen gemäß § 30b Abs. 4 zu enthalten.
(2) Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 vornehmen, haben gleichzeitig
1. dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 oder 7 erzielt werden, und diesfalls
2. die Immobilienwertsteuer gemäß § 30b Abs. 1 auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen selbst zu berechnen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter

die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.

(...)

(3) Die Parteienvertreter haben die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 zu entrichten und haften für deren Entrichtung. Ist die Fälligkeit noch nicht eingetreten, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung nach einem Jahr ab Vornahme der Mitteilung nach Abs. 2 Z. 1. Zusätzlich haften die Parteienvertreter für die Richtigkeit der Immobilienertragsteuer nur, wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird.

2. Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Aufgrund des Grundsatzes der materiellen Akzessorietät der Haftung setzt die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung voraus, dass eine Abgabenschuld (gegenüber dem Abgabenschuldner) entstanden und noch nicht erloschen ist (VwGH 09.02.2022, Ro 2022/15/0004; 19.3.2015, 2013/16/0200; *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 7 Tz 10).

Unter der Voraussetzung, dass die Immobilienertragsteuer vom Parteienvertreter richtig selbstberechnet und entrichtet wurde, ist die Einkommensteuerschuld des Grundstücksverkäufers damit abgegolten und erloschen. Die Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer nach § 30b Abs. 2 erster Satz EStG 1988 hängt von der gesetzlich richtigen Höhe der Immobilienertragsteuer ab (*Zorn*, RdW 2022, 583, mit Verweis auf ua *Jakom/Kanduth-Kristen*, § 30c Rz 14).

Im Beschwerdefall wurde von der Abgabenbehörde die Abgeltungswirkung verneint, da die Hauptwohnsitzbefreiung von ***R*** zu Unrecht in Anspruch genommen wurde; es erfolgte die Festsetzung der Einkommensteuer aus der Liegenschaftsveräußerung im Einkommensteuerbescheid 2013. Die Abgabenbehörde ging davon aus, dass die Befreiung iSd § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 zu Unrecht geltend gemacht worden sei, nahm aber eine Befreiung iSd § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. b EStG 1988 für die von ***R*** genutzte Wohnung an. Die gegenüber ***R*** festgesetzte Einkommensteuer haftet nach wie vor unberichtigt aus.

Damit sind die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines Haftungsbescheides gem. § 224 BAO gegenüber dem Bf gegeben.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid zu halten (zB VwGH 05.10.2023, Ra 2023/13/0060; 09.02.2022, Ra 2021/13/0137).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies zweierlei: Erstens hatte die Abgabenbehörde bei der Erlassung des angefochtenen Bescheides von der Richtigkeit des an ***R*** ergangenen Einkommensteuerbescheides auszugehen, und die dort festgesetzte Einkommensteuer aus der Liegenschaftsveräußerung dem Haftungsbescheid zugrunde zu legen. Die Abgabenbehörde musste daher außerdem – zweitens – davon ausgehen, dass die durch den Bf erfolgte Selbstberechnung unrichtig gewesen war. Der bloße Umstand der (objektiv) unrichtigen Selbstberechnung ist jedoch noch nicht haftungsbegründend iSd § 30c Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 (*Bodis in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (18. Lfg 2016) § 30c EStG - Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter Rz 41).

3. Zu prüfen bleibt daher, ob die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer auf Grundlage der Angaben ***R*** „wider besseres Wissen“ erfolgte, und damit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Haftung nach § 30c Abs. 3 dritter Satz EStG 1988 erfüllt sind (VwGH 09.02.2022, Ro 2022/15/0004).

Im Kaufvertrag vom ***Datum_KV*** wurde als Begründung für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung angeführt, ***R*** habe seinen Hauptwohnsitz vor Veräußerung länger als zwei Jahre im Kaufgegenstand gehabt. Dies hätte schon nach dem Gesetzeswortlaut allein nicht für die Befreiung ausgereicht, da die Liegenschaft bereits seit 2000 in ***R*** Eigentum stand. Wenn also der Bf in der Beschwerde behauptet, die Hauptwohnsitzbefreiung aufgrund der Angaben ***R*** angewendet zu haben, ist ihm vorzuhalten, dass er wusste, dass ***R*** die Liegenschaft bereits 2000 erworben hat. Auf die dahingehenden Angaben ***R*** konnte daher die Anwendung des ersten Tatbestandes der Hauptwohnsitzbefreiung („ab Anschaffung mindestens zwei Jahre durchgehend“) keinesfalls gestützt werden, und zwar unabhängig davon, ob der Bf auf diese Angaben ***R*** vertrauen durfte oder nicht. Dass dies ohnehin nicht der Fall war, wurde unter Pt. II.2. dieses Erkenntnisses dargelegt. Ob ***R*** irgendwann während der letzten zehn Jahre vor Veräußerung für fünf Jahre durchgehend seinen Hauptwohnsitz auf der Liegenschaft ***Adr_Liegenschaft*** hatte, ist, da jener zweite Befreiungstatbestand des § 30 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 im Zuge der Selbstberechnung nicht geltend gemacht wurde, unerheblich. Eine dahingehend lautende Angabe ***R*** findet sich im Übrigen weder im Kaufvertrag vom ***Datum_KV***, noch wurde zu irgendeinem Zeitpunkt behauptet, dass die Erfüllung dieser Voraussetzung für die Hauptwohnsitzbefreiung jemals überprüft worden wäre. Dass die Abgabenbehörde jenen Befreiungstatbestand für Top 2 angenommen hat, spielt für das dem Bf vorzuwerfende Verschulden keine Rolle.

Die von der Finanzverwaltung zum Veräußerungszeitpunkt vertretene, und in den Einkommensteuerrichtlinien veröffentlichte Auffassung, wonach bei Grundstücksgrößen über 1.000 m² der übersteigende Anteil jedenfalls steuerpflichtig sei, wurde vom Bf ebenso nicht berücksichtigt. Die vom Bf ins Treffen geführte, jahrelange Strittigkeit dieser Beschränkung ändert nichts daran, dass er sie im Rahmen der Vertragserrichtung bzw. Selbstberechnung nicht schlicht ignorieren durfte.

Das Vorbringen, die Selbstberechnung sei durch seine Kanzleikraft, und zwar in seiner Abwesenheit vorgenommen worden, kann den Bf keinesfalls exkulpieren. Der Bf hat als Vertragserrichter im Kaufvertrag vom ***Datum_KV*** „festgestellt“, dass ***R*** im Verkaufsobjekt seinen Hauptwohnsitz gehabt habe und daher die Hauptwohnsitzbefreiung zum Tragen komme. Es war ihm sohin bekannt, welche (ungenügenden bzw. unrichtigen) Angaben ***R*** im Zuge der Selbstberechnung machen würde. Dass er dies im Vorfeld mit seiner Kanzleikraft besprochen, oder im Nachhinein kontrolliert hätte, wurde nicht einmal behauptet.

Das gegen den Bf wegen der haftungsgegenständlichen Immobilienertragsteuer unter der Zahl ***xxx*** von der Staatsanwaltschaft ***X*** geführte Finanzstrafverfahren wurde am 15.12.2021 wegen Verjährung eingestellt. Schlüsse auf das dem Bf vorwerfbare Verschulden in der Sache lassen sich daraus sohin nicht ziehen.

Aus der Formulierung des § 30c Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 wird im Schrifttum vielfach abgeleitet, dass eine Haftungsinanspruchnahme des Parteienvertreters nach dieser Bestimmung den Verschuldensgrad der Wissentlichkeit iSd § 5 Abs. 3 StGB voraussetzt (*Lofer in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* (Hrsg.), EStG-Kommentar, Rz 29; Tauß-Grill, ÖStZ 2013, 390, unter Verweis auf *Urtz in Urtz* (Hrsg.) Immobiliensteuer Update 2013, S. 385; aM *Bodis in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), Kommentar zum EStG (18. Lfg 2016) § 30c EStG - Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter Rz 40ff). Der Bf wusste, dass ***R*** die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 nicht erfüllte (vgl. Pt. II.2. dieses Erkenntnisses). Dessen ungeachtet unterblieb die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer.

Die Haftungsinanspruchnahme erfolgte daher iSd § 30c Abs. 3 letzter Satz jedenfalls zu Recht.

Der Bf brachte mehrfach vor, er habe sich vollumfänglich auf die Angaben ***R*** verlassen dürfen, und sei daher nicht dazu verpflichtet gewesen, diese Angaben (sachverhaltsmäßig) auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Diese Argumentation vergreift schon deshalb nicht, weil der Bf auch ohne weitergehende Überprüfung wusste, dass ***R*** seit 2000 Eigentümer der Liegenschaft war. Folgte man ihr dennoch, läge in der Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 lediglich eine unrichtige rechtliche Beurteilung, welche im Schrifttum überwiegend als unschädlich, also nicht haftungsbegründend, angesehen wird (zB

Urtz in Urtz (Hrsg.) Immobiliensteuer Update 2013, S. 383; aM *Bodis in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (18. Lfg 2016) § 30c EStG - Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter Rz 44ff). Da gegenständlich die unrichtige rechtliche Beurteilung durch den Bf als Parteienvertreter in Kenntnis des die Hauptwohnsitzbefreiung nicht tragenden Sachverhaltes getroffen wurde, kann eine Auseinandersetzung mit dieser Frage unterbleiben.

4. Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Ermessensübung ist zu begründen (zB VwGH 27.8.2020, Ra 2019/13/0035).

Die Abgabenbehörde hat es, vom Bf unbeanstandet, verabsäumt, das bei der Haftungsinanspruchnahme des Bf geübte Ermessen im angefochtenen Bescheid oder der Beschwerdeentscheidung zu begründen. Es handelt sich dabei um einen sanierbaren Begründungsmangel, zumal im Erkenntnis das Ermessen eigenverantwortlich zu üben ist (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 20 Rz 11).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das „öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 20 BAO Rz 7 mwN).

Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen sind Besicherungsinstitute, woraus sich eine gewisse Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners ergibt. Daher darf der Haftende idR nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 7 Rz 5 u. 6, mwN)

Wie bereits erwähnt, wurde die haftungsgegenständliche Immobilienertragsteuer von ***R*** bislang nicht entrichtet, und ist eine solche Entrichtung in Anbetracht seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse auch nicht zu erwarten (vgl. Pt. II.2. dieses Erkenntnisses). Wenn somit das öffentliche Interesse an einem gesicherten Abgabenaufkommen nur durch Geltendmachung der Haftung gewahrt werden kann, kann in der Heranziehung des Bf eine unrichtige Ermessensübung durch die Abgabenbehörde nicht erkannt werden (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0132).

Neben der Nachrangigkeit (der Subsidiarität als Ermessensrichtlinie) und dem bereits erwähnten öffentlichen Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen, sowie der Einbringlichkeit der Abgaben-(Haftungs-)schuld sind bei der Ermessensübung unter

dem Kriterium der Zweckmäßigkeit die Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages und die Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen selbst zu berücksichtigen. In Anbetracht der Höhe der haftungsgegenständlichen Abgabe kam ein Absehen von der Haftungsinanspruchnahme nicht in Betracht; von der Uneinbringlichkeit beim Bf ist nicht auszugehen, zumal dieser selbst (iZm einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO) auf seine „geordneten Vermögensverhältnisse“ verwies. Ebenjene schließen auch aus, dass eine Unbilligkeit infolge persönlicher und wirtschaftlicher Verhältnisse des Haftungspflichtigen anzunehmen wäre. Da die Haftungsinanspruchnahme nur drei Monate nach Festsetzung der Einkommensteuer gegenüber ***R*** erfolgte, und eine zeitnahe Festsetzung aufgrund der unrichtigen Selbstberechnung unterblieben ist, kann im Beschwerdefall außerdem von einer Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit keine Rede sein. Insgesamt hatte eine Haftungsinanspruchnahme des Bf im Ermessen sohin zu erfolgen. (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 7 BAO Rz 7, mit zahlreichen Verweisen auf Rechtsprechung und Literatur)

5. Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht kann zur Begründung der Abweisung der Beschwerde unter Aufrechterhaltung des Ergebnisses des behördlichen Verfahrens (also im Wesentlichen bei Übernahme des Spruches des angefochtenen Bescheides in das Erkenntnis) der Begründung des bekämpften Bescheides folgen, also sich auf die Begründung des behördlichen Bescheides berufen (vgl bereits VwGH 25. 3. 1960, 2123/56) und diese auch ergänzen. Es kann aber unter unveränderter Beibehaltung des behördlichen Verfahrensergebnisses auch die Begründung des angefochtenen Bescheides durch eine (teilweise) neue Begründung ersetzen, ohne dabei die Verfahrensgrundlage der belangten Behörde zu verlassen, selbst wenn es das auslösende Moment für den (gleichen) Anspruch in einem anderen Sachverhaltsmerkmal oder in einem anderen Rechtsgrund als die belangte Behörde erblickt (vgl bereits VwGH 18. 9. 1969, 383/68). (*Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.06} (2023) § 279 BAO Rz 20, mit den angeführten Zitaten)

Es steht dem Bundesfinanzgericht frei, ein abweisendes, damit im Spruch die Rechtsansicht der Abgabenbehörde bestätigendes Erkenntnis, auf eine neue Begründung zu stützen. Es war daher entgegen der vom Bf zum Ausdruck gebrachten Ansicht nicht ausschließlich maßgeblich, ob das Gebäude, wie von der Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid angenommen, durchgehend betrieblich genutzt worden war (vgl. Stellungnahme v. 04.11.2025). Die Abweisung der Beschwerde, damit eine Bestätigung des angefochtenen Bescheides, hatte aus den oben angeführten Gründen zu erfolgen.

6. Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Ein als Beschwerde gem. § 248 BAO zu wertender Antrag wurde erst bzw. nur im Vorlageantrag vom 10.01.2022 gestellt, nicht jedoch in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid. Ungeachtet dessen, dass der Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen war, wird die dort erhobene Beschwerde gem. § 248 BAO nach Rechtskraft des Haftungsbescheides einer Erledigung zuzuführen sein. Es handelt sich um ein eigenständiges Anbringen iSd § 85 BAO.

Zu den Eventualanträgen im Vorlageantrag vom 03.07.2025 ist Folgendes zu sagen: Der Bf wurde vom Bundesfinanzgericht aufgefordert zu erklären, welchem Antrag gem. § 299 BAO Folge gegeben werden solle, bzw. um welchen Antrag es sich dabei überhaupt handeln solle. Die dahingehenden Fragen blieben unbeantwortet. Der Eventualantrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung für den Fall der abweisenden Beschwerdeerledigung stellt eine unzulässige bedingte Prozesshandlung dar, der einen dem Verfahren abträglichen Schwebezustand herbeiführt (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 85 Tz 3; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 274 E18f).

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.

Höchstgerichtliche Rechtsprechung, welche sich mit dem Haftungstatbestand des § 30c Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 inhaltlich, und insbesondere mit der Wortfolge „wider besseren Wissens“, auseinandersetzt, existiert nicht, und war schon aus diesem Grund die Revision zuzulassen.

Innsbruck, am 4. Mai 2026