

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache DI AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C, Rechtsanwälte, Adresse1, über die Beschwerden vom 18.12.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 1.12.2014 betreffend

1) **Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO hinsichtlich **Einkommensteuer 2012** und

2) **Einkommensteuer 2012**

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) reichte ihre Einkommensteuererklärung 2012 am 2.8.2013 elektronisch beim zuständigen Finanzamt ein; die Einkommensteuerveranlagung erfolgte mit Bescheid vom 5.8.2013 auf Grund der Angaben der Bf.

Mit Schreiben vom 19.11.2013 teilte ihr das Finanzamt mit, dass die Veräußerung von Grundstücken ab dem 1.4.2012 einkommensteuerpflichtig sei. Auf Grund der vorliegenden Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 habe sie nach dem 31.3.2012 ein Grundstück veräußert, weshalb sie ersucht werde, das beiliegende Formular ausgefüllt zu retournieren.

Der steuerliche Vertreter verwies in seiner Eingabe vom 3.12.2013 darauf, dass die gegenständlichen Grundstücke bereits im März verkauft worden seien. Formelle Kaufverträge hätten zu diesem Zeitpunkt noch nicht erstellt werden können, da die notwendigen Vermessungsurkunden zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorgelegen seien. Immobilienertragsteuer falle daher nicht an.

Mit Bescheid vom 1.12.2014 nahm das Finanzamt **das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 wieder auf** und verwies in seiner Begründung auf die Begründung im neuen Sachbescheid sowie darauf, dass die dort näher ausgeführten Tatsachen neu hervorgekommen seien.

Dieser **neue Sachbescheid** erging ebenfalls am 1.12.2014 und enthielt bisher nicht erklärte, mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuernde Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 194.454,00 €. Im Vergleich zum Erstbescheid ergab sich eine Abgabennachforderung von 48.614,00 €.

Bei Ermittlung der Immobilienertragsteuer hätten die Vorverträge sämtlicher Grundstücksflächenverkäufe nicht als maßgeblicher Zeitpunkt der Verpflichtungsgeschäfte anerkannt werden können, da auf Grund der fünf Kaufvertragsabschlüsse eine Änderung der Vertragspartner eingetreten sei und die Kaufverträge von den vorgelegten Vorverträgen abgewichen würden. 60 % von 324.090,00 € seien daher als Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen der Immobilienertragsteuer unterworfen worden [Verträge vom 19.10.2012, zwei Verträge vom 4.9.2012 (einer mit Hrn. DD), vom 17.8.2012 und vom 30.7.2012].

Die verkauften Grundflächen seien aus den Grundstücken 1 (1.796 m²) und 2 (2.530 m²) der EZ 1111, KG E, gebildet worden. Die Grundstücke seien rechtswirksam mit 29.3.2012 in Wohngebiet umgewidmet worden.

In der **Beschwerde** vom 18.12.2014 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer 2012 wandte die Bf ein, dass die gegenständlichen Verpflichtungsgeschäfte vor In-Kraft-Treten des Immobilienertragsteuergesetzes abgeschlossen worden seien. Die in Folge abgeschlossenen Kaufverträge entsprächen den Übergangsbestimmungen. An den Verpflichtungsgeschäften habe sich nichts geändert.

Die Bf ersuchte um Aufhebung der Bescheide vom 1.12.2014 und beantragte für den Fall der Beschwerdevorlage an das Verwaltungsgericht die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 27.4.2015 ersuchte die Abgabenbehörde, den Mangel des Fehlens einer Begründung betreffend die Beschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid bis 11.5.2015 nachzuholen.

In ihrer Eingabe vom 6.5.2015 brachte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung im Wesentlichen vor, dass das Finanzamt den Wiederaufnahmebescheid auf neu hervorgekommene Tatsachen gestützt habe. Diese Rechtsansicht sei verfehlt.

§ 303 Abs. 1 BAO normiere, dass ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. dann von Amts wegen wiederaufgenommen werden könne, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entgegen der Rechtsansicht der erstinstanzlichen Behörde seien für die Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens keine derartigen Tatsachen neu hervorgekommen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 datiere vom 5. 8.2013.

Der Kaufvertrag B - F sei am 30.7.2012, der Kaufvertrag B - G/H am 17.8.2012, der Kaufvertrag B - I/K am 14.9.2012, der Kaufvertrag B - D/J am 14.9.2012 und der Kaufvertrag B – L am 19.10.2012 abgeschlossen worden.

Zu diesen Kaufverträgen seien Vorverträge abgeschlossen worden: am 20.3.2012 B - F, B - G, B - I, B - D und am 27.3.2012 B - L.

Die Kaufverträge seien im Jahr 2012 fristgerecht beim Finanzamt zur Vergebührung angezeigt worden.

Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass in den Kaufverträgen ausdrücklich festgehalten worden sei, dass zu den oben angeführten Daten bereits ein Vorvertrag errichtet worden sei.

Daraus erhellte, dass der Finanzbehörde noch vor Erlass des Einkommenssteuerbescheides für das Jahr 2012 am 5.8.2013 dieser Sachverhalt bekannt gewesen sei, weshalb hier entgegen der Rechtsansicht der erstinstanzlichen Behörde die rechtlichen Voraussetzungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommenssteuer 2012 im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO nicht erfüllt seien, weil keine Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Bescheid vom 1.12.2014 über die Wiederaufnahme betreffend die Einkommenssteuer 2012 sei daher inhaltlich bzw. in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig, weshalb auch dagegen Beschwerde erhoben worden sei mit dem Antrag auf Aufhebung dieses Bescheides.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 8.5.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Einkommensteuer 2012 verfügenden Bescheid als unbegründet ab.

Mit Bescheid vom 1.12.2014 sei gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 verfügt worden. Dies, da die Bf mit insgesamt fünf nach dem 31.3.2012 abgeschlossenen Kaufverträgen Grundstücke verkauft habe, die Einkünfte aus diesen Grundstücksveräußerungen bei der ursprünglichen Einkommensteuerbemessung (Bescheid vom 5.8.2013) aber nicht berücksichtigt worden seien.

Der auf Grund des Mängelbehebungsauftrages nachgereichten Begründung vom 6.5.2015 hielt die Abgabenbehörde entgegen, dass das neu Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach hA immer aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 31). Laut dem Vorbringen der Bf seien die Kaufverträge im Jahr

2012 im Rahmen der Vergebührung beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Zuge der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer angezeigt worden. Zum einen sei für die im Zusammenhang mit der Vergebührung behauptete Vorlage der entsprechenden Verträge kein Beweis erbracht worden, zum anderen hindere eine Vorlage der Verträge beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nicht eine Wiederaufnahme des Verfahrens durch das für die Einkommensteuer (hier: Immobilienertragsteuer) zuständige Wohnsitzfinanzamt, da es im Rahmen der Wiederaufnahme immer auf die Kenntnis der die Abgabe festsetzenden Stelle ankomme (VwGH 16.3.1993, 89/14/0123; VwGH 2.7.2002, 2000/14/0140).

Die verfahrensgegenständlichen Kaufverträge seien dem Finanzamt FA bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 5.8.2013 nicht bekannt gewesen (weder habe die Bf die Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen in ihre Einkommensteuererklärung vom 2.8.2013 aufgenommen, noch sei eine „Mitteilung“ des Parteienvertreters gemäß § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 an das zuständige Finanzamt ergangen), weshalb die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu Recht erfolgt sei.

Im fristgerechten **Vorlageantrag** führte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung ergänzend aus, dass die Rechtsansicht der erstinstanzlichen Behörde verfehlt sei, wonach die verfahrensgegenständlichen Kaufverträge bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 5.8.2013 nicht bekannt gewesen seien.

§ 303 Abs. 1 BAO normiere, dass ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen ua dann wiederaufgenommen werden könne, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entgegen der Rechtsansicht der erstinstanzlichen Behörde seien derartige Tatsachen – in Bezug auf den Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 5.8.2013 – nicht neu hervorgekommen.

Unstrittig sei, dass die Kaufverträge B - F am 30.7.2012, B - G/H am 17.8.2012, B - I/K am 14.9.2012, B - D/J am 14.9.2012 und B - L am 19.10.2012 abgeschlossen worden seien. Zu diesen Kaufverträgen seien im März 2012 Vorverträge abgeschlossen worden, auf die auch in den Kaufverträgen ausdrücklich Bezug genommen worden sei.

Die obigen Kaufverträge seien fristgerecht im Jahr 2012 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Vergebührung angezeigt worden, sodass diese der Finanzbehörde bekannt gewesen seien bzw. bekannt hätten sein müssen.

Daraus erhellte, dass der Finanzbehörde dieser Sachverhalt vor Erlass des Einkommenssteuerbescheides für das Jahr 2012, sohin knapp ein Jahr nach Abschluss dieser Verträge, bekannt gewesen sei bzw. hätte bekannt sein müssen, weshalb hier entgegen der Rechtsansicht der erstinstanzlichen Behörde die rechtlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommenssteuer 2012 im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b nicht erfüllt seien, weil keine Tatsachen im

abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens keinen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Soweit die verfahrensgegenständlichen Kaufverträge dem Finanzamt FA bei Erlassung des Einkommenssteuerbescheides für das Jahr 2012 am 5.8.2013 nicht bekannt gewesen seien, übersehe dieses, dass diese Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen von der Bf nicht in ihre Einkommenssteuererklärung aufzunehmen gewesen seien, weil diese die Rechtsansicht vertrete, dass hier keine Immobilienertragsteuerpflicht bestehe, andererseits habe der Parteienvertreter keine Mitteilung an das zuständige Finanzamt richten müssen, zumal ja die Verträge fristgerecht im Jahr 2012 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel angezeigt worden seien. Diese Information hätte sich die erstinstanzliche Behörde abrufen können, was sie offensichtlich nachträglich gemacht habe, andernfalls es nicht zur Wiederaufnahme gekommen wäre. Dies gehe zu Lasten der Behörde, weil ihr dies zumindest hätte bekannt sein müssen.

Der Bescheid sei daher inhaltlich und in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig. Der Antrag, eine mündliche Verhandlung durchzuführen, werde aufrecht erhalten.

Die Beschwerde gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen **Einkommensteuerbescheid 2012** wies das Finanzamt mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.2.2015 ebenfalls als unbegründet ab.

Mit Kaufvertrag vom 30.7.2012 (B - F), vom 17.8.2012 (B - G/H), vom 14.9.2012 (B - I/K und B - D/J) und vom 19.10.2012 (B - L) habe die Bf Teilgrundstücke der Liegenschaft KG E, EZ 1111, Gst.Nr. 1 und 2, um gesamt 324.090,00 € verkauft. Zu diesen Hauptverträgen seien Vorverträge mit Datum 20.3.2012 [B - F, B - G, B - I, B - D („Vereinbarung“)] und 27.3.2012 (B - L) abgeschlossen worden.

Die Grundstücke Nr. 1 und 2 seien am 29.3.2012 rechtswirksam als Wohngebiet gewidmet worden.

Mit Bescheid vom 1.12.2014 sei für den Veräußerungsgewinn aus diesen Liegenschaftsverkäufen eine ImmoESt gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vorgeschrieben worden. Die zwischen den einzelnen Parteien geschlossenen Vorverträge seien auf Grund ihrer inhaltlichen Ausgestaltung nicht als unmittelbare Verpflichtungsgeschäfte anerkannt worden.

Die Bf habe dagegen rechtzeitig mit der Begründung Beschwerde erhoben, dass die für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Verpflichtungsgeschäfte vor dem In-Kraft-Treten der Immobilienertragsteuer geschlossen worden seien.

Diesem Argument könne jedoch aus nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden:

Gem. § 936 ABGB sei ein Vorvertrag die Vereinbarung, in Zukunft einen Hauptvertrag zu schließen (Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkommentar zum ABGB⁴, Rz 1 zu § 936).

Unter Anschaffung und Veräußerung seien schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, auf Grund derer Leistung und Gegenleistung erfließen würden (VwGH 8.2.1989, 88/13/0049). Der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages (Hauptvertrages) sei jedoch unter Umständen dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht worden sei, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnehme (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Die wirtschaftlichen Vorteile aus einem Kaufvertrag seien die Zahlung des Kaufpreises an den Veräußerer sowie die Übergabe des Kaufobjekts an den Erwerber.

In den vorliegenden Fällen seien diese beiden Punkte allerdings erst in den jeweiligen Hauptverträgen geregelt worden (Pkt. II und IV B - F; Pkt. III und V B - G/H; Pkt. IV u. VI B - I/K; Pkt. V u. VII B - D/J; Pkt. V u. VII B - L), woraus folge, dass der Leistungsaustausch davor noch nicht stattgefunden habe. Auch werde in den Vorverträgen zum Teil darauf hingewiesen, dass der Kaufpreis erst bei Vertragsunterzeichnung übergeben werde (siehe zB „Vereinbarung“ B - D, Pkt. 3.). Leistung und Gegenleistung würden daher erst auf Grund der jeweiligen Hauptverträge erbracht, weshalb die wirtschaftlichen Vorteile nicht schon durch die Vorverträge vorweggenommen seien. Für die steuerliche Beurteilung sei daher der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses der Hauptverträge maßgeblich.

Weiters liege ein Vorvertrag (iSd § 936 ABGB) nur dann *nicht* vor, wenn die abgeschlossene Vereinbarung alle wesentlichen Vertragsmerkmale enthalte und nichts in der Vereinbarung darauf hinweise, dass die Parteien erst künftig den Vertrag abschließen wollten (vgl. OGH RS0038573 [T1]).

In fast allen verfahrensgegenständlichen Vorverträgen (ausgenommen „Vereinbarung“ B - D, die sich jedoch im Zusammenhang mit der Kaufpreiszahlung auf eine künftige Vertragsunterzeichnung beziehe, s.o.) werde darauf hingewiesen, dass ein Kaufvertrag erst erstellt werde und die Vorverträge nur befristet gelten würden. Dieser Hinweis lasse darauf schließen, dass die Parteien mit Unterzeichnung der Vorverträge nur die Vereinbarung treffen wollten, in Zukunft einen Hauptvertrag abzuschließen (§ 936 ABGB), nicht jedoch das unmittelbare Verpflichtungsgeschäft selbst.

Darüber hinaus habe es den Anschein, dass bei Abschluss der Vorverträge noch keine endgültige Einigung über die Vertragsparteien vorgelegen sei, da in den Vorverträgen *eine*, in den Hauptverträgen jedoch jeweils *zwei* kaufende Parteien aufscheinen würden. Eine Einigung über die Person der am Rechtsgeschäft beteiligten Parteien sei allerdings zwingende Voraussetzung für die anschließende Einigung über die essentialia negotii selbst. Da nicht ersichtlich sei, dass die in den Vorverträgen angeführten Käufer eine Vollmacht zum Abschluss dieser Verträge für ihre in den Hauptverträgen aufscheinenden Partnerinnen gehabt hätten, fehle in den Vorverträgen offenbar eine Einigung über ein wesentliches Vertragsmerkmal.

Überdies könne anstatt eines Vorvertrages ein unmittelbares Verpflichtungsgeschäft nur dann angenommen werden, wenn die wesentlichen Vertragsinhalte mit jenen des intendierten Hauptvertrages ident seien (vgl. OGH 13.7.1993, 4 Ob 519/93). Mangels

Identität der kaufenden Parteien in den Vor- und Hauptverträgen könnten die Vorverträge auch aus diesem Grund nicht als unmittelbare Verpflichtungsgeschäfte angesehen werden.

Ein weiteres Indiz dafür, dass aus steuerlicher Sicht die jeweiligen, nach dem 31.3.2012 abgeschlossenen Hauptverträge maßgeblich seien, sei der Zeitpunkt der Selbstberechnung der GrESt.

Die Selbstberechnung der GrESt sei durch Parteienvertreter innerhalb der Frist zur Vorlage der Abgabenerklärung vorzunehmen (§ 10 GrEStG), sohin bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden sei, zweitfolgenden Monats. Die Steuerschuld entstehe, sobald ein nach dem GrEStG steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht sei (§ 8 GrEStG).

Hier sei die Selbstberechnung der GrESt am 1.8.2012 (B - F), am 27.9.2012 (B - G/H), am 18.9.2012 (B - I/K und B-D/J) und am 19.10.2012 (B - L) erfolgt, somit innerhalb der Frist ausgehend von den jeweiligen Hauptverträgen. Diese Tatsache lasse darauf schließen, dass die Vorverträge offenbar selbst von den Vertragsparteien nicht als Erwerbsvorgänge iSd GrEStG und daher auch nicht als unmittelbare Verpflichtungsgeschäfte angesehen worden seien.

Der steuerliche Vertreter der Bf argumentiere damit, dass die Hauptverträge vor dem 31.3.2012 nicht abgeschlossen hätten werden können, da zu diesem Zeitpunkt noch keine Vermessungsurkunde existiert habe (E-Mail vom 3.12.2013 an die Abgabenbehörde).

Dieses Argument könne jedoch nicht überzeugen, da zum einen die Vermessungsurkunde vom 20.3.2012 stamme (Anm.: vier Vorverträge seien mit 20.3.2012, einer mit 27.3.2012 datiert) und zum anderen die Flächenausmaße in den Vorverträgen mit jenen der Hauptverträge auf den Quadratmeter genau übereinstimmten. Nach Ansicht der Abgabenbehörde entspreche es nicht der Lebenserfahrung, dass ungerade Flächenmaße wie beispielsweise 794 m², 809 m², 93 m² oder 950 m² als Gesamtmaß aus 544 m², 404 m² und 2 m² ohne Vermessungsurkunde derart exakt geschätzt bzw. bestimmt werden könnten.

Vielmehr lasse diese Tatsache in freier Beweiswürdigung den Schluss zu, dass die Vorverträge zu einem Zeitpunkt erstellt worden seien, zu dem die Parteien in voller Kenntnis der Ergebnisse des Vermessungsverfahrens gewesen seien und dass die Daten der Vorvertragsabschlüsse in Anlehnung an das Datum der Erstellung der Vermessungsurkunde mit einem Zeitpunkt vor dem 1.4.2012 bestimmt worden seien.

Ergänzend sei erwähnt, dass mit dem Kaufvertrag B - I/K vom 14.9.2012 (Vorvertrag vom 20.3.2012) ein zweiter Verkäufer (DD, St.Nr. 111/1111) das Grundstück Nr. 3 der EZ 333, KG E, um 44.500,00 € an die beiden Käufer veräußert habe. Die Einkünfte aus dieser Grundstücksveräußerung seien der Immobilienertragsteuer unterworfen worden (Bescheid vom 24.3.2014) und sei der entsprechende Einkommensteuerbescheid (in diesem Punkt) rechtskräftig geworden.

Aus all diesen Gründen halte die Abgabenbehörde weiterhin an ihrer Ansicht fest, dass für die steuerliche Beurteilung die jeweils nach dem 31.3.2012 abgeschlossenen Hauptverträge maßgeblich seien.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** argumentierte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung, dass das erste Stabilitätsgesetz 2012 zu einer tiefgreifenden Umstellung im System der Besteuerung von Grundstücksverkäufen geführt habe. Ab dem 1.4.2012 seien Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Grundstücken grundsätzlich immer steuerpflichtig (ausgenommen Anwendbarkeit eines Befreiungstatbestandes).

Wie von der Finanzbehörde richtig festgestellt, habe die Bf jeweils Vorverträge am 20.3.2012 mit L, Dr. F, Mag. G sowie CD und I abgeschlossen. Die Kaufverträge seien im Zeitraum 30.7.2012 bis 19.10.2012 unterfertigt worden.

Die Behörde vertrete nun die Rechtsansicht, dass für die steuerliche Beurteilung die jeweils nach dem 31.3.2012 abgeschlossenen Hauptverträge maßgeblich seien.

Hier unterliege die Behörde einem Rechtsirrtum, weil diese vermeine, dass vor Abschluss der Kaufverträge (Hauptverträge) kein Leistungsaustausch stattgefunden habe und die wirtschaftlichen Vorteile nicht schon durch die Vorverträge vorweggenommen seien und daher für die steuerliche Beurteilung der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses der Hauptverträge maßgeblich sei.

In den abgeschlossenen Vorverträgen seien der konkrete Kaufgegenstand und Kaufpreis bestimmt bzw. bestimmbar. Daraus erhellte, dass hier eine Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis erzielt worden sei und begründe der Vorvertrag die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages. Zur Gültigkeit des Vorvertrages sei lediglich erforderlich, dass dieser alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrages enthalte.

Aus dem Vorvertrag entstehe die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages.

Die Behörde stelle aber auf den Leistungsaustausch und auf die wirtschaftlichen Vorteile aus einem Kaufvertrag ab, sohin auf Zahlung und Übergabe.

Gerade in diesem Punkt irre die Behörde, weil die Steuerpflicht zB betreffend die Grunderwerbssteuer bei Abschluss des Vertrages eintrete und nicht auf die Übergabe oder Zahlung des Kaufpreises abstelle oder davon abhängig sei.

Leistung und Gegenleistung seien eine Folge eines Vertrages, änderten aber nichts an deren Rechtswirksamkeit oder dem Verpflichtungsgeschäft. Der Leistungsaustausch sei daher eine Folge aus dem Vertrag.

Die Behörde argumentiere weiters damit, dass in fast allen verfahrensgegenständlichen Vorverträgen darauf hingewiesen werde, dass ein Kaufvertrag erst erstellt werde, und diese nur befristet gelten würden. Dieser Hinweis lasse darauf schließen, dass die Parteien mit Unterzeichnung der Vorverträge nur die Vereinbarung treffen wollten, in Zukunft einen Hauptvertrag abzuschließen, nicht jedoch das unmittelbare Verpflichtungsgeschäft selbst.

Auch in diesem Punkt irre die Behörde, zumal in den Vorverträgen ausdrücklich vereinbart worden sei, welche Grundstücke zu welchem Kaufpreis verkauft würden, wobei Vorverträgen immanent sei, dass eine Frist zum Abschluss des Hauptvertrages bestimmt werde. Zur Gültigkeit eines Vorvertrages müsse der Abschlusszeitpunkt des Hauptvertrages bestimmt werden und sei erforderlich, dass er schon alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrages enthalte, sohin den Kaufgegenstand und Kaufpreis, andernfalls dieser rechtsunwirksam wäre.

Die Behörde stelle eine Vermutung auf, wenn sie meine, es habe den Anschein, dass bei Abschluss der Vorverträge noch keine endgültige Einigung der Vertragsparteien vorgelegen sei, weil in den Vorverträgen eine, in den Hauptverträgen zwei kaufende Parteien aufschienen. Auch hier irre die Behörde. Es handle sich um eine reine Vermutung, wobei die jeweiligen Ehegattinnen oder Lebensgefährtinnen in den Hauptvertrag eingetreten seien und hier die Anscheinsvollmacht bei Abschluss vorgelegen habe, ungeachtet dessen, dass dies am Kauf selbst nichts ändere, wenn im Einvernehmen aller ein zweiter Käufer hinzutrete.

Die Behörde meine, dass ein unmittelbares Verpflichtungsgeschäft aus dem Vorvertrag nur dann angenommen werden könne, wenn die wesentlichen Vertragsinhalte mit jenen des intendierten Hauptvertrages ident seien und mangels Identität der kaufenden Parteien in den Vor- und Hauptverträgen die Vorverträge aus diesem Grund nicht als unmittelbare Verpflichtungsgeschäfte angesehen werden könnten. Auch in diesem Punkt irre die Behörde, weil wesentlicher Vertragsinhalt der Kaufgegenstand und Kaufpreis sei und die Vertragsparteien festgestanden hätten und sich durch den Beitritt der Lebenspartnerinnen als zusätzliche Käuferinnen am Vertragsinhalt nichts geändert habe.

Soweit die erstinstanzliche Behörde als weiteres Indiz den Zeitpunkt der Selbstberechnung der Grunderwerbssteuer heranziehe, übersehe diese, dass die Grunderwerbssteuer grundsätzlich mit Abschluss eines Hauptvertrages fällig werde, unabhängig vom wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes, nicht aber im Zeitpunkt des Abschlusses eines Vorvertrages, auch wenn dieser als Verpflichtungsgeschäft zu qualifizieren sei.

Die Hauptverträge hätten deshalb nicht vor dem 31.3.2012 abgeschlossen werden können, weil die Vermessungsurkunde zwar mit 20.3.2012 datiert, aber noch nicht in Rechtskraft erwachsen gewesen sei. Mit Bescheid des Marktgemeindeamtes X vom 6.7.2012, Zahl: 5, sei die Bauplatzbewilligung bescheidmäßig für die kaufgegenständlichen Grundstücke erteilt worden, weshalb die Hauptverträge nach Rechtskraft dieses Bescheides abgeschlossen worden seien. Die Vermessungsurkunde sei zum 20.3.2012 vorgelegen, nicht jedoch deren Rechtskraft bzw. der Bescheid über die Bauplatzbewilligung.

Soweit ein zweiter Verkäufer, Herr DD, das in seinem Eigentum stehende Grundstück Nr. 3 inneliegend in der EZ 333, KG E, am 14.9.2012 veräußert habe, die Einkünfte aus dieser Grundstücksveräußerung der Immobilienertragsteuer unterworfen worden seien und der

Einkommenssteuerbescheid in diesem Punkt rechtskräftig geworden sei, entfalte dies keine Bindungswirkung für die Bf. Dies sei eine unzulässige Argumentation, was auch der VwGH judiziert habe.

Die Bf hielt den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht und beantragte im Hinblick darauf die Beischafterung sowohl des Bauaktes des Marktgemeindeamtes X, Zl. 5, und die Beischafterung des Steueraktes DD, Adresse 2.

Mit Schreiben vom 18.4.2017 **ersuchte die RichterIn** die Bf, zu nachstehenden Ausführungen **Stellung zu nehmen**:

„1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

*Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist **ausschließlich aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und den konkreten Zeitraum** derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 2.7.2002, 2000/14/0140).*

Die beschwerdegegenständlichen Grundstücksveräußerungen galten daher für das Finanzamt FA im Einkommensteuerverfahren 2012 auch dann als neu hervorgekommen, wenn die Kaufverträge dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für Zwecke der Grunderwerbsteuer bereits vorgelegt gewesen sind.

Da die Tatbestandsvoraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO erfüllt waren, war die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 rechtmäßig.

2) Einkommensteuer 2012:

Bei Abschluss eines Vorvertrages ist der Wille der Parteien darauf gerichtet, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren und damit die endgültigen Verpflichtungen hinauszuschieben, weil die Zeit noch nicht reif ist (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115).

Leistungsgegenstand des Vorvertrages ist die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages. Aus dem Vorvertrag kann aber noch nicht auf die Erfüllung jener Verpflichtung geklagt werden, die Gegenstand des Hauptvertrages sein soll.

Da sowohl der Erwerb nach dem GrEStG als auch die Anschaffung bzw. Veräußerung nach

§ 30 EStG 1988 an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft anknüpfen, entsteht auf Grund eines Vorvertrages noch keine Grunderwerb- bzw. Einkommensteuerpflicht.

Ist ausdrücklich vereinbart, dass ein Vertrag hinsichtlich der Eigentumsübertragung als Vorvertrag im Sinn des § 936 ABGB gelten soll, ist er als Vorvertrag zu beurteilen [Fellner, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 153, 15. Lfg. (September 2016)].

Im vorliegenden Fall wurden die Vorverträge ausdrücklich als solche bezeichnet und nannten als Grund für den erst späteren Abschluss der jeweiligen Kaufverträge die noch nicht erfolgte Eintragung der Vermessungsurkunde im Grundbuch.

Nach dem Wortlaut war der Parteiwille ausdrücklich auf den Abschluss eines Vorvertrages gerichtet und bestand mit dem Hinweis auf den erst abzuschließenden Kaufvertrag auf Grund des Vorvertrages noch kein klagbarer und durchsetzbarer Anspruch auf Übertragung der Liegenschaft.

Diese Einschätzung deckte sich im Übrigen offenbar mit der Einschätzung der beschwerdeführenden Partei, weil die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erst anlässlich der am 30.7., 17.8., 14.9. und 19.10.2012 abgeschlossenen Kaufverträge und nicht bereits auf Grund der Vorverträge erfolgte.

Im Ergebnis sind daher nicht bereits die Vorverträge, sondern erst die Kaufverträge als die die Grunderwerbsteuer- und auch die Einkommensteuerpflicht auslösenden Verpflichtungsgeschäfte anzusehen. Diese Kaufverträge wurden nach dem 31.3.2012 abgeschlossen, weshalb die nach dem 31.3.2012 anzuwendende Rechtslage, die erstmals private Grundstücksveräußerungen in die Besteuerung einbezog, maßgeblich war und die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer zu Recht erfolgte.

3) Beweisanträge:

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben (Ritz, BAO⁵, § 183 Tz 2).

Zur beantragten Beischaffung des Bauaktes des Marktgemeindeamtes X, Zl. 5, und zur Beischaffung des Steueraktes von DD, Adresse2, wäre daher präzise anzuführen, welche konkreten Tatsachen durch welche Aktenteile dieser Beweismittel geklärt werden sollten.“

Mit Eingabe vom 17.5.2017 **nahm die steuerliche Vertretung** dazu wie folgt **Stellung**:

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens sei die vom Bundesfinanzgericht im Schreiben vom 18.4.2017 vertretene Rechtsansicht verfehlt.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 datiere vom 5.8.2013, die Kaufverträge vom 30.7., 17.8., 14.9. und 19.10.2012 seien alle fristgerecht im Jahr 2012 beim Finanzamt zwecks Vergebührung zur Anzeige gebracht worden. Zu diesen Kaufverträgen seien im März 2012 jeweils Vorverträge abgeschlossen worden, auf die in den Kaufverträgen ausdrücklich Bezug genommen werde. Zum Zeitpunkt des Erlasses des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2012 am 5.8.2013 seien der Finanzbehörde diese Kaufverträge bekannt gewesen bzw. hätten diese bekannt sein müssen. Es seien daher keine Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen, wobei die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens keinen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dies deshalb, weil ja die Vorverträge, die Grundlage für die Kaufverträge gewesen seien, vor In-Kraft-Treten des Immobilienertragsteuergesetzes abgeschlossen worden seien.

Diese Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen seien von der Bf nicht in ihre Einkommensteuererklärung aufzunehmen gewesen, weil diese die Rechtsansicht vertrete, dass für diese Kaufverträge keine Immobilienertragsteuerpflicht bestanden habe, weil ja die Vorverträge vor In-Kraft-Treten des Immobilienertragsteuergesetzes abgeschlossen worden seien. Es sei in der Sphäre des Finanzamtes gelegen gewesen, vorliegende Tatsachen bei Erlass des Einkommensteuerbescheides zu verwerten. Es sei unstrittig, dass sämtliche Kaufverträge rund ein Jahr zuvor bei der erstinstanzlichen Behörde zur Anzeige gebracht worden und dort aufgelegt seien. Diese Informationen hätte sich die erstinstanzliche Behörde abrufen können, was sie offensichtlich nachträglich gemacht habe, andernfalls es nicht zur Wiederaufnahme gekommen wäre. Dies gehe zu Lasten der Behörde, weil ihr dies zumindest hätte bekannt sein müssen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher rechtlich nicht gedeckt.

Die Einkommensteuer betreffend verwies die Bf darauf, dass bei Konsensualverträgen wie dem Kauf einer Liegenschaft für einen Vorvertrag in der Regel schon deshalb kein Platz bleibe, weil der Kauf zustande komme, sobald die Parteien über Ware und Preis einig seien; insbesondere liege dann kein Vorvertrag vor, wenn ein Hauptvertrag nur zur Verbücherung geboten sei, auch wenn der erste Vertrag ausdrücklich als Vorvertrag bezeichnet werde.

In den Vorverträgen sei unstrittig Einigung über den Kaufgegenstand und den Kaufpreis erzielt worden. Die Errichtung des verbücherungsfähigen Kaufvertrages sei auf die auflösende Bedingung der Eintragung der Vermessungsurkunde im Grundbuch terminisiert worden. Gemäß der Judikatur sei eine Vereinbarung zwischen rechtlichen Laien, in Zukunft einen Vertrag bestimmten Inhaltes schließen zu wollen, zwingend so zu verstehen, dass die Parteien bereits zu diesem Zeitpunkt eine verbindliche Verpflichtung eingehen wollten. Der Hinweis auf eine in Aussicht genommene Vertragsunterfertigung indiziere, dass über das bereits abgeschlossene Rechtsgeschäft in Form des Vorvertrages eine weitere Urkunde zu errichten sei.

Soweit die Behörde meine, dass die Kaufverträge nach dem 31.3.2012 abgeschlossen worden und diese als die Einkommensteuerpflicht auslösenden Verpflichtungsgeschäfte anzusehen seien, übersehe diese, dass die Vorverträge vor dem 31.3.2012 abgeschlossen worden seien, in welchen Zeitpunkten die Käufe zustande gekommen seien, weil sich die Parteien über Kaufgegenstand und Kaufpreis geeinigt hätten. Die notwendigen grundbuchsfähigen Kaufverträge seien deshalb später errichtet worden, weil die Vermessungsurkunde zu diesem Zeitpunkt noch nicht im Grundbuch eingetragen gewesen sei. Mit Eintritt der auflösenden Bedingung Eintragung der Vermessungsurkunde im Grundbuch sei den Parteien das Recht zugestanden, auf den Abschluss eines grundbuchsfähigen Kaufvertrages zu klagen bzw. damit die Zuhaltung des Kaufvertrages zu fordern, was nur dann möglich sei, wenn bereits ein Kauf zustande gekommen sei, was durch die Vorverträge zutreffe. Der Abschluss des grundbuchsfähigen Kaufvertrages löse die Grunderwerbsteuerpflicht aus; was eine allfällige Einkommensteuerpflicht betreffe, sei bei dieser aber darauf abzustellen,

wann das eine allfällige Einkommensteuerpflicht auslösende Verpflichtungsgeschäft zustande gekommen sei, dies sei mit Abschluss der Vorverträge gewesen, sohin zu einem Zeitpunkt, wo das Immobilienertragsteuergesetz noch nicht in Kraft gewesen sei. Im Hinblick darauf sei die Vorschreibung der Immobilienertragssteuer zu Unrecht erfolgt.

Die Bf verweise darauf, dass im Jahr 2012 das Umsatzsteuergesetz geändert worden sei, wo die Vorsteuerberichtigung von 10 auf 20 Jahre ausgedehnt worden sei. Gemäß der Übergangsbestimmungen bzw. Rechtsprechung sei diese Änderung nur auf Rechtsgeschäfte anzuwenden, die nach Inkrafttreten abgeschlossen worden seien. Rechtsgeschäfte, die vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen worden seien, seien davon nicht betroffen.

Diese Rechtsprechung sei analog auf die ImmoEST anzuwenden, konkret vorliegender Sachverhalt, wo zwischen den Parteien vor In-Kraft-Treten derselben in Form eines Vorvertrages Willensübereinstimmung erzielt worden sei, was den Kaufgegenstand und den Kaufpreis betreffe und die auflösende Bedingung nur die gewesen sei, dass der grundbuchsfähige Kaufvertrag erst erstellt werden könne, wenn die Vermessungsurkunde im Grundbuch eingetragen sei. Die vorliegenden Vorverträge seien, wie bereits aufgezeigt, Kaufverträge, auch wenn diese ausdrücklich als Vorvertrag bezeichnet worden seien.

Zu den Beweisanträgen führte die Bf aus, dass die Beischaffung des Bauaktes des Marktgemeindeamtes X zum Beweisthema geführt werde, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vorverträge die Vermessungsurkunde noch nicht im Grundbuch eingetragen gewesen sei, weshalb zu diesem Zeitpunkt die grundbuchsfähigen Kaufverträge nicht, wie geplant, hätten abgeschlossen werden können. Die Beischaffung des Steueraktes von DD, Adresse2, werde zum Beweisthema geführt, dass der Einkommensteuerbescheid von DD mangels Rechtskenntnis nicht bekämpft worden sei und kein Präjudiz für die zu lösenden Rechtsfragen auslöse.

Abschließend bekräftigte die Bf, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrechterhalten werde.

Auf Anfrage der RichterIn teilte der Amtsvertreter mit, dass die für die Einkommensteuerveranlagung zuständige Abteilung durch die Bearbeitung einer Liste betreffend ImmoEST-Fälle am 19.11.2013 auf die Grundstücksverkäufe der Bf aufmerksam geworden sei und an diesem Tag das Ergänzungssuchen, mit welchem die Bf zu den Grundstücksveräußerungen befragt worden sei, versandt habe.

Im Rahmen der am 12.9.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde in Anwesenheit der Bf, ihres Vertreters und des Vertreters des Finanzamtes die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert.

Erwägungen

Rechtslage:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Neufassung des § 303 BAO trat gemäß § 323 Abs. 37 BAO mit 1.1.2014 in Kraft und war als verfahrensrechtliche Vorschrift auch auf alle zu diesem Zeitpunkt offenen Verfahren anzuwenden.

Zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme im vorliegenden Fall war daher die Neufassung des § 303 BAO heranzuziehen.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vorhandene Tatsachen oder Beweismittel, die jedoch erst später hervorkommen und im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt gewesen sind. Dem gegenüber bilden "neu entstandene" Beweismittel oder die fehlerhafte rechtliche Beurteilung eines **offen gelegt gewesenen Sachverhaltes** keinen Wiederaufnahmegrund.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln **nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum** derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der die Abgabe (im vorliegenden Fall die Einkommensteuer) festsetzenden Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 2.7.2002, 2000/14/0140, zu einem dem damaligen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern für Zwecke der Verkehrsteuerbemessung bereits vorgelegten, dem Finanzamt im Einkommensteuerverfahren aber unbekannten Kaufvertrag; VwGH 19.3.2002, 97/14/0034, wonach es im Einkommensteuerverfahren auf den Wissensstand der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zuständigen Behörde nicht ankommt und auch nicht darauf, ob die Durchschriften der Grunderwerbsteuererklärungen, die der für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständigen Stelle übermittelt worden waren, Anlass zur Überprüfung gegeben hätten, weil es auf das behördliche Verschulden am Unterbleiben gebotener Ermittlungen nicht ankommt).

Die Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln bezieht sich somit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 18.9.2003, 99/15/0120) und nicht darauf, ob diese Umstände der Behörde insgesamt bekannt gewesen sind (VwGH 31.10.2000 95/15/0114; 20.9.2001 2000/15/0039; 18.9.2003 99/15/0120).

Im Einkommensteuerverfahren ist daher der Wissensstand der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zuständigen Abgabenbehörde unerheblich.

Selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren schließt eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aus (VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007).

Wird ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines von der Partei bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärung der Partei nicht vollständig war, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Das gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat, somit den gesetzlichen Verpflichtungen, die Abgabenerklärungen zu prüfen und Ergänzungen zu verlangen, nicht entsprochen hat (Stoll, BAO, 2934).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zwecks der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis.

Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben; dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 62 ff).

Die Abgabenbehörde hat ihre Ermessensentscheidung zu begründen. Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO⁵, § 93 Tz 13 ff).

Ebenso können, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend vom genannten Wiederaufnahmegrund, im Rechtsmittelverfahren erforderliche Ergänzungen vorgenommen werden (VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062).

2) Einkommensteuer 2012:

Nach § 29 Z 2 EStG 1988 (idF BGBl I Nr. 22/2012 ab 1.4.2012) zählen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31) zu den sonstigen Einkünften.

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören (§ 30 Abs. 1 EStG 1988).

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 (Abs. 2) anzuwenden ist (§ 30a Abs. 1 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 118/2015).

Nach § 124b Z 215 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 traten §§ 30 und 30a, jeweils in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2012, mit 1. April 2012 in Kraft und waren erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

Nach § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 sind, soweit Grundstücke am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, als Einkünfte anzusetzen:

Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31.12.1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

Ungeachtet des Umstandes, dass die anzuwendenden Rechtsvorschriften der §§ 29 und 30 EStG 1988 an den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes bzw. den Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses anknüpfen, gilt nach den Erläuterungen (RV 1680 BlgNR XXIV. GP) hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Einkünfte unverändert § 19 Abs. 1 EStG 1988. Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden sind daher in dem Zeitraum steuerlich zu erfassen, in dem sie tatsächlich zugeflossen sind.

Ausnahmsweise ist der Zeitpunkt des förmlichen Kaufvertragsabschlusses dann nicht maßgebend, wenn schon vorher eine beide Vertragsparteien bindende, den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung geschlossen worden wäre, die dem Berechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Käufers verschafft hätte (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Unter Anschaffung und Veräußerung im Sinn des § 30 EStG 1988 sind daher die schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte zu verstehen, die die Durchsetzung des Übereignungsanspruches im Rechtsweg ermöglichen.

Nach § 1053 ABGB wird durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen.

Ein Vorvertrag im Sinn des § 936 ABGB ist eine verbindliche Vereinbarung, in Zukunft einen Hauptvertrag schließen zu wollen.

Das Charakteristikum eines Vorvertrages liegt darin, dass die Parteien sich in der Vereinbarung erst dazu verpflichten, in Zukunft einen in seinen wesentlichen Stücken bereits bestimmten Hauptvertrag abzuschließen. Der beabsichtigte Hauptvertrag muss also bereits weitgehend konkretisiert und sein Abschlusszeitpunkt vorweg bestimmt sein (OGH 20.12.2012, 2 Ob 94/12f). Der Abschlusszeitpunkt kann auch vom Eintritt einer

Bedingung abhängig sein (OGH 24.6.2003, 4 Ob 20/03z) oder in indirekter Weise durch Bezugnahme auf ein bestimmtes Ereignis festgesetzt wird (OGH 29.1.2015, 9 Ob 61/14g).

Der Vorvertrag muss dabei so bestimmt sein, dass er jederzeit als Hauptvertrag verbindlich wäre, das heißt, er muss schon alle wesentlichen Vertragsbestimmungen des Hauptvertrages enthalten.

§ 936 ABGB verlangt die Verabredung, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen. Bei Abschluss eines Vorvertrages ist daher der Wille der Parteien darauf gerichtet, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, und damit die endgültigen Verpflichtungen hinauszuschieben, weil die Zeit noch nicht reif ist (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115).

Leistungsgegenstand des Vorvertrages ist die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages.

Aus einem Vorvertrag kann jede Vertragspartei auf Abschluss des Hauptvertrages klagen. Dagegen kann aus dem Vorvertrag noch nicht auf die Erfüllung jener Verpflichtung geklagt werden, die Gegenstand des Hauptvertrages sein soll.

Ein Vorvertrag gemäß § 936 ABGB, der nur eine Verabredung darstellt, erst künftig einen Vertrag schließen zu wollen, lässt keine Abgabepflicht, weder nach § 30 EStG 1988, noch nach dem GrEStG, entstehen. Ist dagegen der Vertrag so beschaffen, dass er die Durchsetzung des Übereignungsanspruches im Rechtsweg ermöglicht, liegt ein die (sowohl Einkommen- als auch Grunderwerb-)Steuerpflicht auslösender Vertrag vor, weil sowohl der Erwerb nach dem GrEStG als auch die Anschaffung bzw. Veräußerung nach § 30 EStG 1988 an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft anknüpfen, auf Grund dessen die Leistung und Gegenleistung erfließen.

Die Vertragsparteien müssen sich über die wesentlichen Vertragsbestandteile (*essentialia negotii*) einig sein. Beim Kaufvertrag sind das der Kaufgegenstand und der Preis; beides muss zumindest bestimmbar sein. Ein Dissens über Nebenpunkte schadet der Gültigkeit des Vorvertrages nicht.

Der Hauptvertrag muss nicht unbedingt zwischen denselben Personen geschlossen werden wie der Vorvertrag [Reischauer in Rummel, ABGB³, § 936 Rz 1 ABGB (Stand 1.1.2000, rdb.at)].

Da auch der Vorvertrag bereits die *essentialia negotii* enthalten muss, ist bei Konsensualverträgen wie dem Kauf im Zweifel kein Vorvertrag anzunehmen, weil die Vertragsinhalte mit denen des Hauptvertrages identisch sind **und ohne besonderen Grund** nicht anzunehmen ist, dass die Parteien den umständlicheren Weg des neuerlichen Vertragsabschlusses statt der direkten Leistungsklage gehen wollen. Diese Zweifelsregel gilt nur dann nicht, wenn aus den Umständen eindeutig zu erschließen ist, dass die Parteien dennoch einen Vorvertrag wollten.

Die Beurteilung hängt jeweils von den Umständen des Einzelfalles ab (OGH 7.6.2001, 9 Ob 120/01i).

Grundsätzlich ist die Bezeichnung der Vertragsurkunde für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, ohne Bedeutung (VwGH 10.6.1991, 90/15/0129); entscheidend ist vielmehr, ob aus dem Inhalt des Vertrages die Annahme berechtigt ist, dass durch ihn ein Anspruch auf Übereignung bereits begründet ist.

Ist aber ausdrücklich vereinbart, dass ein Vertrag hinsichtlich der Eigentumsübertragung als Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB gelten soll, so ist er im Allgemeinen als Vorvertrag zu beurteilen [Fellner, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 153, 15. Lfg. (September 2016), mit Verweis auf VwGH 22.1.1970, 1416/68].

Kein Vorvertrag, sondern bereits ein die Steuerpflicht auslösender verbindlicher Vertragsabschluss liegt dagegen vor, wenn die abgeschlossene schriftliche Vereinbarung alle wesentlichen Vertragsmerkmale enthält, bereits auf die Begründung des Übereignungsanspruches gerichtet, also unmittelbar durchsetzbar ist, **und nichts in der Vereinbarung darauf hinweist**, dass die Parteien erst künftig den Vertrag schließen wollen [Gruber in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.03 § 936 Rz 4 (Stand 1.10.2016, rdb.at)].

Entstehen mit dem Abschluss des Vertrages für die Vertragsparteien sofortige Leistungsansprüche und Leistungsverbindlichkeiten, so kann von einem (für einen Vorvertrag typischen) Hinausschieben der endgültigen Verpflichtung keine Rede sein (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115).

Auch nach Fellner, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 146, 15. Lfg. (September 2016), spricht die auf Grund eines „Vorvertrages“ sich ergebende Übernahme der Verpflichtung zur Zahlung eines - ziffernmäßig bestimmten, allenfalls sogar in seine Komponenten aufgegliederten - Kaufpreises unter Festsetzung bestimmter Zahlungsstermine für den rechtsgeschäftlichen Willen der Parteien, nicht bloß eine vorläufige Bindung und eine Verpflichtung zum künftigen Vertragsabschluss einzugehen; vielmehr weisen diese Umstände in der Regel auf das Zustandekommen des Erwerbsgeschäftes selbst hin.

3) *Beweisanträge:*

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt nach § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Verfahrens zweckdienlich ist.

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben (Ritz, BAO⁵, § 183 Tz 2).

Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden sollen, braucht nicht entsprochen zu werden.

Beweisanträge sind von der Abgabenbehörde abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen

-) bei der Abgabenbehörde offenkundig sind,

-) wenn für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt,
-) wenn sie als richtig anerkannt werden,
-) wenn sie unerheblich sind,
-) wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, und
-) bei offenkundiger Absicht der Partei, das Verfahren zu verschleppen.

Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (Ritz, BAO⁵, § 183 Tz 3).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Bf wandte gegen die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 im Wesentlichen ein, dass keine Tatsachen neu hervorgekommen seien, weil sie die Kaufverträge im Jahr 2012 fristgerecht beim Finanzamt zur Vergebührung angezeigt habe; diese Informationen wären daher abrufbar gewesen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel jedoch ausschließlich aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens (gegenständlich des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer 2012) zu beurteilen ist und nicht aus der Sicht eines anderen Verfahrens (gegenständlich des Verfahrens zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer), bei dem diese Tatsachen oder Beweismittel erkennbar waren. Tatsachen, die einer Stelle des Finanzamtes, nicht aber der zuständigen Stelle bekannt sind, können daher bei letzterer nachträglich hervorkommen.

Dieser Judikatur folgend und entgegen der Ansicht der Bf war im vorliegenden Fall im Einkommensteuerverfahren der Wissensstand der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zuständigen Abgabenbehörde unerheblich.

Im Beschwerdefall stand außer Zweifel, dass die Bf auf Grund ihrer Rechtsansicht, die Grundstücksveräußerungen unterlägen nicht der Immobilienertragsteuerpflicht, diese in der am 2.8.2013 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 nicht offen legte.

Entscheidend war, dass die Grundstücksverkäufe aus Sicht des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2012 zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides unbekannt waren. Die Tatsache der Liegenschaftsveräußerungen wurde dieser Stelle erst am 19.11.2013 im Zuge der Bearbeitung einer Liste bekannt und war daher als neu hervorgekommene Tatsache anzusehen.

Ob diese Liste allenfalls erst nach Ergehen des Erstbescheides am 5.8.2013 erstellt wurde und daher allenfalls kein neu hervorgekommenes, sondern ein

neu entstandenes Beweismittel darstellte, konnte nicht mehr geklärt werden und war auch unerheblich: Entsteht nämlich ein Beweismittel neu und vermag es über Tatsachen einen Beweis zu erbringen, die zum Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens gehören, aber vor Bescheiderlassung nicht bekannt waren, dann sind es die durch das neue Beweismittel hervorgekommenen (alten) Tatsachen, welche den Wiederaufnahmegrund abgeben können (Stoll, BAO, 2925).

Im Beschwerdefall war bei der Ermessensübung nicht nur dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, sondern war auch auf die Höhe der steuerlichen Auswirkungen (Vorschreibung von Immobilienertragsteuer in Höhe von 48.613,50 €) Bedacht zu nehmen.

Da die Tatbestandsvoraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. b BAO erfüllt waren, war die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 rechtmäßig.

2) Einkommensteuer 2012:

Zwischen den Verfahrensparteien bestand Uneinigkeit darüber, ob die Grundstücksveräußerungen vor In-Kraft-Treten der Immobilienertragsteuer (ImmoEST) am 1.4.2012 oder nach diesem Zeitpunkt erfolgten bzw. ob bereits die vor dem 1.4.2012 abgeschlossenen Vorverträge als die maßgeblichen Verpflichtungsgeschäfte anzusehen waren oder erst die nach dem 1.4.2012 abgeschlossenen Kaufverträge.

Unstrittig waren hingegen die Höhe des ermittelten Veräußerungserlöses sowie die daraus errechnete ImmoEST (Bemessungsgrundlage nach § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988: 60 % vom Verkaufserlös von 324.090,00 €; Berechnung der ImmoEST nach § 30b Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 25 % der Bemessungsgrundlage).

Laut Vermerken auf den Kaufverträgen erfolgte die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag B - F vom 30.7.2012 am 1.8.2012.

Der Grunderwerbsteuerbescheid betreffend Kaufvertrag B - G/H vom 17.8.2012 erging am 11.12.2012.

Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer betreffend die Kaufverträge B - I/K und B - D/J, beide vom 4.9.2012, erfolgte am 18.9.2012.

Die Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag B - L vom 19.10.2012 wurde am 19.10.2012 selbst berechnet.

Für die Qualifizierung der als „Vorverträge“ bezeichneten Vereinbarungen vom 20.3.2012 (B - F, B - G, B - I) und vom 27.3.2012 (B - L) als Vorverträge und nicht als Kaufverträge sprachen zunächst ihre ausdrückliche Bezeichnung als Vorvertrag und die Vereinbarung, erst künftig einen Kaufvertrag abschließen zu wollen [„*Der Kaufvertrag kann erst erstellt werden, wenn (...)*“].

Die Gültigkeit der Vorverträge vom 20.3.2012 war mit 30.9.2012, die des Vorvertrages vom 27.3.2012 mit 30.11.2012 befristet. Diese Befristung sprach ebenfalls für das Vorliegen

von Vorverträgen, weil im Vorvertrag der Abschlusszeitpunkt des Hauptvertrages bestimmt sein muss.

In den Vorverträgen fand sich ferner der Passus, dass der **Kaufvertrag** für das Grundstück von einem durch den Käufer zu bestimmenden Notar oder Rechtsanwalt durchgeführt werde.

Darüber hinaus enthielten die Kaufverträge einen Hinweis darauf, dass die verkaufende Partei die ImmoEST zu tragen habe (zB Punkt VII des Kaufvertrages B – F: *„Die nach den Bestimmungen des Stabilitätsgesetzes 2012 von der Verkäuferseite zu entrichtenden Steuern trägt diese.“*); im Kaufvertrag B – G/H fand sich in Punkt IX. ein Hinweis auf eine *allfällige* von der Verkäuferin zu tragende ImmoEST.

In den Kaufverträgen B – G/H vom 17.8.2012, B – I/K 4.9.2012, B – D/J vom 4.9.2012 und B - L vom 19.10.2012 waren Verweise auf die Vorverträge und enthielten die Vorverträge wiederum einen Hinweis auf die erst künftig abzuschließenden Hauptverträge. Offenbar gingen auch die beiden rechtskundigen Notare sowie der rechtskundige Rechtsanwalt, vor denen die Kaufvertragsabschlüsse erfolgten, von der steuerlichen Maßgeblichkeit der Kaufverträge aus und nicht davon, dass die Vertragsparteien bereits mit den Vorverträgen die abgabenrechtlich maßgeblichen Verpflichtungsgeschäfte abschließen wollten.

Diese Beurteilung deckte sich im Übrigen erkennbar mit der Einschätzung der Bf bzw. deren steuerlichen Vertretung, weil diese ebenfalls erst mit Abschluss der Kaufverträge am 30.7., 17.8., 14.9. und 19.10.2012 vom Entstehen der Grunderwerbsteuerpflicht ausgingen.

Die am 20.3.2012 und 27.3.2012 geschlossenen Verträge waren demzufolge als Vereinbarungen zu qualifizieren, erst in Zukunft einen Kaufvertrag abzuschließen, da „die Zeit noch nicht reif war“: Die Vorverträge richteten sich auf den künftigen Abschluss der Kaufverträge und vermittelten daher noch keinen klagbaren und durchsetzbaren Anspruch auf Übertragung der Liegenschaften.

Die Bf führte in ihrer Stellungnahme vom 17.5.2017 selbst aus, dass den Parteien mit der Eintragung der Vermessungsurkunde im Grundbuch das Recht zugestanden sei, auf den Abschluss eines grundbuchsfähigen Kaufvertrages zu klagen.

Dieses Klagerecht stützte ebenfalls die Annahme von Vorverträgen, weil Kaufverträge bereits die Durchsetzung des Übereignungsanspruchs im Rechtsweg ermöglicht hätten.

Entgegen der Meinung der Bf sprach auch die Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis per se noch nicht für einen Kaufvertrag, weil auch ein Vorvertrag schon alle wesentlichen Vertragsbestimmungen des Hauptvertrages enthalten muss.

Ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Vorverträgen und nicht bereits Kaufverträgen ergab sich daraus, dass aus ersteren noch keinerlei unmittelbare Verpflichtung zur Erfüllung der vertraglichen Leistungen resultierte. Erst der Kaufvertrag war Anlass für die Anzeige des Grundkaufs beim zuständigen Finanzamt bzw. die Selbstberechnung der

Grunderwerbsteuer, und auch die Kaufpreiszahlung sowie die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes erfolgten zu den im Kaufvertrag festgelegten Zeitpunkten.

Dem Umstand, dass zu den Käufern in den Vorverträgen in den Kaufverträgen noch die Ehepartnerinnen bzw. Lebensgefährtinnen hinzutraten und die Käuferseite in den Vorverträgen nicht ident war mit der Käuferseite in den Kaufverträgen, war demgegenüber keine entscheidungswesentliche Bedeutung beizumessen, weil, wie oa, der Hauptvertrag nicht unbedingt zwischen denselben Personen geschlossen werden muss wie der Vorvertrag.

Die zwischen der Bf und DD getroffene, am 20.3.2012 unterzeichnete „Vereinbarung“ wich von den vorgenannten Vorverträgen insofern ab, als in Punkt 3) festgehalten wurde, dass CD und J eine bestimmte Fläche um einen bestimmten Preis von der Bf kaufen und den Kaufpreis der Bf bei Vertragsunterzeichnung übergeben sollten. Obwohl in diesem Fall keiner der beiden späteren Käufer Vertragspartner dieser Vereinbarung war und diese auch keiner der beiden späteren Käufer unterschrieb, war auch dieser Umstand im Hinblick auf OGH 22.9.1993, 6 OB 570/93, wonach der Hauptvertrag nicht unbedingt zwischen denselben Personen geschlossen werden muss wie der Vorvertrag, grundsätzlich nicht schädlich.

Diese nicht ausdrücklich als Vorvertrag bezeichnete Vereinbarung hatte neben dem oa. Punkt 3) im Wesentlichen die Verbindung von zwei Parzellen der Parteien zu einem Bauplatz sowie die anteilige Kostentragung zur Errichtung einer Siedlungsstraße zum Gegenstand.

Auch in diesem Fall sprachen der Hinweis auf die künftige Vertragsunterzeichnung sowie der Passus, dass das Grundstück nach In-Kraft-Treten der Vermessungsurkunde **verkauft werde**, für die Beurteilung der „Vereinbarung“ vom 20.3.2012 als Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB, der noch keine Leistungspflicht (Leistung des Kaufpreises, Übergabe der Liegenschaft) und demzufolge auch noch keine Steuerpflicht begründete.

Die Bf argumentierte selbst, dass ein Abschluss der **Hauptverträge** noch nicht möglich gewesen sei, weil die Vermessungsurkunde zwar mit 20.3.2012 datiert, aber noch nicht in Rechtskraft erwachsen, und die Bauplatzbewilligung erst mit Bescheid vom 6.7.2012 erteilt worden sei.

Entgegen der Meinung der Bf knüpfen sowohl die Grunderwerbsteuer- als auch die Immobilienertragsteuerpflicht an denselben Zeitpunkt, nämlich an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, an und ist für das Entstehen der Grunderwerbsteuerpflicht nicht die verbücherungsfähige Urkunde entscheidend.

Bereits aus dem Gesetzestext (§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987) ergibt sich, dass der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft unterliegt, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Dieser Tatbestand ist erfüllt, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung und damit auf Ausstellung einer einverleibungsfähigen Urkunde ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg,

also unmittelbar durchzusetzen vermag [Fellner, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 109, 15. Lfg (September 2016)].

Weder ging die Bf davon aus, dass die Vorverträge diesen Tatbestand erfüllten und bereits einen unmittelbaren Übereignungsanspruch auslösten, noch fanden sich Anhaltspunkte dafür, dass die Hauptverträge nur zur Verbücherung geboten gewesen wären, wie die Bf in ihrem Schreiben vom 17.5.2017 geltend machte.

Zusammengefasst sprachen folgende Punkte dafür, dass es sich bei den als „Vorvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen auch tatsächlich um Vorverträge handelte:

-) Die ausdrückliche Bezeichnung als Vorvertrag;
-) der Hinweis auf den erst zu erstellenden Kaufvertrag;
-) die befristete Gültigkeit der Vorverträge;
-) aus den Vorverträgen ergab sich noch keine unmittelbare Verpflichtung zur Erfüllung der vertraglich vorgesehenen Leistungen;
-) die Meldung zur bzw. Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erfolgte erst mit Erstellung der Kaufverträge;
-) der rechtskundige Notar bzw. Rechtsanwalt verwiesen auf die Immobilienertragsteuerpflicht und gingen daher ebenfalls vom Kaufvertrag als dem abgabenrechtlich maßgeblichen Verpflichtungsgeschäft aus.

Als nicht nur die Grunderwerbsteuer-, sondern auch die Einkommensteuerpflicht auslösende Verpflichtungsgeschäfte waren auf Grund obiger Überlegungen die nach dem 31.3.2012 abgeschlossenen Kaufverträge anzusehen. Maßgeblich war daher die nach dem 31.3.2012 anzuwendende Rechtslage, die auch private Grundstücksveräußerungen in die Besteuerung einbezog und war die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 1.12.2014 als unbegründet abzuweisen.

3) *Beweisanträge:*

Die Bf führte durch ihren Vertreter in ihrer Eingabe vom 17.5.2017 zu den Beweisanträgen aus, dass die Beischaffung des Bauaktes des Marktgemeindefamtes X, Zl. 5, zum Beweisthema beantragt werde, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vorverträge die Vermessungsurkunde im Grundbuch noch nicht eingetragen gewesen sei, weshalb die grundbuchsfähigen Kaufverträge noch nicht abgeschlossen werden konnten.

Die Beischaffung des Steueraktes von DD, Adresse2, wurde zum Beweisthema beantragt, dass dessen Einkommensteuerbescheid mangels Rechtskenntnis nicht bekämpft worden sei und kein Präjudiz für die zu lösenden Rechtsfragen auslöse.

Zur beantragten Beischaffung des Bauaktes war festzustellen, dass der Umstand, dass die Vermessungsurkunde zum Zeitpunkt der Vorverträge noch nicht im Grundbuch eingetragen war, im Beschwerdeverfahren nicht angezweifelt wurde. Da die unter Beweis zu stellende Tatsache als richtig anerkannt wurde, war von der Beweisaufnahme abzusehen.

Zur Beischaffung des Steueraktes war anzumerken, dass aus dem Steuerakt nur der Umstand, dass ein Rechtsmittel nicht ergriffen wurde, ersichtlich ist, nicht jedoch, aus welchen Gründen ein solches nicht ergriffen wurde. Da die unter Beweis zu stellende Tatsache unerheblich war, war von der Beweisaufnahme ebenfalls abzusehen.

Zulässigkeit einer 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.

Die Frage, ob im gegenständlichen Fall die vorgelegten Vorverträge tatsächlich als solche oder bereits als Kaufverträge zu qualifizieren waren, war von der *Beweiswürdigung* im konkret vorliegenden Einzelfall abhängig; eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 12. September 2017