

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Dr. Gerald Priller, Rechtsanwalt in 5142 Eggelsberg, Salzburger Straße 6, über die Beschwerde vom 07.01.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Salzburg-Land, vom 06.12.2012 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf) erwarb im Jahr 2007 das Objekt M. Das Gebäude diente als Hauptwohnsitz und wurde zum Teil vermietet. Die Bf bezog von 2007 bis zum Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2011 erklärte die steuerlich vertretene Bf unter anderem "*Sonstige Einkünfte*" aus Spekulationsgeschäften iSd § 30 EStG 1988 in Höhe von € 3.304,39.

Im Rahmen einer über den Zeitraum 2007 bis 2011 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass am 13.08.2010 zwischen der Bf und der Ö-GmbH zwei Verträge abgeschlossen wurden:

1. ein Kaufvertrag über den Verkauf der Liegenschaft M, an die Ö-GmbH und
2. ein Werkvertrag, mit dem die Bf die Ö-GmbH mit der Errichtung eines Einfamilienwohnhauses beauftragt.

Aus dem Werkvertrag sei ersichtlich, dass diese beiden Vorgänge in kausalem Zusammenhang stehen würden. Anstatt der Auszahlung eines Teiles des Kaufpreises in Höhe von € 100.000,00 sei die Errichtung eines erweiterten Rohbaues für die Bf auf

dem Grundstück EZ1, Grundbuch T, vereinbart worden. Laut eines durch die Bf in Auftrag gegebenen Bewertungsgutachtens würde sich für den Rohbau ein gemeiner Wert in Höhe von € 150.610,00 ergeben. Dieser Wert wurde vom Prüfer anerkannt.

Gemäß § 21 Bundesabgabenordnung (BAO) sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Als Gegenleistung zähle alles, was der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer zu leisten verspricht, um das Grundstück zu erhalten. Beim Kauf sei dies der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen Leistungen.

Damit würde sich der Veräußerungserlös um den Betrag von € 50.610,00 - das ist die Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Rohbaus (€ 150.610,00) und dem Werklohn laut Vertrag (€ 100.000,00) - erhöhen. Von diesem Betrag sei eine Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 im Ausmaß von 21,97 % (das sind € 11.119,17) in Abzug zu bringen .

Zu dem erklärten Spekulationsgewinn in Höhe von € 3.304,39 sei ein Betrag von € 39.490,98 (= € 50.610,00 - € 11.119,17) hinzuzurechnen, woraus sich ein Spekulationsgewinn in Höhe von insgesamt € 42.795,37 ergeben würde.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2011 entsprechend fest.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht und begründend ausgeführt:

Die Abgabenbehörde gehe unzutreffend davon aus, dass es sich bei dem abgeschlossenen Kauf- und Treuhandvertrag sowie dem Werkvertrag, jeweils vom 13.08.2010, um ein einheitliches wirtschaftliches Geschäft im Sinne des § 21 BAO handeln würde. Richtig sei vielmehr, dass es sich um zwei abstrakte Verträge handle und kein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe.

Es sei vereinbart worden, dass vom Kaufpreis in Höhe von € 555.000,00 ein Teilkaufpreis in Höhe von € 100.000,00 zur Sicherstellung des Werklohnes auf dem ohnehin einzurichtenden Treuhandkonto zu verbleiben habe. Die Auszahlung des Werklohnes in Höhe von € 100.000,00 an die Ö-GmbH habe nur mit Zustimmung der Bf erfolgen können. Die Bf habe auch einen für die Sicherstellung des Werklohnes eine Bankgarantie vorlegen können, sodass der Liegenschaftskauf völlig losgelöst vom parallel abgeschlossenen Werkvertrag abzuwickeln gewesen sei.

Es sei lebensfremd anzunehmen, dass bei einem einheitlichen Rechtsgeschäft der im Vertrag fixierte Zahlungsverkehr (Zahlung Kaufpreis € 555.000,00 und Rücküberweisung Werklohn € 100.000,00) vereinbart worden wäre. Dies alleine schon aufgrund haftungsrechtlicher Gründe für den Treuhänder. Ein wirtschaftlich einheitliches Geschäft sei wohl nur dann anzunehmen, wenn die Parteien dem Treuhänder aufgetragen hätten, erst nach mangelfreier Herstellung des Werkes die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Käuferin vorzunehmen und den Betrag in Höhe von

€ 455.000,00 auszubezahlen. Ferner hätte die Bf ebenso andere Firmen mit der Errichtung eines Rohbaus beauftragen können. Die Käuferin als gewerblicher Bauträger mit umfassenden Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen im Baugewerbe würde für den Erwerb der Kaufliegenschaft niemals um € 50.610,00 mehr bezahlen, als dies dem tatsächlichen Wert der Liegenschaft entsprechen würde.

Sollte das Bundesfinanzgericht die Meinung der Abgabenbehörde teilen, sei anzumerken, dass gemäß § 19 EStG 1988 das Ab- und Zuflussprinzip gelte. Die Abgabenbehörde habe fälschlicherweise nur einen Spekulationsgewinn für das Jahr 2011 angesetzt, jedoch keine Spekulationsgewinne im Einkommensteuerbescheid 2010.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.03.2013 wies die Abgabenbehörde die Berufung als unbegründet ab und zwar mit folgender Begründung:

*"Zum Veräußerungserlös gehören alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (vgl. VwGH 28.11.00, 97/14/0032).*

*Bezüglich des festgestellten Sachverhaltes wird vorab auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die Bestimmung im Kaufvertrag vom 13.08.2010 unter Punkt 'IV. Übernahme und Übergabe' wonach 'die Übergabe und Übernahme des übrigen Kaufobjektes in den tatsächlichen Besitz und das damit verbundene Verfügungsrecht der Käuferin mit Kaufpreiszahlung und Rohbau fertigstellung, frühestens mit 31.12.2010 erfolgt'. Aus dieser gewählten Vertragsgestaltung geht eindeutig hervor, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die beiden abgeschlossenen Verträge vom 13.08.2010 (Kaufvertrag und Werkvertrag über den zu errichtenden Rohbau) nur so ausgelegt werden können, dass sich die Gegenleistung der Fa. Ö-GmbH nicht ausschließlich aus dem Kaufpreis in Höhe von € 555.000,00 ergibt, sondern sich aus einem Barbetrag von € 455.000,00 und dem fertiggestellten Rohbau zusammensetzt. Aus dem von der Berufungswerberin beauftragten Sachverständigengutachten lässt sich zweifelsfrei entnehmen, dass der gemeine Wert des übergebenen Rohbaus wesentlich höher ist, als die im Werkvertrag ausbedungene Gegenleistung der Berufungswerberin in Höhe von € 100.000,00, nämlich € 150.610,00.*

*Abschließend wird daher nochmals festgehalten, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der am gleichen Tag getroffenen Vereinbarungen (Kaufvertrag und Werkvertrag) nur darin gesehen werden kann, dass der Rohbau ein Teil des vereinbarten Kaufpreises ist, wodurch sich eben ein entsprechend höherer Veräußerungserlös für die Liegenschaft M, ergibt.*

*Zu den Ausführungen unter Punkt 2 der Berufung ist zu erwidern, dass die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nach Maßgabe des Zufließens des Veräußerungserlöses gemäß § 19 EStG 1988 steuerlich zu erfassen sind. Abzugsposten (Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Instandsetzungskosten, bis zur Veräußerung angefallene Werbungskosten) sind - abweichend vom tatsächlichen Abfluss - nach Maßgabe des Zufließens der Einnahmen steuerlich zu berücksichtigen.*

*Fließt der Veräußerungserlös in Raten oder Renten zu und erreichen diese im Veräußerungsjahr die Summe der Anschaffungs- und Werbungskosten noch nicht, liegt kein Verlust vor. Es wird vielmehr die Besteuerung des Spekulationsüberschusses in die Folgeperioden hinausgeschoben (3 HR/ Büsser § 30 R2 27). Die noch nicht durch Einnahmen 'gedeckten' Anschaffungs- und Werbungskosten sind in Evidenz zu halten und den in den Folgejahren zufließenden Raten/Renten gegenüberzustellen (vgl. Jakom EStG, 5. Aufl. 2012, § 30, Rz 41- 64).*

*Im gegenständlichen Fall ist der Berufungswerberin mit 23.12.2010 ein Betrag von € 400.000,00 zugeflossen. Auf Grund der vorigen Ausführungen entsteht jedoch kein Verlust im Jahr 2010, sondern war der noch nicht durch Einnahmen gedeckte Teil der Anschaffungs- und Werbungskosten im Jahr 2011 zu berücksichtigen. Es besteht daher kein Grund von der im Bescheid vom 06.12.2012 durchgeführten Ermittlung des Spekulationsgewinnes abzuweichen.“*

Innerhalb offener Frist wurde dagegen der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und dies wie folgt begründet:

**"A) Maßgeblicher Sachverhalt:**

*Die Berufungswerberin war Eigentümerin der Liegenschaften EZ2 und EZ3, je Grundbuch A, und hat sich nach dem tragischen Tod ihres Ehegatten zum Verkauf der Liegenschaften entschlossen.*

*Mit dem Verkauf der Liegenschaften hat die Berufungswerberin einen Immobilienmakler beauftragt und wurde die Ö-GmbH, ...., FN ..., welche (auch) gewerbsmäßig Bauträgertätigkeiten vornimmt, als Käuferin vermittelt. Die Ö-GmbH hat ein Kaufanbot mit einem Kaufpreis in Höhe von € 555.000,00 gelegt und wurde dieses Angebot von der Berufungswerberin angenommen.*

*Noch bevor es zum Abschluss des grundbuchsfähigen Kaufvertrages kam, hat die Käuferin in Erfahrung gebracht, dass die Berufungswerberin auch Eigentümerin des Baugrundstückes mit der Grundstücksnummer B, vorgetragen in der EZ1, Grundbuch T, mit der nunmehrigen Liegenschaftsadresse Adresse, ist und auf diesem Grundstück ein Wohnhaus errichten lassen möchte.*

*Ohne Aufforderung der Berufungswerberin hat die Käuferin ein Angebot für die Errichtung eines Rohbaus zum Pauschalpreis in Höhe von € 100.000,00 gelegt. Die Käuferin hat das Angebot angenommen.*

*Die Käuferin und die Berufungswerberin haben im Kauf- und Treuhandvertrag vom 13.08.2010 und auch im vom vorstehend genannten Vertrag völlig getrennt zu sehenden Werkvertrag vom 13.08.2010 vereinbart und ausbedungen, dass zur Sicherstellung des Werklohnes ein Teilkaufpreis in Höhe von € 100.000,00 auf dem ohnehin (für das abstrakte Rechtsgeschäft 'Liegenschaftsverkauf') einzurichtenden Treuhandkonto mit der Kontonummer 123 beim C-Bank zu verbleiben hat.*

Gemäß Werkvertrag wurde eine Herstellungszeit mit 6 Monaten ab Baubewilligung (wobei witterungsbedingte Verzögerungen während der Wintermonate zur Kenntnis zu nehmen sind) und für die Außenanlage als Fertigstellungstermin Frühjahr 2011 vereinbart.

Festgelegt wurde, dass der als Fixpreis vereinbarte Werklohn in Höhe von € 100.000,00 mit Abnahme des ordnungsgemäß ausgeführten Werkes fällig ist und eine Auszahlung nur mit Zustimmung der Berufungswerberin an die Ö-GmbH zu erfolgen hat.

Die Käuferin hat sich für eine Ö-NORM gerechte Herstellung des Werkes verpflichtet und wurden der Berufungswerberin die Leistungsstörungsrechte gemäß ABGB bzw. KSchG eingeräumt. Bei Leistungsstörungen hat die Berufungswerberin der Käuferin Verbesserungsmöglichkeiten unter angemessener Nachfristsetzung einzuräumen.

Gemäß Kauf- und Treuhandvertrag vom 13.08.2010 wurde vereinbart, dass € 455.000,00 'an die Ö-GmbH als Käuferin' (gemeint ist wohl: 'an die Verkäuferin'; siehe Punkt III. 1. des Kaufvertrages) der Eingangs bezeichneten Liegenschaft zu überweisen sind, sobald dem Treuhänder nachstehende zur vertragsgemäßen grundbürgerlichen Durchführung des Kaufvertrages erforderlichen Urkunden vorliegen:

- Der von beiden Vertragsparteien in grundbuchsfähiger Form unterfertigte Kaufvertrag
- Der Rangordnungsbeschluss über die beabsichtigte Veräußerung bei unverändertem Grundbuchsstand
- Lösungserklärungen für das Vorkaufsrecht, Belastungs- und Veräußerungsverbot und Pfandrechte bzw. Lastenfreistellungszusage der Pfandrechtsgläubiger

Der Restkaufpreis in Höhe von € 100.000,00 kann (vor Erfüllung des abstrakten Werkvertrages über die Herstellung eines Rohbaus) auch durch eine Bankgarantie abgelöst werden.

Die Ö-GmbH hat im Herbst 2010 mit der Herstellung des Rohbaus laut dem abgeschlossenen Werkvertrag begonnen. Der Werkausführung insgesamt haften jedoch massive Mangel an.

Mit Datum 17.12.2010 wurde ein von der Käuferin zur Anweisung gebrachter Betrag in Höhe von € 555.000,00 am Treuhandkonto mit der Kontonummer 123 beim C-Bank gutgeschrieben. Mit 23.12.2010 wurde ein Betrag in Höhe von € 400.000,00 auf ein Konto der Berufungswerberin überwiesen. Für Kontospesen wurden im Jahr 2010 ein Betrag in Höhe von € 25,75 einbehalten, sodass der Kontostand des Treuhandkontos per 31.12.2010 € 154.974,25 betragen hat.

Am 12.01.2011 wurden € 18.500,00 vom eingerichteten Treuhandkonto an den beauftragten Immobilienmakler angewiesen und weitere Zahlungen in Höhe von € 11.120,00 + € 25.380,00 auf das Konto der Berufungswerberin überwiesen, dass sohin mit 12.01.2011 ein Restbetrag in Höhe von € 99.974,25 auf dem Treuhandkonto verblieben ist.

Anlässlich einer Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO teilte der Sachbearbeiter der Erstbehörde, Herr Prüfer, der Berufungswerberin und auch ihrer steuerlichen Vertretung,

*Herrn Steuerberater MagF, mit, dass der Kaufvertrag und der Werkvertrag als einheitliches wirtschaftliches Geschäft gemäß § 21 BAO zu sehen wäre.*

*Daraus ergäbe sich ein Spekulationsgewinn für das Jahr 2011.*

*Die Berufungsverberin hat den gerichtlich beeideten Sachverständigen, Baumeister Ing. D, ..., mit der Feststellung des Wertes der Werkleistung beauftragt.*

*Das Gutachten kommt zum Ergebnis, dass die Werkleistung der Ö-GmbH - unter Berücksichtigung der der Werkausführung anhaftenden Mängel - € 150.610,00 betragen würden. Bei mangelfreier Ausführung würde ein Werklohn von € 166.610,00 anfallen. Davon entfällt auf die Ausbauarbeiten ein Betrag in der Höhe von € 27.920,00 und auf die Außenanlage ein Betrag in der Höhe von € 4.500,00, sodass der Wert des mangelfreien Rohbaus € 134.190,00 beträgt.*

*Die Berufungsverberin hat bei der Schlussbesprechung die Behörde aufgefordert, im Sinne der von ihr anzuwendenden Offizialmaxime, sämtliche an der Vertragserrichtungen beteiligten Personen einzuvernehmen und weiterführende Ermittlungen durchzuführen.*

*Das Vorbringen der Berufungsverberin wurde nicht protokolliert und ihr mitgeteilt, dass es der Berufungsverberin im Verwaltungsverfahren (im Gegensatz zu einem gerichtlichen Verfahren) nicht möglich sei Beweisanträge zu stellen.*

*Für die Berechnung der Spekulationssteuer wurde für die Liegenschaften ein Teilwert in Höhe von € 533.195,61 herangezogen.*

*Nach der Schlussbesprechung wurden aufgrund des obigen Sachverhaltes u.a. die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 durch Wiederaufnahme des Verfahrens abgeändert und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 erlassen.*

*Im Einkommensteuerbescheid 2011 wurde ein Spekulationsbetrag in Höhe von € 42.795,37 festgesetzt. Die Gesamteinkünfte der Berufungsverberin würden nach dem zu bekämpfenden Bescheid € 57.643,47 betragen.*

*Die Berufungsverberin hat durch den ausgewiesenen Rechtsvertreter rechtzeitig Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 erhoben. Die Erstbehörde hat die erlassene Berufungsvorentscheidung nicht an den für das Berufungsverfahren ausgewiesenen Rechtsvertreter zugestellt, sondern an die steuerliche Vertretung der Berufungsverberin, Herrn MagF MBA, zugestellt.*

*Aufgrund des innerhalb offener Berufungsfrist eingebrachten Vorlageantrages wurde die als Nichtbescheid qualifizierte Berufungsvorentscheidung vom 07.02.2013 an den ausgewiesenen Rechtsvertreter mit Datum vom 18.03.2013 zugestellt und der Vorlageantrag ebenfalls mit Bescheid vom 18.03.2013 zurückgewiesen.*

## *B) Vorlageantrag*

*Der Berufungsantrag, die Berufungsbehörde möge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 dahingehend ändern, dass keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ohne Substanzgewinne aus dem Investitionsfonds bestehen,*

wird wiederholt. Gleichzeitig wird die Fortsetzung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt.

C) Dieser Antrag wird begründet wie folgt:

1. Die Erstbehörde geht unzutreffend davon aus, dass es sich bei den abgeschlossenen Kauf- und Treuhandvertrag vom 13.08.2010 und den Werkvertrag vom 13.08.2010 um ein einheitliches wirtschaftliches Geschäft gemäß § 21 BAO handeln würde und daher ein Spekulationsgewinn für das Jahr 2011 in Höhe von € 42.795,37 anzusetzen wäre. Richtig ist, dass es sich um zwei abstrakte Verträge handelt und kein wirtschaftlicher Zusammenhang gemäß § 21 BAO besteht.

Die Auszahlung des Treuhandbetrages vom Treuhandkonto war von den im Sachverhalt (oben Pkt. A) genannten Bedingungen abhängig.

Es wurde vereinbart, dass vom Kaufpreis in Höhe von € 555.000,00 ein Teilkaufpreis in Höhe von € 100.000,00 zur Sicherstellung des Werklohnes auf dem ohnehin einzurichtenden Treuhandkonto mit der Kontonummer 123 beim C-Bank zu verbleiben hat.

Die Auszahlung des Werklohnes in Höhe von € 100.000,00 an die Käuferin konnte nur mit Zustimmung der Berufungswerberin erfolgen.

Die Berufungswerberin hätte für die Sicherstellung des Werklohnes auch eine Bankgarantie an den Treuhänder vorlegen können und wäre somit der Liegenschaftskauf völlig losgelöst vom parallel abgeschlossenen Werkvertrag abzuwickeln gewesen.

Der Treuhänder hätte weiters allein für den abgeschlossenen Werkvertrag ein eigenes Treuhandkonto für die Sicherstellung des Werklohnes anlegen können. Dies wurde jedoch ausschließlich im Interesse einer Minimierung von Kosten nicht veranlasst.

Es ist lebensfremd anzunehmen, dass bei einem einheitlichen Rechtsgeschäft der im Vertrag fixierte Zahlungsverkehr (Zahlung Kaufpreis von € 555.000,00 und Rücküberweisung Werklohn € 100.000,00) vereinbart worden wäre. Dies alleine schon aus rein haftungsrechtlichen Gründen des Treuhänders.

Ein wirtschaftlich einheitliches Geschäft wäre wohl nur dann anzunehmen, wenn die Parteien dem Treuhänder aufgetragen hätten, erst nach mängelfreier Herstellung des Werkes die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Käuferin vorzunehmen und den Betrag in Höhe von € 455.000,00 auszubezahlen.

Die Berufungswerberin hätte ebenso andere Firmen mit der Herstellung beauftragen können.

Die Käuferin als gewerblicher Bauträger mit umfassenden Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen im Baugewerbe, würde für den Kauf der oben genannten Liegenschaft niemals um € 50.610,00 mehr bezahlen, als dies dem tatsächlichen Wert der Liegenschaft entsprechen würde.

Die Erstbehörde führt in Ihrer Berufungsvorentscheidung eine VwGH Entscheidung an, ohne sich jedoch näher mit den vorgebrachten Sachverhalt des ausgewiesenen Rechtsvertreters auseinanderzusetzen.

Für die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist der Zeitpunkt über den Umfang des beabsichtigten Rechtsgeschäftes der Vertragsparteien maßgeblich. Die Vertragsparteien hatten sich über den Makler über Preis und Kaufgegenstand schuldrechtlich geeinigt (€ 555.000,00).

Die Käuferin hat als Bauträgerin nach Einigung über den Verkauf der Liegenschaft in Erfahrung gebracht, dass die Verkäuferin die Herstellung des Rohbaus beabsichtigt.

Bei Einigung über den Verkauf der Liegenschaft zu einem Verkaufspreis in Höhe von € 555.000,00 war von den Parteien die Herstellung des Rohbaus nicht umfasst und liegt somit kein einheitliches Rechtsgeschäft nach § 21 BAO vor (VwGH 1753/70) vor.

2. Sollte die Berufungsbehörde - entgegen der hier vertretenen Rechtsansicht - den Rechtsstandpunkt der Erstbehörde bestätigen, so ist festzuhalten, dass der Einkommensteuerbescheid 2011 auch aus den nachstehend angeführten Gründen mit Rechtwidrigkeit belastet ist.

Gemäß § 19 EStG gilt das Ab- und Zuflussprinzip. Die Erstbehörde hat den Spekulationsgewinn ausschließlich im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 06.12.2012 angesetzt und keine Spekulationsgewinne im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 06.12.2012 berücksichtigt.

Die Erstbehörde hat den Spekulationsgewinn unter Berücksichtigung nachstehender Daten berechnet:

Kaufpreis	€ 555.000,00
abzügl. Teilwert	-€ 533.195,61
abzügl. Immobilienm.	-€ 18.500,00
Differenz	€ 3.304,39
Vorteil	€ 50.610,00
Wohnsitzbefr. 21.97%	-€ 11.119,02
	€ 42.795,37

Richtig wäre die nachstehende aufgestellte Berechnung (siehe Doralt, EStG 2006):

17.12.2010	Zufluss Geld		€ 555.000,00
bis 31.12.2010	Zufluss Rohbauwert		€ 40.761,99
	abzügl. Teilwert		€ 533.195,61
31.12.2010	Differenzbetrag		€ 62.566,38
31.12.2010	Wohnsitzbefreiung	21,97%	€ 13.745,83

31.12.2010	Spekulationsgewinn		€ 48.820,55
bis 31.12.2011	Zufluss Ausbauwert		€ 8.481,07
bis 31.12.2011	Zufluss Aussenanlage		€ 1.366,93
12.01.2011	abzügl. Immobilienmakler		€ 18.500,00
31.12.2011	Differenzbetrag		-€ 8.651,99

Sollte die Berufungsbehörde im Widerspruch zur Lehrmeinung zum Ergebnis gelangen, dass der Berufungswerberin nur ein Betrag in der Höhe von € 455.000,00 bis zum 31.12.2010 zur Verfügung gestanden ist, wäre nachstehende Berechnung anzuwenden:

17.12.2010	Zufluss Geld		€ 455.000,00
bis 31.12.2010	Zufluss Rohbauwert		€ 121.303,38
	abzügl. Teilwert		€ 533.195,61
31.12.2010	Differenzbetrag		€ 43.107,77
31.12.2010	Wohnsitzbefreiung	21,97%	€ 9.470,78
31.12.2010	Spekulationsgewinn		€ 33.636,99
bis 31.12.2011	Zufluss Ausbauwert		€ 25.238,77
bis 31.12.2011	Zufluss Aussenanlage		€ 4.067,85
12.01.2011	abzügl. Immobilienmakler		€ 18.500,00
31.12.2011	Differenzbetrag		€ 10.806,62
31.12.2011	Wohnsitzbefreiung	21,97%	€ 2.374,21
31.12.2011	Spekulationsgewinn		€ 8.432,41

Der Erstbehörde waren sämtliche für die Entscheidung relevanten Umstände zur Ermittlung des Spekulationsgewinnes bekannt und sind im Jahr 2011 keine steuerpflichtigen Spekulationsgewinne anzusetzen.

Die Erstbehörde führt in Ihrer Begründung zur Berufungsvorentscheidung aus, dass am 23.12.2010 nur ein Betrag von € 400.000,00 zugeflossen wäre, ignoriert aber völlig, dass auf dem Treuhandkonto ein Betrag in Höhe von € 555.000,00 überwiesen wurde.

Die Berufungswerberin hatte und hat noch immer die alleinige Verfügungsmacht, den Treuhänder anzuweisen, dass der restliche Betrag an die Käuferin zur Anweisung gebracht werden kann. Wegen Mängel aus dem Werkvertrag laut Gutachten des Sachverständigen wurde der Werklohn nicht zur Gänze angewiesen, jedoch wurde die Eintragung des Eigentumes für die Käuferin durchgeführt.

*Die Rechtsansicht der Erstbehörde ist nicht nachvollziehbar. Die Ausführungen der Berufungswerberin über das Zu- und Abflussprinzip stimmen einerseits mit den Richtlinien zum Einkommensteuergesetz überein, andererseits sind die Ausführungen auch mit der Rechtsansicht der herrschenden Lehre und des VwGH in Einklang zu bringen.*

**3. Die Berufungswerberin hat durch den ausgewiesenen Rechtsvertreter innerhalb offener Frist Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 erhoben".**

Die Abgabenbehörde legte die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor (Bericht vom 03.04.2013).

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Vom Verwaltungsgericht wurde ein Vorhalteverfahren durchgeführt:

In dem an die Bf adressierten Schriftsatz vom 26.07.2017 wurde darauf hingewiesen, dass im erklärten Spekulationsgewinn eine Wohnsitzbefreiung nicht in Anspruch genommen wurde und der Prüfer die Befreiung nur vom zusätzlichen 'Vorteil' in Höhe von € 50.610,00 berechnete. Weiters wurde unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut und den einschlägige Literatur die Frage aufgeworfen, ob aufgrund der Anzahl der Wohnungen und dem untergeordneten Ausmaß der Eigennutzung die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt sind.

In der Stellungnahme vom 21.08.2017 hielt der Vertreter der Bf zur Hauptwohnsitzbefreiung fest, dass diese jedenfalls anzuwenden sei, zumal ansonsten eine sachliche Ungleichbehandlung eintreten würde. Zudem sei ausdrücklich festzuhalten, dass die Bf, und dies gehe ohnehin aus dem bisherigen Verfahrensakt hervor, seit September 2011 ihren Hauptwohnsitz in Adresse, hat und dort gemeldet ist (siehe beiliegende Meldebestätigung). Das Finanzamt Salzburg-Land sei daher für die Wiederaufnahme bzw. Erlassung des Bescheides örtlich unzuständig gewesen.

Vom Finanzamt wurde in der Replik vom 09.10.2017 zum Vorbringen der Verfassungswidrigkeit im Falle der Nichtanwendung der Hauptwohnsitzbefreiung keine Äußerung erstattet. Zur Frage der örtlichen Zuständigkeit wurde ausgeführt, dass für die Erhebung der Einkommensteuer natürlicher Personen grundsätzlich das Wohnsitzfinanzamt zuständig sei. Nach § 6 AVOG 2010 würde die Zuständigkeit einer Abgabenbehörde mit dem Zeitpunkt enden, in dem eine andere von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangen würde. Das Finanzamt bestätigt, dass die Bf seit dem 08.09.2011 an der vom Vertreter angegebenen Adresse in Oberösterreich gemeldet ist. Der Steuerakt der Bf sei am 01.09.2014 aufgrund der Abtretung vom Finanzamt Braunau Ried Schärding übernommen worden. Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides sei daher das Finanzamt Salzburg-Land örtlich zuständig gewesen.

Hiezu wurde vom Vertreter der Bf nachstehende Stellungnahme erstattet:

*"Eingangs ist festzuhalten, dass der Aufbau über die sachliche und örtliche Zuständigkeit der Abgabenverwaltung des Bundes mit Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010) neu geregelt wurde.*

*Die vom Finanzamt Salzburg-Land angeführten Entscheidungen (VwGH 17.02.1999, 98/14/0105; VwGH 17.12.2003, 99/13/0032) stammen einerseits aus einer Zeit vor dieser Neuregelung und führen andererseits im Rahmen derer Begründung auch aus, dass sich eine andere Zuständigkeit auch nach der Aktenlage ergeben bzw. aus dieser angenommen werden kann.*

*Wie bereits in der Berufung ausgeführt, hat die Beschwerdeführerin bei der Schlussbesprechung mehrere Beweisanträge gestellt, die jedoch nicht protokolliert wurden. Unter anderem teilte die Beschwerdeführerin dabei auch mit, dass sie in Adresse, wohnhaft ist.*

*Aus dem gesamten, verfahrensgegenständlichen Akt kann entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin seit 2011 ihren Hauptwohnsitz an der obigen Adresse hat und dort auch haben musste, zumal unter anderem der Kaufvertrag vom 13.08.2010 mit Tagebuchzahl 2011 im Rang 2010 im Grundbuch eingetragen wurde. Die Unbedenklichkeitsbescheinigungen betreffend die Eintragung im Grundbuch über die gegenständlichen Liegenschaften müssen sowohl bei der belangten Behörde, als auch beim Finanzamt Braunau - Ried - Schärding aufscheinen.*

*Auch im Bericht der belangten Behörde vom 03.12.2012, sohin bereits vor Erlassung des gegenständlichen Einkommenssteuerbescheides, hält die belangte Behörde selbst fest, dass die Kaufverträge im Jahr 2010 abgeschlossen wurden. Weiters wird in diesem Bericht festgehalten, dass das von der Beschwerdeführerin in Auftrag gegebene Bewertungsgutachten samt Mängeln anerkannt wird. Bereits aus diesem Bewertungsgutachten, welches ausdrücklich anerkannt wurde, kann entnommen werden, dass dieses an die Adresse der Beschwerdeführerin in Adresse, übermittelt wurde.*

*In rechtlicher Hinsicht ist noch festzuhalten, dass in der Regierungsvorlage zum AVOG 2010 ausdrücklich als Ziel angeführt ist, dass für die Rechtsanwender eine logische Systematik zur Festlegung der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit einer Abgabenbehörde erreicht werden soll. Zu § 6 AVOG 2010 wird in der Regierungsvorlage angeführt, dass die Zuständigkeit einer Abgabenbehörde mit Wohnsitzwechsel endet. Außerdem ist zur Abänderung des Gesetzestextes betreffend § 50 BAO in der Regierungsvorlage zum AVOG 2010 ausdrücklich festgehalten, dass die Abgabenbehörde ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen hat - was im Übrigen auch Art. 83 Abs 2 B-VG entspricht.*

*Außerdem ist noch darauf hinzuweisen, dass in den Richtlinien zur Zuständigkeit der Finanzämter (Erlass des BMF vom 16.12.2011, BMF-010103/0189-VI/2011, gültig ab 16.12.2011), unter Punkt „1.3.2. Ende der Zuständigkeit“ ausdrücklich festgehalten ist, dass § 6 AVOG 2010 dann nicht gilt, wenn ein Finanzamt von Anfang an nicht zuständig war (vgl. VwGH 30.05.2001, 2000/13/0195; UFS 16.03.2005, RV/1872-W/04),*

*was gegenständlich der Fall ist. Es hat nämlich kein Wohnsitzwechsel während eines anhängigen Verfahrens stattgefunden, sondern hatte die Beschwerdeführerin Ihren Wohnsitz bereits seit Beginn des gegenständlichen Verfahrens in Adresse, was auch eindeutig aus dem gegenständlichen Akt hervor geht. Die örtliche Unzuständigkeit besteht daher seit Anfang an und wäre diese jedenfalls von der belangten Behörde von Amts wegen wahrzunehmen gewesen, was diese jedoch verabsäumt hat.*

*Die belangte Behörde hat den Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2011 am 06.12.2012 trotz örtlicher Unzuständigkeit erlassen, obwohl eindeutig aus dem gesamten verfahrensgegenständlichen Akt sich zwingend ergibt, dass das Finanzamt Salzburg-Land von Anfang an örtlich unzuständig war. Die belangte Behörde hätte entgegen ihrer Vorgehensweise vielmehr den verfahrensgegenständlichen Akt bereits vor Erlassung des Einkommenssteuerbescheides - und nicht erst wie von ihr angegeben am 01.09.2014 - an das Finanzamt Braunau - Ried - Schärding abtreten müssen.*

*Die Vorgangsweise der belangten Behörde war jedenfalls rechtswidrig und würde dazu führen, dass jede Abgabenbehörde Akten willkürlich behalten oder abtreten kann.*

*Wiederholt wird daher eingewendet, dass das Finanzamt Salzburg-Land für die Erlassung des Einkommenssteuerbescheides für das Jahr 2011 örtlich unzuständig ist."*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A. Örtliche Zuständigkeit

1. Sachverhalt

Die Bf erwarb die Liegenschaft 'M', im Jahre 2007.

Das Objekt diente als Hauptwohnsitz und der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Seit 2007 wurden die Einkünfte der Bf vom Finanzamt Salzburg-Land veranlagt (St.Nr. XY).

Am 13.08.2010 wurde der gegenständliche Kaufvertrag über den Verkauf der Liegenschaft abgeschlossen.

Seit 08.09.2011 ist die Bf im neu errichteten Wohnhaus im Bundesland Oberösterreich in Adresse, gemeldet.

Im Jahr 2012 fand eine Außenprüfung durch das Finanzamt Salzburg-Land statt. Die Bf wurde von ihrem Steuerberater MagF steuerlich vertreten.

Im Bericht über die Außenprüfung vom 03.12.2012 wird die Adresse der Bf mit 'M', angegeben. Im Bewertungsgutachten von Ing. D wird bereits die neue Adresse der Bf in Oberösterreich angeführt.

Am 06.12.2012 wurde der angefochtene Bescheid erlassen.

Der Steuerakt wurde vom Finanzamt Salzburg-Land abgetreten und am 01.09.2014 vom Finanzamt Braunau Ried Schärding übernommen.

Die Bf hat im Zuge des vom Verwaltungsgericht durchgeführten Vorhalteverfahrens erstmalig eingewendet (Schriftsatz vom 21.08.2017), dass das Finanzamt Salzburg-Land für die Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 06.12.2012 örtlich unzuständig gewesen sei.

Dass die Bf oder ihr steuerlicher Vertreter das Finanzamt Braunau Ried Schärding von dem neuen Wohnsitz verständigt hätte, wird von der Bf selbst nicht vorgebracht.

## 2. Rechtliche Erwägungen:

Nach § 50 1. Satz BAO idF BGBI. I 9/2010 haben die Abgabenbehörden ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen.

Gemäß § 52 BAO sind, soweit nicht anderes bestimmt wird, für die Zuständigkeit der Abgabenbehörden des Bundes die Vorschriften des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 – AVOG 2010 maßgeblich.

§ 20 AVOG 2010 lautet auszugsweise wie folgt:

*"(1) Wohnsitzfinanzamt ist das Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige (§ 77 BAO) einen Wohnsitz (§ 26 Abs. 1 BAO) oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 Abs. 2 BAO) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige überwiegend aufhält.*

*(2) Das Wohnsitzfinanzamt ist zuständig*

*1. für die Erhebung der Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht,*

*2. für die Erhebung der Umsatzsteuer,*

*3. ....*

*4. ....*

*(3) ....*

*(4) ...."*

Gemäß § 6 erster Satz AVOG 2010 endet die Zuständigkeit einer Abgabenbehörde für die Erhebung von Abgaben, außer bei Erlassung eines Delegierungsbescheides, mit dem Zeitpunkt, in dem eine andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt.

Ändern sich die für die Zuständigkeit maßgebenden Voraussetzungen (zB durch Wohnsitzwechsel, Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung), so führt dies noch nicht zu einer Änderung der betreffenden Zuständigkeiten. Erst dann, wenn die Abgabenbehörde von den maßgebenden ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen erfährt, geht die Zuständigkeit über. Die Zuständigkeit der bisher zuständigen Abgabenbehörde endet gleichzeitig mit dem Beginn der Zuständigkeit der neu zuständigen Abgabenbehörde; dies unabhängig davon, ob und wann die bisher zuständige Abgabenbehörde hievon erfährt (VwGH vom 29.04.1992, 92/13/0094;

08.06.1994, 94/13/0033; 17.12.2003, 99/13/0032), sowie unabhängig davon, wann sich die maßgebenden Voraussetzungen ändern (VwGH 24.02.1993, 91/13/0200; 08.06.1994, 94/13/0033; 17.12.2003, 99/13/0032; vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 6 Tz 2).

§ 6 AVOG 2010 gilt weiters nicht, wenn die bisher tätige Abgabenbehörde hiefür nicht zuständig war. 'Übergehen' kann nämlich nur eine bestehende Zuständigkeit (UFS 16.03.2005, RV/1872-W/2004; 19.09.2007, RV/0888-L/07; 11.01.2010, RV/0685-I/09; jeweils zu § 73 BAO; vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 6 Tz 7).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass das Finanzamt Salzburg-Land jedenfalls (ab 2007) für die Festsetzung der Einkommensteuer örtlich zuständig war.

Nach § 6 AVOG endet diese mit dem Zeitpunkt, in dem eine andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt.

Aus der Aktenlage geht hervor, dass das Finanzamt Braunau Ried Schärding am 01.09.2014 von den maßgebenden ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen (als Wohnsitzfinanzamt) Kenntnis erlangte. Zu diesem Zeitpunkt endete die Zuständigkeit des bisherigen Wohnsitzfinanzamtes Salzburg-Land.

Damit steht aber fest, dass das Finanzamt Salzburg-Land am 06.12.2012 für die Erlassung des angefochtenen Bescheides zuständig war.

## B. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften

### 1. Sachverhalt

Die maßgeblichen Bestimmungen des zwischen der Bf und der Käuferin am 13.08.2010 abgeschlossenen Kaufvertrages stellen sich auszugsweise wie folgt dar:

#### *"III. Kaufpreis*

.....

1.) *Die Vertragsparteien weisen hiermit den Treuhänder an, den Teilkaufpreis in Höhe von EUR 455.000,-- zuzüglich der zwischenzeitig auf dem Treuhandkonto angereiften Zinsen abzüglich Bankspesen und KEST an die Verkäuferin zu überweisen, sobald dem Treuhänder nachstehende zur vertragsgemäßigen grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages erforderlichen Urkunden in grundbuchsfähiger Form vorliegen:..*

.....

2.) *Der Restkaufpreis von EUR 100.000,-- verbleibt auf dem Treuhandkonto. Vereinbarungsgemäß können diese 100.000,-- durch Übergabe einer abstrakten Bankgarantie mit Laufzeit bis 30. Juli 2011 an den Treuhänder ersetzt werden.....*

*Den Auszahlungszeitpunkt bzw. die Auszahlungsanordnung werden die Vertragsteile gemeinsam schriftlich dem Treuhänder mitteilen.*

3.) .....

4.) Die Verkäuferin bestätigt, dass die Immobilienvermittlung..... verdienstlich tätig geworden ist und einen vereinbarten Honoraranspruch in Höhe von EUR 18.500,-- inkl. Ust. erworben hat.

Die Verkäuferin weist den Treuhänder an, aus dem erliegenden Kaufpreis diesen Betrag an das Immobilienbüro direkt zu überweisen.

#### IV. Übernahme und Übergabe

a) Übergabe der Wohnungen Top W6, W7, W8, W9:

Diese Wohnungen wurden von der Verkäuferin zusammengelegt und werden von ihr als Wohnung benutzt. Diese Wohnungen werden nach der Bezugsfertigstellung des von der Verkäuferin auf dem Grundstück B der EZ1, Grundbuch T, geplanten Hauses geräumt, spätestens bis 30.09.2011.

.....  
b) Die Übergabe und Übernahme des übrigen Kaufobjektes in den tatsächlichen Besitz und das damit verbundene Verfügungsrecht der Käuferin erfolgt mit Kaufpreiszahlung und Rohbaufertigstellung, frühestens mit 31.12.2010.

....."

Die maßgeblichen Bestimmungen des zwischen der Bf und der Käuferin am 13.08.2010 abgeschlossenen Werkvertrages lauten auszugsweise wie folgt:

#### "IV. Auftragssumme

Pauschalpreisvereinbarung € 100.000,-- inklusive 20 % Ust.

Dem Auftrag wird dieser Pauschalpreis zugrunde gelegt, es trägt also die Auftragnehmerin - ungeteilt des Umstandes, dass die Auftragssumme detailliert errechnet wird - die Gefahr für allenfalls notwendige Mehraufwendungen und Mehrkosten zur Auftragserfüllung. Dies gilt nicht für nachträgliche Änderungs- und Ergänzungsaufträge der Auftraggeberin.

Das Pauschalentgelt ist mit Abnahme des Werkes fällig.

Die Vertragsteile kommen überein, dass als Sicherstellung des Pauschalentgeltes ein Teilkaufpreis von EUR 100.000,-- laut Kaufvertrag zwischen den Vertragsteilen betreffend die Liegenschaft, EZ2 und EZ3, Grundbuch A, auf dem hiefür eingerichteten Treuhandkonto Nr. 123 beim C-Bank ....., verbleibt und die Vertragsteile mit Abnahme des Werkes zur Berichtigung des vereinbarten Pauschalwerkpreises die Überweisung dieses Teilkaufpreises von EUR 100.000,-- an den Auftragnehmer gemeinsam veranlassen bzw. beauftragen werden.

....."  
Die Bf hat im Jahr 2007 die Liegenschaft M, käuflich erworben.

Die Gesamtwohnfläche des Gebäudes beträgt 974 m<sup>2</sup>. Hieron nutzte die Bf eine Privatwohnung im Ausmaß von 175 m<sup>2</sup> als Hauptwohnsitz sowie einen Lagerraum im Ausmaß von 39 m<sup>2</sup>.

Am 13.08.2010 schloss die Bf mit der Ö-GmbH einen Kaufvertrag über den Verkauf der Liegenschaft mit einem vereinbarten Kaufpreis in Höhe von € 555.000,00 ab. Bei der Käuferin handelt es sich um ein Bauunternehmen im Raum Salzburg, das vorwiegend Bauträgertätigkeiten durchführt.

Vereinbart wurde, dass der Kaufpreis in Höhe von € 555.000,00 von der Käuferin auf das Treuhandkonto des Treuhänders überwiesen wird.

Nach Vorlage vertraglich festgelegter Urkunden sollte vom Treuhandkonto ein Betrag von € 455.000,00 an die Bf überwiesen werden. Der Restkaufpreis in Höhe von € 100.000,00 sollte auf dem Treuhandkonto verbleiben und erst nach 'gemeinsamer' schriftlicher Mitteilung der Bf und der Käuferin durch den Treuhänder zur Auszahlung gelangen (siehe Pkt. III. 2. des Kaufvertrages).

Am selben Tag schlossen die obgenannten Parteien einen Werkvertrag über die Errichtung eines Wohnhauses auf dem der Bf gehörigen Baugrundstück in Oberösterreich ab.

Vertraglich wurde in diesem Werkvertrag festgehalten, dass als Sicherstellung des Pauschalentgeltes der Teilkaufpreis von € 100.000,00 laut Kaufvertrag auf dem hiefür eingerichteten Treuhandkonto verbleibt und die Vertragsteile mit Abnahme des Werkes zur Berichtigung des vereinbarten Pauschalwerkspreises die Überweisung dieses Teilkaufpreises von € 100.000,00 an die Ö-GmbH 'gemeinsam' veranlassen werden (siehe Pkt. IV. des Werkvertrages).

Am 24.10. 2012 wurde ein von der Bf in Auftrag gegebenes Bewertungsgutachten des auf am Baugrundstück EZ1 errichteten Objektes erstellt:

Darin wurde - vom Finanzamt unbestritten - festgestellt, dass der Neubauwert des errichteten Edelrohbaues inklusive Mehrwertsteuer (abzüglich Mängel und fehlender Leistungen) € 150.610,00 beträgt. Die Ausführungsmängel sind mit € 16.000,00 zu veranschlagen.

Der vereinbarte Betrag in Höhe von € 555.000,00 wurde von der Käuferin auf das Treuhandkonto einbezahlt. Am 23.12.2010 wurde vom Treuhandkonto ein Betrag in Höhe von € 400.000,00 an die Bf ausbezahlt, dessen Kontostand zum 31.12.2010 nach Abzug der angelaufenen Zinsen und Spesen € 154.974,25 betrug. Am 12.01.2011 wurden die Beträge € 11.120,00 sowie € 25.380,00 ausbezahlt und die Immobilienmaklergebühren in Höhe von € 18.500,00 zur Überweisung gebracht.

Gemäß Einkommensteuererklärung, Prüfbericht und Vorbringen ist unstrittig, dass der bei der Berechnung der Spekulationseinkünfte zu berücksichtigende 'Buch- bzw. Teilwert' der veräußerten Liegenschaft € 533.195,61 beträgt.

Seit September 2011 ist die Bf im neu errichteten Wohnhaus in Oberösterreich gemeldet.

## 2. Rechtliche Würdigung

### 2.1. Allgemeines

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010 sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt Spekulationsgeschäfte.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 sind von dieser Besteuerung die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b) ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben.

§ 30 Abs. 4 EStG idF BGBl. I Nr. 111/2010 lautete wie folgt:

*"Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2)."*

Laut § 30 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 ist bei Tauschvorgängen im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988 der gemeine Wert anzusetzen.

### 2.2. Einheitliches Vertragswerk

Strittig ist, ob der Kauf- und der Werkvertrag als einheitliches Vertragswerk anzusehen sind und damit ein zusätzlicher wirtschaftlicher Vorteil aus der Werklieferung in Höhe von € 50.610,00 vorliegt.

Bei der Auslegung von Verträgen ist zunächst § 914 ABGB heranzuziehen, wonach nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen ist, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter 'Absicht der Parteien' im Sinne dieser Gesetzesstelle ist nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl. VwGH vom 26.06.2014, 2011/15/0076, unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 19.03.2002, 97/14/0034, und vom 29.03.2012, 2008/15/0170 und 0171).

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich.

Nach Ansicht des VwGH (zB 27.08.1998, 98/13/0080; 22.02.2000, 95/15/0033; 19.09.2001, 2001/16/0402, 0403; gIA zB VfGH 12.12.1968, V 71/68) stellt § 21 hingegen keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (eine Beweiswürdigungsregel, VwGH 11.08.1993, 91/13/0005; vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 21 Tz 10).

Schon die enge zeitliche Nähe der beiden Rechtsgeschäfte (Kaufvertrag und Werkvertrag) legt ein einheitliches Rechtsgeschäft nahe. Sowohl der Kaufvertrag als auch der Werkvertrag wurden seitens der Bf und der Käuferin am selben Tag, dem 13.08.2010, abgeschlossen.

Im Kaufvertrag wurde unter Punkt III. Kaufpreis eine Kaufpreiszahlung für das verkauft Liegenschaftsobjekt in Höhe von € 555.000,00 vereinbart. Im selben Vertrag wiesen die Vertragsparteien den Treuhänder an, € 455.000,00 an die Verkäuferin zu überweisen; ein Betrag in Höhe von € 100.000,00 sollte am Treuhandkonto verbleiben.

Laut Punkt IV. lit b. erfolgt "*die Übergabe und die Übernahme des übrigen Kaufobjektes... mit Kaufpreiszahlung und Rohbaufertigstellung*".

Ferner ist im Werkvertrag vom 13.08.2010 unter Punkt "IV. Auftragssumme" festgehalten, dass "*als Sicherstellung des Pauschalentgeltes ein Teilkaufpreis von EUR 100.000, -- laut Kaufvertrag zwischen den Vertragsteilen... am Treuhandkonto verbleibt und... mit Abnahme des Werkes... an den Auftragnehmer*" überwiesen wird.

In den Verträgen wird wechselseitig Bezug genommen. Die Entgelte beider Verträge werden über das gleiche Treuhandkonto abgewickelt. Der Restkaufpreis von € 100.000 ist wechselseitig bedingt und wird über Anordnung beider Vertragsteile ausbezahlt.

Die enge wirtschaftliche Verflechtung bzw. der enge sachliche Zusammenhang legen den Schluss nahe, dass die Vertragsparteien trotz getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten.

Das Verwaltungsgericht nimmt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass die beiden Verträge als ein einheitliches Vertragswerk anzusehen sind. Die Vertragsparteien vereinbarten als Gegenleistung für den Verkauf der Kaufliegenschaft nicht nur die Bezahlung eines Bargeldbetrages, sondern auch die Errichtung des Rohbaus auf dem der Bf gehörigen Baugrundstück in Oberösterreich.

## 2.3. Veräußerungserlös

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören zum Veräußerungserlös alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (vgl. VwGH vom 06.04.1995, 94/15/0194; 28.11.2000, 97/14/0032; *Hofstätter in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 24 Rz 42).

Zum Veräußerungserlös gehören demnach der Verkaufspreis und alle geldwerten Vorteile, die der Steuerpflichtige für das veräußerte Wirtschaftsgut erhält (vgl. *Doralt*, EStG<sup>3</sup>, § 30 Tz 190).

Das von der Bf vorgelegte Gutachten vom 24.10.2012 setzt den Wert des Rohbaues unter Berücksichtigung der bestehenden Mängel mit € 150.610,00 fest. Der BFG sieht keinen Anlass, die Höhe des im Gutachten festgestellten Wertes des Rohbaues in Zweifel zu ziehen.

Nach den obigen Ausführungen belief sich somit der tatsächliche Veräußerungserlös des innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren veräußerten Liegenschaftsobjektes, auf einen Betrag in Höhe von € 605.610,00 (€ 455.000,00 Bargeldzahlung zuzüglich Herstellung eines Wohnhauses inkl. Schwimmbad [siehe Pkt. II. des Werkvertrages samt Bau- und Ausstattungsbeschreibung] im Wert von € 150.610,00).

## 2.4. Zeitpunkt des Zufließens

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG sind Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen („bezogen“) ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie 'tatsächlich und rechtlich' (VwGH 29.04.10, 2007/15/0293) bzw. 'rechtlich und wirtschaftlich' (VwGH 19.06.02, 98/15/0142) verfügen kann, sich der Zufluss also wirtschaftl in einer Vermehrung des Vermögens des StPfl auswirkt (VwGH 07.07.11, 2007/15/0156); die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein, der Steuerpflichtige muss über die Einnahme 'frei verfügen' können (VwGH 29.01.14, 2009/13/0209). Ein Betrag ist auch dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen bloß gutgeschrieben wurde, vorausgesetzt, dass er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (VwGH 26.09.00, 99/13/0193); die Verfügung kann auch durch ein 'Stehenlassen' erfolgen. Ein Zufluss liegt weiters vor, wenn ein Betrag einer im Voraus bestimmten Verwendung des Empfängers zugeführt wird. Schließlich genügt es, wenn die Verwirklichung des Anspruchs zumindest derart nahe gerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich dem tatsächlichen Eingang der Leistung gleichgestellt werden kann (VwGH 17.01.95, 94/14/0140; VfGH 16.10.67, B 162/67, 'ausdehnende Auslegung'). Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht ist nicht erforderlich (VwGH 12.12.78, 2090/78; 22.07.15, 2011/13/0067 und 2011/13/0139), wohl aber eine objektive und tatsächliche Verfügungsmacht (eines in Geld ausdrückbaren Vorteils und nicht nur einer steuerlich unerheblichen Chance; VwGH 29.04.10, 2007/15/0293; vgl. *Jakom/Vock* EStG, 2017, § 19 Rz 8).

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ergeben sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten bzw. Werbungskosten andererseits. Für die Beurteilung, ob der Spekulationstatbestand in zeitlicher Hinsicht erfüllt ist, ist das Verpflichtungsgeschäft maßgeblich, für die Erfassung der Einkünfte gilt grundsätzlich das Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 19. Insbesondere ist der Veräußerungserlös nach dem Zuflusszeitpunkt zu erfassen. Die Anschaffungskosten und vor Veräußerung abgeflossene Werbungskosten sind hingegen nach hM losgelöst von der Verausgabung nach Art eines Vermögensvergleichs erst in dem Zeitpunkt vom Veräußerungserlös abzusetzen, in dem dieser erzielt wird (siehe *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 30 Rz 4). In diesem Zeitpunkt sind die Anschaffungskosten und die bis dahin abgeflossenen Werbungskosten anzusetzen. Fließt der Veräußerungserlös in Raten oder Renten zu und erreichen diese im Veräußerungsjahr die Summe der Anschaffungskosten und absetzbaren Werbungskosten noch nicht, liegt kein Verlust vor. Es wird vielmehr die Besteuerung des Überschusses in die Folgeperioden hinausgeschoben (siehe *Hofstätter/Reichel/ Büsser*, Die Einkommensteuer, § 30 Rz 27). Die noch nicht durch Einnahmen 'gedeckten' Anschaffungskosten und Werbungskosten sind in Evidenz zu halten und den in den Folgejahren zufließenden Raten/Renten gegenüberzustellen (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2011, § 30 Rz 41).

Ein Spekulationsgewinn ist erst dann verwirklicht und zu versteuern, wenn vom Veräußerungserlös mehr zugeflossen ist, als an Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder Werbungskosten erwachsen sind.

Daher fließen insbesondere Spekulationsgeschäfte aus Ratengeschäften erst in dem Kalenderjahr zu, in dem die Einnahmen erstmals die Ausgaben übersteigen; in den Vorjahren entsteht kein Verlust (vgl. *Doralt*, EStG<sup>3</sup>, § 30 Tz 140, mit weiteren Nachweisen).

Der Treuhänder hat bereits am 23.12.2010 einen Betrag in Höhe von € 400.000,00 an das Bankinstitut der Bf überwiesen. Daraus kann geschlossen werden, dass somit zu diesem Zeitpunkt die im Auftragsvertrag vom 13.08.2010 unter "*Treuhänderbestellung und Treuhandauftrag*" festgehaltenen Voraussetzungen zur Auszahlung vorgelegen sind. Weitere Beträge wurden kurze Zeit nach dem Jahreswechsel (am 12.01.2011) zur Überweisung gebracht. Dies gilt allerdings eingeschränkt nur für eine Kaufpreissumme in Höhe von € 455.000,00, da vertraglich festgehalten worden ist, dass ein Teilkaufpreis in Höhe von € 100.000,00 am Treuhandkonto als Sicherleistung verbleibt. Eine Auszahlung in Höhe von € 100.000,00 hätte der Treuhänder somit zu diesem Zeitpunkt nicht vornehmen können. Dass im Jahr 2010 eine gemeinsame, schriftliche Auszahlungsanordnung der Vertragsparteien zur Auszahlung der € 100.000,00 vorgelegen wäre, kann der Aktenlage nicht entnommen werden.

Daraus ergibt sich, dass im Jahr 2010 der Bf ein Veräußerungserlös in Höhe von € 455.000,00 zugeflossen ist.

Im Werkvertrag vom 13.08.2010 wurde unter Punkt "IV. Auftragssumme" vereinbart, dass "mit Abnahme des Werkes zur Berichtigung des vereinbarten Pauschalwerkpreises die Überweisung dieses Teilkaufpreises von EUR 100.000,-- an den Auftraggeber" erfolgt. Laut den von der Bf vorgelegten Kontoauszügen befand sich der zur Sicherstellung des Werklohnes dienende Betrag von annähernd 100.000,00 Euro noch am 12.01.2011 am Treuhandkonto.

Daher ist davon auszugehen, dass bis jedenfalls Mitte Jänner 2011 keine Abnahme des Werkes am Baugrundstück EZ1, Grundbuch T, erfolgt ist.

Die Bf wurde mit September 2011 an der Adresse des Baugrundstückes gemeldet.

Dies lässt den Schluss zu, dass die Abnahme des Werkes und damit einhergehend der Zufluss des Wertes des Rohbaus im Jahr 2011 erfolgt ist.

Da dem 'Teilwert' der Liegenschaft in Höhe von € 533.195,61 im Jahr 2010 lediglich ein Veräußerungserlös in Höhe von € 455.000,00 gegenüberstand und somit die Einnahmen die Ausgaben erst im Jahr 2011 mit Fertigstellung des Rohbaus überstiegen, waren die gesetzliche Voraussetzungen für die Erfassung des Spekulationsgewinnes erst im Jahr 2011 verwirklicht. Folglich war (entsprechend der Einkommensteuererklärung) im Jahr 2011 ein Spekulationsgewinn zu versteuern.

## 2.5. Hauptwohnsitzbefreiung

In der Einkommensteuererklärung 2011 wurden Spekulationseinkünfte in Höhe von € 3.304,39 erklärt. Eine Hauptwohnsitzbefreiung wurde nicht in Anspruch genommen.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der 'Mehrwert' bzw. Vorteil des von der Käuferin (Ö-GmbH) errichteten Wohnhauses € 50.610,00 beträgt und dieser Vorteil dem Veräußerungserlös hinzuzurechnen ist. Bei der Berechnung des Spekulationsgewinnes wurde die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z. 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I 22/2012, im Ausmaß von 21,97 % berücksichtigt. Dadurch ergab sich eine Kürzung um € 11.119,17 (21,97 % von € 50.610,00). Das Finanzamt hat die Wohnsitzbefreiung nur vom 'Vorteil' berechnet.

Es ist daher zu prüfen, ob eine Hauptwohnsitzbefreiung dem Grunde nach zur Anwendung kommt:

§ 30 Abs. 2 Z. 1 EStG idF BGBl. I 111/2010 hatte folgenden Wortlaut:

"(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von:

1. Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Im Falle eines Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen. Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden gilt dies nur dann, wenn der Erwerber und der Rechtsvorgänger gemeinsam seit der Anschaffung ununterbrochen die Voraussetzung des Hauptwohnsitzes erfüllen."

Der Begriff Eigenheim und Eigentumswohnung des § 30 Abs. 2 EStG 1988 richtet sich nach § 18 Abs. 1 Z. 3 lit b EStG 1988. Demnach ist ein Eigenheim ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzungsfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Im Fall einer der Eigenschaft als Eigenheim nicht abträglichen Mischnutzung (Vermietung einer flächenmäßig untergeordneten von zwei Eigentumswohnungen) ist nur der als Hauptwohnsitz genutzte Teil begünstigt (vgl. *Jakom/Kanduth-Kirsten* EStG, 2010, § 30 Rz 27, mit weiteren Nachweisen).

Das Objekt dient anderen als Wohnzwecken, soweit es entgeltlich zur Nutzung überlassen wird, gleichgültig welcher Art. Schädlich ist auch die Vermietung für Wohnzwecke (vgl. *Jakom/Baldauf* EStG, 2010, § 18 Rz 66, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Laut Betriebsprüfungsbericht betrug die Gesamtwohnfläche des Gebäudes 974 m<sup>2</sup>. Hier wurde eine Fläche im Ausmaß von 175 m<sup>2</sup> als Privatwohnung sowie ein Lagerraum im Ausmaß von 39 m<sup>2</sup> von der Beschwerdeführerin genutzt (das entspricht 21,97% der Gesamtnutzung).

Laut Kaufvertrag (siehe Vertragspunkt "II. KAUFVEREINBARUNG") bestand das veräußerte Objekt aus 9 Wohneinheiten, wobei die Wohneinheiten Top W 6-9 von der Bf zusammengelegt und als Wohnung genutzt wurden.

Aufgrund der Anzahl der Wohnungen und dem untergeordneten Ausmaß der Eigennutzung sind die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfüllt.

2.6. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften errechnen sich daher wie folgt:

Veräußerungserlös	€ 555.000,00
abzügl. BW Liegenschaft lt. Steuererklärung	-€ 533.195,61
abzügl. WK (Immobilienmakler) lt. Steuererklärung	-€ 18.500,00
Spekulationsgewinn lt. Erklärung	€ 3.304,39
Weiterer Vorteil laut Außenprüfung	€ 50.610,00
Wohnsitzbefreiung 21,97% laut Prüfung	-€ 11.119,02
Spekulationsgewinn laut Bescheid	€ 42.795,37
<b>Korrektur laut Erkenntnis</b>	<b>€ 11.119,02</b>
<b>Spekulationsgewinn laut Erkenntnis</b>	<b>€ 53.914,39</b>

Bezüglich der Steuerberechnung wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützen konnte.

Salzburg-Aigen, am 28. Dezember 2017