

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch D Steuerberatungsgesellschaft mbH, Adresse1, über die Beschwerde vom 12.1.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 der belangten Behörde Finanzamt FA vom 16.12.2016 zu Recht erkannt:

**Die Beschwerde wird 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

In einem an den Beschwerdeführer (Bf) gerichteten Ergänzungsersuchen vom 26.3.2015 verwies das Finanzamt darauf, dass ab 1.4.2012 die Veräußerung von Grundstücken, unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung, einkommensteuerpflichtig sei. Auf Grund der vorliegenden Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 habe der Bf nach dem 31.3.2012 ein Grundstück veräußert und werde daher ersucht, beiliegendes Formular auszufüllen und zu retournieren.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache vor dem zuständigen Finanzamt wandte der Bf im Wesentlichen ein, dass der Verkauf bereits am 6.3.2012 mit mündlichem Kaufvertrag erfolgt sei.

Mit weiterem Schreiben vom 26.6.2015 ersuchte das Finanzamt den Bf um Beantwortung weiterer Fragen und um Vorlage entsprechender Unterlagen zum Nachweis der Richtigkeit seiner Angaben:

- „1. Zu welchem Datum und mit wem haben Verhandlungen über die Grundstücksveräußerung stattgefunden und mit welchem Inhalt?*
- 2. Welches Grundstück wurde mit dem mündlichen Kaufvertrag veräußert?*
- 3. Wann wurde der Kaufpreis festgesetzt?*
- 4. Wann ist eine Einigung über die Grundstückveräußerung zustande gekommen?*

5. Welche Zahlungsmodalitäten wurden vereinbart? Wann wurden diese vereinbart? Gab es eine Anzahlung? Wann erfolgte der Zufluss des Kaufpreises?
6. Gibt es schriftliche Aufzeichnungen über die Verhandlungen?
7. Wann erfolgte die Übergabe des Grundstückes?
8. Legen Sie bitte die Gründe dar, warum Sie einen mündlichen Kaufvertrag abgeschlossen haben und keinen schriftlichen!
9. Abschließend wird darauf hingewiesen, dass sich aus der Urkunde „Kaufvertrag vom 2./8.8.2012“ Seite 7, Punkt XIII. Immobilienertragssteuer ergibt, dass Sie als Vertragsteil darüber informiert wurden, dass seit dem 1.4.2012 eine Immobilienertragsteuer zu entrichten ist. Sie als Verkäufer haben angegeben, die diesbezüglichen Anzeigen selbst zu erledigen. Der Schriftenverfasser hat auch darüber informiert, dass diese Anzeige jedenfalls noch vor dem 15.10.2012 zu erstatten war. Diese Urkunde wurde von Ihnen unterzeichnet. Erklären Sie diesen Widerspruch zu dem bisher behaupteten Nichtbestehen einer Steuerschuld.“

Mit Eingabe vom 22.7.2015 teilte der Bf dazu mit, dass der Käufer bereits am 8.3.2012 eine E-Mail an seinen Treuhänder und Rechtsanwalt gesendet und diesen mit den nötigen Schritten beauftragt habe, um den Verkauf samt Eintragungen abzuwickeln (die Kopie dieser E-Mail sei diesem Schreiben beigelegt).

Der Kaufpreis sei im März – den genauen Tag wisse er nicht mehr – fixiert worden. Der oa. E-Mail sei aber bereits im ersten Satz zu entnehmen, dass der Käufer via E die Finanzierung des Neubaus und des Grundstückes veranlasst habe. Auch die zuständige Gemeinde sei bereits zu diesem Zeitpunkt informiert worden (Kopie liege bei).

Die Einigung über die Grundstücksveräußerung sei Anfang März erfolgt (siehe Kopie).

Der vereinbarte Kaufpreis sei nach Zustellung des Rangordnungsbeschlusses und nach Vorliegen der Freilassungserklärung der F Aktiengesellschaft auf sein Konto überwiesen worden.

Die Verhandlungen hätten mündlich stattgefunden und seien per Handschlag besiegelt worden. Der mündliche Kaufvertrag sei am 29.3.2012 per Handschlag abgeschlossen worden. Wenn man am Land lebe, sei dies gar nicht so unüblich, da die Leute noch Vertrauen zueinander hätten. Alles Weitere habe der Käufer mit seinem Rechtsanwalt vereinbart.

Der schriftliche Kaufvertrag habe sich aus verschiedenen Gründen bürokratischer Natur verzögert (Herr G sei Witwer und habe noch einen minderjährigen Sohn, weshalb es im Vorfeld noch etliche Erledigungen gegeben habe; siehe Kaufvertragsnachtrag). Außerdem sei ersichtlich, dass bereits am 29.3.2012 die Baugründe (extra für den Käufer) neu vermessen worden seien; die Vermessungsurkunde mit besagtem Datum liege bei.

Abschließend sei zu erwähnen, dass der Käufer Kripobeamter im Bereich Betrug sei und sicher keine falschen Angaben machen würde. Er habe den Kaufvertragsnachtrag im Notariat in H unterfertigen müssen. Dies hätte er sicher nicht gemacht, wäre inhaltlich nicht alles korrekt gewesen.

Am 27.10.2015 teilte die Abgabenbehörde dem Bf schriftlich mit, dass sie nach Prüfung der vorgelegten Unterlagen und vorgebrachten Argumente zur Überzeugung gekommen sei, dass zwar im Monat März 2012 bereits Verkaufsverhandlungen geführt worden seien, jedoch der Umstand, dass, wie vom Bf behauptet, am 6.3.2012 bereits ein rechtsgültiger mündlicher Kaufvertrag („per Handschlag“) zustande gekommen sei, nicht schlüssig nachgewiesen worden sei.

Die beiliegende Einkommensteuererklärung sei daher für das Jahr 2012 zwecks Besteuerung des privaten Grundstücksverkaufes auszufüllen und innerhalb der genannten Frist unterfertigt an das Finanzamt zurückzusenden.

Der nunmehr steuerlich vertretene Bf brachte mit Eingabe vom 28.12.2015 durch seinen Vertreter vor, dass der Zahlungsfluss - wie dies angeblich vom Fachbereich Einkommensteuer behauptet worden sei - für die steuerliche Würdigung des oa. Sachverhaltes irrelevant sei.

Die neue Rechtslage („ImmoEst“) sei für die Veräußerung von Immobilien nach dem 31.3.2012 anzuwenden. Weder eine Grundbuchseintragung, noch ein Zahlungsfluss vor dem 1.4.2012 sei dafür maßgebend, sondern einzig das Verpflichtungsgeschäft bzw. die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.

Ein Kaufvertrag über eine Immobilie komme zwischen den Vertragsparteien grundsätzlich schon durch Einigung über den Kaufgegenstand und den Preis rechtswirksam zustande, für den Vertragsabschluss als solchen bestünden in der Regel keine Formerfordernisse, der Kaufvertrag könne daher auch mündlich abgeschlossen werden.

Bei Grundstücksveräußerungen entstehe die Einkommensteuerschuld nach Maßgabe des § 30 EStG grundsätzlich mit dem Abschluss des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts und des damit verbundenen Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück auf den Erwerber. Nach der Rechtsprechung des VwGH zu § 30 EStG aF komme es im Hinblick auf die Berechnung der Spekulationsfrist dann nicht auf das Verpflichtungsgeschäft an, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht worden sei, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnehme (VwGH 8.2.1989, 88/13/0049). Nach der Auffassung des VwGH sei daher die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück für eine Besteuerung nach der Maßgabe des § 30 EStG ausreichend (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Im gegenständlichen Fall seien sowohl der Kaufvertrag vor dem 1.4.2012 abgeschlossen, als auch das wirtschaftliche Eigentum vor dem 1.4.2012 übertragen worden.

Im vor dem Notar durchgeführten Kaufvertrag-Nachtrag werde ausdrücklich festgehalten, dass es sich bei der als Kaufvertrag vom 2./8.8.2012 bezeichneten Grundbuchsurrende materiell rechtlich um eine Aufsandungsurrende handle, welche die grundbücherliche Durchführung des mündlich am 6.3.2012 abgeschlossenen Kaufvertrages ermöglicht habe.

Es solle nicht unerwähnt bleiben, dass einer der Käufer (nämlich Herr MN) als Kriminalbeamter (Bereich Betrug) tätig sei und auch der Kaufvertrag-Nachtrag von allen Beteiligten unterschrieben und somit die Richtigkeit der darin gemachten Angaben bestätigt worden sei.

Zusätzlich sprächen folgende Indizien für den Abschluss des Kaufvertrages bzw. die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vor dem 1.4.2012:

-) Neuvermessung des Grundstückes gemäß den Wünschen der Käufer am 29.3.2012 (aus drei kleineren Parzellen sei eine große geworden); Anmerkung: Welcher Verkäufer würde eine Vermessung nach den Wünschen des Käufers durchführen lassen, wenn es noch zu keinem verbindlichen Vertrag gekommen sei?

-) E-Mail-Verkehr zwischen Käufer und Verkäufer vom 8.3.2012, in welchem Herr MN Herrn G mitteile, dass die Finanzierung des Kaufpreises bereits veranlasst worden sei (Weiterleitung eines E-Mails an Mag. K)

Somit komme man eindeutig zum Ergebnis, dass sowohl Verpflichtungsgeschäft als auch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vor dem 1.4.2012 stattgefunden hätten und der Sachverhalt unter die gesetzliche Bestimmung des § 30 EStG aF (idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl I Nr. 22/2012) falle.

Da der Grundstücksverkauf außerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist erfolgt sei, sei der Verkauf steuerfrei. Das sei auch der Grund, warum der Bf für das Jahr 2012 eine Arbeitnehmerveranlagung abgegeben und den Grundstücksverkauf richtigerweise nicht in seine Steuererklärung aufgenommen habe. Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2012 sei daher als obsolet anzusehen.

Mit Schreiben vom 30.9.2016 teilte die Abgabenbehörde dem Bf mit, dass seine Ansicht, dass bereits vor dem 1.4.2012 ein mündlicher Kaufvertrag abgeschlossen worden sei und daher keine Immobilienertragsteuerpflicht bestehe, nicht geteilt werden könne.

Die Finanzverwaltung sei nach reiflicher Prüfung der vorliegenden Beweise weiterhin der Ansicht, dass auf Grund des Umstandes, dass die genaue Größe und Lage des Kaufobjektes erst durch eine am 8.6.2012 erfolgte Neuvermessung klar bestimmbar gewesen seien, ein rechtsgültiges Verpflichtungsgeschäft frühestens zu diesem Zeitpunkt möglich gewesen sei. Aus Sicht der Finanzverwaltung erscheine auch bedeutsam, dass offenbar gegenüber dem späteren Vertragserrichter, Notar Dr. O, der behauptete mündliche Vertrag nicht erwähnt worden sei. Dagegen spreche auch, dass eine Anfrage bei Dr. O ergeben habe, dass der Bf als sein Klient ihn offenbar nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden habe und er im gegenständlichen Verfahren der Finanzverwaltung keine Auskunft habe geben können.

Aus diesen Gründen bestehe nach Ansicht der Finanzverwaltung für den erst mit 2./8.8.2012 durch den Notar Dr. O errichteten Kaufvertrag die Verpflichtung zur Berechnung und Abfuhr der Immobilienertragsteuer.

Da der Bf sich zwischenzeitig an den Steuerombudsmann gewandt hatte, forderte dieser das Finanzamt am 27.10.2016 zu einer Stellungnahme auf, welche dieses übermittelte.

Ein weiteres Einschreiten des Steuerombudsmannes war den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen.

Der Bf führte in seiner Eingabe vom 26.10.2016 aus, dass seiner Ansicht nach sehr wohl für seine Meinung sprechende Beweise vorlägen. Aus diesem Grund liste er noch einmal sämtliche Details auf, aus denen deutlich hervorgehe, dass das eigentliche Kaufgeschäft bereits vor Einführung der Immobilienverkehrssteuer stattgefunden habe.

-) Der Baugrund sei bereits am 23.11.2007 erstmals vermessen und auf drei Parzellen aufgeteilt worden. Diese drei Parzellen seien dann auf ausdrücklichen Wunsch des Käufers und nach Abschluss des mündlichen Kaufvertrages ein zweites Mal vermessen und aus den ursprünglich drei kleinen Parzellen eine große Parzelle geschaffen worden. Diese Vermessung habe, wie aus der Vermessungsurkunde ersichtlich sei, am 29.3.2012 stattgefunden und nicht erst am 8.6.2012. Der 8.6.2012 sei lediglich das Datum der Genehmigung mit Bescheid. Der Bf sende gerne noch einmal eine Kopie der Vermessungsurkunde. Bereits am 22.3.2012 sei auch eine E-Mail vom Vermessungsbüro an die Bauabteilung der Gemeinde P gesendet worden. Auch eine Kopie dieser E-Mail lege er gerne bei.

-) Weiter spreche für den Bf, dass der Käufer bereits am 8.3.2012 die Finanzierung via E in Auftrag gegeben habe.

Im selben Text sei auch zu lesen, dass der Käufer bereits zu diesem Zeitpunkt Herrn G informiert habe, sein Grundstück zu kaufen (1500 m<sup>2</sup> und 500 m<sup>2</sup> vom Bf). Bereits da sei die Gemeinde P informiert worden.

Diesem Schreiben sei im vorletzten Satz weiter zu entnehmen, dass der Käufer Herrn Mag. K mit der Abwicklung des Grundstückkaufes beauftragt habe; dies sei am 8.3.2012 geschehen. Auch von dieser E-Mail sende der Bf eine Kopie.

-) Wie sein Steuerberater bereits festgestellt habe, sei das Datum des Zahlungsflusses irrelevant. Ausschlaggebend sei vielmehr das Datum des tatsächlichen Verpflichtungsgeschäftes, und dieses sei vor der Einführung der Immobilienverkehrssteuer gewesen.

-) Herr Dr. O sei nicht deshalb von der Verschwiegenheitspflicht nicht entbunden worden, weil der Bf etwas zu verheimlichen hätte, sondern weil Herr Dr. O für das Aufsetzen des schriftlichen Kaufvertrages zuständig gewesen sei. Dies sei aber erst nach dem mündlichen Kaufvertrag (vor dem 1.4. 2012, wie dies in der E-Mail von Herrn MN ersichtlich sei) gewesen, da im Vorfeld Herr Mag. K zuständig gewesen sei und diesen Fall dann an Dr. O weitergeleitet habe. Dieser habe daher von einem mündlichen Kaufvertrag nichts gewusst. Der Bf habe angenommen, dass er keine wichtigen diesbezüglichen Informationen liefern könne, weshalb er ihn nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden habe.

Er sei ursprünglich der Meinung gewesen, dass das Datum des Geldflusses relevant sei und die Immobilienertragssteuer daher jedenfalls zu bezahlen sei. Aus diesem Grund sei bei Dr. O von einem mündlichen Kaufgeschäft nichts erwähnt worden.

-) Die Verkäufer hätten mehrmals telefonisch versucht, beim Finanzamt Auskunft über die Immobilienertragssteuer zu erhalten. Zu diesem Zeitpunkt sei dies aber noch sehr schwierig gewesen, weil es weder in H, noch in L gelungen sei, hilfreiche Informationen zu erhalten. Sie seien zum Finanzamt S weiter vermittelt worden, wo die namentlich genannte Dame leider irrtümlicherweise die Information erteilt habe, dass das Datum des Geldflusses zähle und der Verkauf erst bei der Einkommenssteuererklärung bekannt gegeben werden müsse.

Zufällig (bei Abschluss eines Testaments) sei bei Herrn Mag. T (Notar in H) über den Grundstücksverkauf gesprochen worden, und dieser sei so nett gewesen und habe den Bf darauf aufmerksam gemacht, dass der mündliche Kaufvertrag gültig sei und es nicht auf den Zeitpunkt des Geldflusses ankomme. Aus diesem Grund sei der Kaufvertrag-Nachtrag gemacht worden und seien der Bf und auch Herr Mag. Luger davon überzeugt gewesen, dass dieses leidige Thema erledigt wäre. Deshalb sei auch mit Dr. O darüber nicht mehr gesprochen worden.

Die Verkaufssumme habe 23.882,00 € betragen.

Das Finanzamt änderte die Abgabenerklärung des Bf insoweit ab, als es im **Einkommensteuerbescheid 2012 vom 16.12.2016** den beantragten Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigte und die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung dem besonderen Steuersatz von 25 % unterwarf.

In der gesonderten Bescheidsbegründung führte das Finanzamt zur Liegenschaftsveräußerung aus, dass die Finanzverwaltung auf Grund des am 2./8.8.2012 von Notar Dr. O errichteten Vertrages, abgeschlossen zwischen dem Bf und Ing. G als Verkäufer und den Ehegatten MN als Käufer, informiert worden sei, dass eine entgeltliche Grundstücksübertragung stattgefunden habe. Da Erträge aus entgeltlichen Grundstücksübertragungen, welche nach dem 1.4.2012 stattgefunden hätten, grundsätzlich der Besteuerung mit einem besonderen Steuersatz von 25 % (Immobilienertragsteuer) unterlägen, sei der Bf mit Schreiben vom 25.3.2015 erstmals aufgefordert worden, die dort genannten Fragen zu beantworten bzw. eine Einkommensteuererklärung für 2012 einzureichen, da bis zu diesem Zeitpunkt weder eine Meldung noch eine Selbstberechnung der Steuer stattgefunden habe.

Im Zuge der Beantwortung dieses Schreibens sei der Bf am 29.5.2015 beim Finanzamt H vorstellig geworden und habe erstmals damit argumentiert, dass die an die Ehegatten MN verkaufte Teilfläche bereits vor dem 31.3.2012 mit mündlichem Kaufvertrag mit „Handsclag-Qualität“ veräußert worden sei. Der Bf habe einen Kaufvertrag-Nachtrag zum Kaufvertrag vom 2./8.8.2012, errichtet am 9.10.2013 von Mag. T, Notariat H, vorgelegt, in dem dieser ausführe:

*„Bei der fälschlich mit „Kaufvertrag“ bezeichneten Urkunde vom 2./8.8.2012 handelt es sich materiell rechtlich daher um eine den mündlichen Kaufvertrag vom 29.3.2012 grundbücherlich durchführende Grundbuchsurkunde und nicht um einen Kaufvertrag als Titelgeschäft.“*

Als weitere Beweise seien verschiedene E-Mails zwischen Herrn G und dem Vermessungsbüro DI U sowie Herrn MN und seiner Bank bzw. seinem Rechtsanwalt vorgelegt worden.

Nach Prüfung der Rechtslage und der vorliegenden Beweise habe das Finanzamt in freier Beweiswürdigung entschieden, dass ein rechtsgültiger mündlicher Vertrag nicht zustande gekommen sei und das Rechtsgeschäft daher erst mit dem Vertrag vom 2./8.8.2012 abgeschlossen worden sei.

Mit weiterem Schreiben vom 27.10.2015 sei der Bf neuerlich zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 aufgefordert worden. Der nunmehr mit der Vertretung des Bf betraute Steuerberater habe mit Schreiben vom 28.12.2015 zur Rechtsansicht der Finanzverwaltung Stellung genommen und die vom Bf bereits vorgelegten Beweise neuerlich ins Treffen geführt.

Der Versuch, von Dr. O, der den Vertrag vom 2./8.8.2012 errichtet hatte, eine Stellungnahme einzuholen, sei daran gescheitert, dass er sich auf seine Verschwiegenheitspflicht berufen habe, von der er nicht entbunden worden sei.

Da für das Finanzamt kein Grund ersichtlich gewesen sei, von seiner bisher vertretenen Rechtsmeinung abzuweichen, habe es den Bf, der bislang nur eine Erklärung für eine Arbeitnehmerveranlagung eingereicht habe, abermals zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2012 aufgefordert.

Am 27.10.2016 sei beim Finanzamt eine Anfrage des Steuerombudsmannes eingelangt, in der sich dieser über den „Stand der Dinge“ im Zusammenhang mit der Frage der Immobilienertragsteuerpflicht des Bf erkundigt habe. Diese Anfrage sei beantwortet worden.

Da bis zum heutigen Tag weder eine Reaktion des Steuerombudsmannes erfolgt sei, noch der Bf die ihm zugesandten Erklärungen ausgefüllt und unterfertigt retourniert habe, sei nunmehr die angekündigte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auf Basis der bereits vorliegenden Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 erfolgt.

Im Vertrag vom 2./8.8.2012 sei für die vom Bf verkaufte Fläche von 445 m<sup>2</sup> ein Kaufpreis von 24.026,00 € vereinbart worden.

Aus diesem Kaufvertrag sei zu ersehen, dass die Fläche im Grundbuch bis zum Verkauf als landwirtschaftlich genutzt ausgewiesen gewesen sei, wogegen der Verkaufspreis von 54,00 €/m<sup>2</sup> sehr wohl darauf zurückzuführen sei, dass die Käufer die Liegenschaft als Bauland erworben hätten. Die Bauabteilung der zuständigen Gemeinde habe bestätigt, dass bereits anlässlich der Überarbeitung des Flächenwidmungsplanes 5 im Jahr 2006 eine Umwidmung in Bauland erfolgt sei.

Dies habe zur Folge, dass gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten des bereits seit 8.4.1999 (Übergabsvertrag) im Besitz des Bf befindlichen Grundstückes nur mit 40 % des Kaufpreises zu bemessen seien. Da das Grundstück Teil eines (vollpauschalierten) land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gewesen sei, sei diese Liegenschaftsübertragung als betriebliche (gemeint wohl: private) Grundstücksveräußerung mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu behandeln. Es sei daher vom Kaufpreis laut Kaufvertrag (24.026,00 €) auszugehen, abzüglich 40 % fiktive Anschaffungskosten gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG (9.610,40 €), sodass die Bemessungsgrundlage für die ImmoEST 14.415,60 € betrage, davon 25 % = 3.603,90 € ImmoEST.

Zur Nichtberücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages verwies das Finanzamt auf die Höhe der Einkünfte der Lebenspartnerin des Bf von mehr als 6.000,00 €.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Beschwerde** wandte sich der Bf gegen die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer („Umwidmungsabgabe“) für einen privaten Grundstücksverkauf gemäß § 30 EStG in Höhe von 3.603,90 €.

Der Bf bekräftigte seine Auffassung, dass der Kaufvertrag bereits vor dem 1.4.2012 abgeschlossen worden sei und daher keine Immobilienertragsteuer zu entrichten sei. Er verwies auf die dem Finanzamt bereits übermittelte Stellungnahme seines steuerlichen Vertreters vom 28.12.2015, die somit die Begründung seines Begehrens darstelle. Aus dieser Stellungnahme komme eindeutig zum Ausdruck, dass in seinem Fall keine Immobilienertragsteuer vorzuschreiben sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 9.2.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Der Finanzverwaltung erscheine beachtenswert, dass bei der Erstellung des mit 2./8.8.2012 datierten Kaufvertrags weder die Verkäufer noch die Käufer gegenüber dem die Schrift verfassenden öffentlichen Notar, Dr. O, in irgendeiner Form die vor dem 1.4.2012 behauptete mündliche Vertragsserrichtung erwähnt hätten. Dies umso mehr, als es sich bei der eingeführten Besteuerung der Liegenschaftserträge um ein aktuelles Thema gehandelt habe und der Schriftenverfasser in Punkt XIII. deutlich auf die Einführung der Steuerpflicht hingewiesen bzw. festgehalten habe, dass die Verkäufer die diesbezüglichen Anzeigen selbst und jedenfalls noch vor dem 15.10.2012 erledigen würden. Dennoch habe der Bf keine derartige Anzeige gemacht. Er sei im Gegenteil zur Erklärungsabgabe bzw. Fragenbeantwortung aufgefordert worden. Erst ein Jahr später sei der Bf dadurch darauf aufmerksam geworden, dass bereits vor dem 1.4.2012 ein mündlicher Vertrag abgeschlossen worden sein soll.

Auch die Aussage im Schreiben vom 28.12.2015, dass bereits vor dem 1.4.2012 das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft übertragen worden sein soll, sei entschieden zurückzuweisen.

Laut Lehre und Rechtsprechung liege wirtschaftliches Eigentum dann vor, wenn ein anderer als der (zivilrechtliche) Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein



Wirtschaftsgut in der Art und Weise ausübe, die der eines Eigentümers gleichkomme (Veräußerung, Belastung, etc.). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen sei an Hand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021).

Im gegenständlichen Fall sei es zum Zeitpunkt des (nach Ansicht der Finanzverwaltung) mündlichen Vorvertrages jedenfalls nicht zur Übertragung von wirtschaftlichem Eigentum an der Liegenschaft an die Käufer gekommen, da die späteren Käufer keine dieser Befugnisse hätten ausüben können. Das bloße Vermessen des Grundstücks im Auftrag der späteren Käufer sei nicht ausreichend, um darin bereits wirtschaftliche Verfügungsmacht zu erkennen. Das wirtschaftliche Eigentum sei deshalb nicht durch die mündliche Absprache vor dem 1.4.2012 übertragen worden.

Im Abgabenverfahren gelte der Grundsatz der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO. Nach ständiger Rechtsprechung genüge es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukomme und die alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlicher erscheinen lasse (vgl. VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011).

Die Finanzverwaltung anerkenne Verhandlungen durch die vorgelegten E-Mails bzw. die getätigten Aussagen. Der allgemeinen Lebenserfahrung widerspreche aber, einen schriftlichen Kaufvertrag zu errichten, diesen mit 2./8.8.2012 zu datieren und darin in keiner Form eine vor dem 1.4.2012 behauptete mündliche Vertragserrichtung zu erwähnen, sondern schriftlich ausdrücklich auf die seit 1.4.2012 bestehende Steuerpflicht inklusive Anzeigepflicht hinzuweisen.

Bei der Inanspruchnahme von Begünstigungen liege es vornehmlich beim Steuerpflichtigen, sein Vorbringen zu beweisen. Wolle ein Steuerpflichtiger abgabenrechtliche Begünstigungen (hier: Steuerfreiheit) in Anspruch nehmen, habe er einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände dazulegen, auf die er die Begünstigung stütze, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen seien.

Im Ergebnis gehe die Finanzverwaltung davon aus, dass das steuerlich rechtsgültige Verpflichtungsgeschäft erst nach dem 31.3.2012, nämlich erst mit der ausdrücklich als „Kaufvertrag“ bezeichneten Urkunde vom 2./8.8.2012, abgeschlossen worden sei. Der Bf habe nicht unter Ausschluss jeden Zweifels glaubhaft machen können, dass der Kaufvertrag bzw. die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums bereits vor dem 1.4.2012 abgeschlossen worden bzw. erfolgt sei.

Die Immobilienertragsteuer sei daher zu Recht vorgeschrieben worden.

Im **Vorlageantrag** verwies der Bf auf seine bisherigen Ausführungen; ein neues Vorbringen wurde nicht erstattet.

Der gegenständliche schriftliche Kaufvertrag wurde am 2./8.8.2012 zwischen Ing. G und dem Bf als Verkäufer und dem Ehepaar MN als Käufer, unter Beitritt zwei weiterer

Personen, die Rechte an den verkauften Liegenschaftsflächen und daher Zustimmung- und Freilassungserklärungen (Punkt VI.) abzugeben hatten, abgeschlossen.

Nach Punkt II. des Kaufvertrages verkaufte der erste Verkäufer eine Liegenschaftsfläche von 1492 m<sup>2</sup> um 70.974,00 € und der Bf eine solche von 445 m<sup>2</sup> um 24.026,00 €.

Zu den neu gebildeten Grundstücksflächen wurde auf eine Vermessungsurkunde vom 5.6.2012 verwiesen.

In Punkt III. wurde die Kaufpreiszahlung binnen 14 Tagen nach Unterfertigung dieses Vertrages vereinbart.

Nach Punkt IV. erfolgte die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Käufer mit Unterfertigung dieses Vertrages.

Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer wurde in Punkt XII. dieses Vertrages festgelegt, zur Immobilienertragsteuer wurde in Punkt XIII. Folgendes festgehalten:

*„Die Vertragsteile wurden darüber informiert, dass seit dem 1.4.2012 eine Immobilienertragsteuer zu entrichten ist. Die Verkäufer werden die diesbezüglichen Anzeigen selbst erledigen. Der Schriftenverfasser informiert darüber, dass diese Anzeige jedenfalls noch vor dem 15.10.2012 zu erstatten ist.“*

Der Kaufvertrag-Nachtrag zum Kaufvertrag vom 2./8.8.2012, abgeschlossen im Notariat T am 9.9.2013 zwischen den Parteien des Kaufvertrages lautet in Punkt II., erster Absatz:

*„Die Vertragsparteien halten nunmehr ausdrücklich und rechtsverbindlich fest, dass es sich bei der als „Kaufvertrag vom 2./8.8.2012 bezeichneten Grundbuchsurkunde materiell rechtlich um eine Aufsandungsurkunde handelt, welche die grundbücherliche Durchführung des mündlich am 6.3.2012 abgeschlossenen Kaufvertrages ermöglicht. Das schuldrechtliche Titelgeschäft zu der als Kaufvertrag bezeichneten Grundbuchsurkunde vom 2./8.8.2012 ist daher der mündliche Kaufvertrag vom 6.3.2012.“*

Am 9.10.2013 richtete Mag. T ein Schreiben sowohl an den Bf als auch an das zuständige Finanzamt.

Dem Bf teilte er mit, dass – was die Immobilienertragsteuer betreffe – die Angelegenheit für ihn erledigt sei, da mit dem Nachtrag festgehalten werde, dass der entsprechende Kaufvertrag bereits am 29.3.2012 (Ergänzung der Richterin: nicht am 6.3.2012!) und sohin vor Inkrafttreten der Regelungen über die Immobilienertragsteuer mündlich abgeschlossen worden sei.

Dem Finanzamt teilte er mit, dass die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer bereits anlässlich des Kaufvertrages vom 2./8.8.2012 vorgenommen worden sei. Diese Grundstücke und Grundstücksteile seien mit Vermessungsplan vom 29.3.2012 vermessen worden und sei anlässlich der Vermessung der Kauf bereits rechtsverbindlich mündlich vereinbart worden. Bei der fälschlich mit „Kaufvertrag“ bezeichneten Urkunde vom 2./8.8.2012 handle es sich materiell rechtlich daher um eine den mündlichen Kaufvertrag

vom 29.3.2012 grundbücherlich durchführende Grundbuchsurkunde und nicht um einen Kaufvertrag als Titelgeschäft.

## **Rechtslage:**

### *1) Immobilienertragsteuer:*

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 BGBl. I Nr. 112/2012).

Nach § 124b Z 215 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 22/2012 traten §§ 30 und 30a mit 1.4.2012 in Kraft und waren erstmals für Veräußerungen nach dem 31.3.2012 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.

Nach den Erläuterungen (RV 1680 BlgNR XXIV. GP) soll auf Grund der Bezugnahme auf das Veräußerungsgeschäft für die zeitliche Anknüpfung (wie bisher bei Spekulationsgeschäften) auf das Verpflichtungsgeschäft (insbesondere den Kaufvertrag) abgestellt werden. Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Einkünfte gilt unverändert § 19 Abs. 1 EStG 1988, sodass diesbezüglich auf den tatsächlichen Zufluss des aus der Veräußerung resultierenden Ertrages abzustellen ist.

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.

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

Der Kaufvertrag ist ein Konsensualvertrag, der durch die Willensübereinstimmung der Parteien über den Kaufgegenstand und den Preis rechtswirksam zustande kommt.

Für den Vertragsabschluss als solchen bestehen in der Regel keine Formerfordernisse, sodass der Kaufvertrag auch mündlich abgeschlossen werden kann.

Da der zivilrechtlich grundsätzlich formfreie Kaufvertrag schon mit der mündlichen Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis zustande kommt, entsteht mit diesem Zeitpunkt auch bereits die Steuerpflicht sowohl für die Grunderwerb- als auch die Immobilienertragsteuer (in der Folge kurz: ImmoEST).

Die für die Verbücherung notwendigen formellen Erfordernisse (zB exakte Bezeichnung des Grundstücks, Aufsandungsklausel des Verkäufers und Beglaubigung der Unterschrift desselben) sind nur Voraussetzung für die Übertragung des Eigentumsrechtes, nicht dagegen für die Gültigkeit der obligatorischen Verpflichtung aus dem Kaufvertrag [Fellner, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 124, 15. Lfg (September 2016)]

Eine Liegenschaft als Kaufobjekt muss bestimmt oder durch behördliche Entscheidung objektiv bestimmbar, die Liegenschaft wenigstens durch ihre Adresse eindeutig bezeichnet sein (VwGH vom 17. November 1983, 81/16/0242).

Ein Vorvertrag im Sinn des § 936 ABGB ist eine verbindliche Vereinbarung, in Zukunft einen Hauptvertrag schließen zu wollen. Der Vorvertrag muss dabei schon so bestimmt sein, dass er jederzeit als Hauptvertrag verbindlich wäre, das heißt, er muss alle wesentlichen Vertragsbestimmungen des Hauptvertrages schon enthalten.

Leistungsgegenstand des Vorvertrages ist die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages.

Ein Vorvertrag gemäß § 936 ABGB, der nur eine Verabredung darstellt, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen, lässt keine Abgabepflicht, weder nach § 30 EStG 1988, noch nach dem GrEStG, entstehen.

Da auch der Vorvertrag bereits die wesentlichen Vertragsbestandteile 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 (OGH 13.7.1993, 4Ob519/93).

## 2) Beweiswürdigung:

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 13).

Wer daher ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behauptet, hat dafür den Nachweis zu erbringen.

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

In § 167 Abs. 2 BAO ist der Grundsatz der freien Beweiswürdigung umschrieben. Freie Beweiswürdigung bedeutet, dass nach erfolgter Beweisaufnahme unter Heranziehung aller in Betracht kommenden, grundsätzlich gleichwertigen Beweismittel der innere Wahrheitsgehalt des Ergebnisses des Beweisverfahrens dafür ausschlaggebend zu sein hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist. Bei divergierenden Ergebnissen von Beweisaufnahmen hat die Behörde (das Gericht) ihre (seine) Beurteilung nach der größeren Wahrscheinlichkeit vorzunehmen.

Da regelmäßig vergangenes Geschehen zu beurteilen ist, Vergangenes aber niemals mit absoluter Sicherheit unter Ausschluss jeglichen Irrtums aufgeklärt werden kann, wird von mehreren Möglichkeiten daher jene als erwiesen anzunehmen sein, die gegenüber allen anderen in Betracht kommenden möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 167 E 34, (Stand 1.1.2005, rdb.at)].

Nach der Judikatur kann daher auch ein Sachverhalt als erwiesen gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0142). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung schließt somit nicht aus, Geschehnisabläufen, die nach der Lebenserfahrung typisch sind, Gewicht beizumessen.

Die Abgabenbehörde muss nicht, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 167 Tz 8).

## **Erwägungen:**

Uneinigkeit bestand im vorliegenden Fall darüber, ob die vertragsgegenständliche Liegenschaft mit mündlichem Kaufvertrag vor dem 1.4.2012 oder erst mit schriftlichem Kaufvertrag vom 2./8.8.2012 veräußert wurde und davon abhängig keine ImmoEST oder ImmoEST zu entrichten war.

Während nach dem Parteivorbringen der Abschluss des mündlichen Kaufvertrag mit Unterstützung des Rechtsanwaltes Mag. K erfolgte, wurde der schriftliche Kaufvertrag durch Notar Dr. O und der Kaufvertrag-Nachtrag durch Notar Mag. T erstellt.

Es liegt in der Natur der Sache, dass mündliche Vereinbarungen wie der vom Bf ins Treffen geführte mündliche Kaufvertrag im Streitfall Beweisschwierigkeiten nach sich ziehen. Aus diesem Grund werden Liegenschaften, die erhebliche Kostenbelastungen nach sich ziehen, in der Regel mit schriftlichem Kaufvertrag ver- bzw. gekauft.

Ob der Bf, wie von ihm bekräftigt, seine Liegenschaft mit mündlichem Kaufvertrag vor dem 1.4.2012 veräußerte oder, wovon das Finanzamt ausging, erst mit dem vorliegenden schriftlichem Kaufvertrag, war eine Beweisfrage, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung unter Berücksichtigung sämtlicher dem Bundesfinanzgericht vorliegender Beweismittel zu beurteilen war.

Eingangs war darauf zu verweisen, dass die notarielle Beurkundung einer Sachverhaltsdarstellung (im vorliegenden Fall die notarielle Beurkundung des am 6.3.2012 abgeschlossenen mündlichen Kaufvertrages mit Kaufvertrag-Nachtrag) keinen Beweis dafür macht, dass diese Sachverhaltsdarstellung der Wahrheit entspricht. Die notarielle Beurkundung macht vielmehr vollen Beweis nur darüber, dass die betroffenen Personen eine bestimmte Sachverhaltsdarstellung im Beurkundungszeitpunkt gegeben haben (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, aaO, § 167 E 276).

Das Kaufvertragsdatum 6.3.2012 war in Punkt II. des Kaufvertrag-Nachtrags vom 9.9.2013 zweimal angeführt, sodass ein Irrtum im Datum oder ein Verschreiben auszuschließen war.

Dem gegenüber führte der Bf als Datum des mündlichen Kaufvertrages mehrfach den 29.3.2012 an (Schreiben vom 22.7.2015 und 26.10.2016), ebenso der den Kaufvertrag-Nachtrag beurkundende Notar Mag. T in seinem Schreiben an den Bf und seine Eingabe an das Finanzamt, beide vom 9.10.2012, wogegen im Schreiben der Steuerberatungskanzlei vom 28.12.2015 und in der E-Mail des Bf vom 20.10.2016 an den Steuerombudsmann wiederum von einem mündlichen Kaufvertrag vom 6.3.2012 die Rede war.

Mehrfach wurde auch allgemein der Abschluss des mündlichen Kaufvertrages „vor dem 1.4.2012“ bzw. „vor Einführung der Immobilienertragsteuer“ eingewandt (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 28.12.2015 und Schreiben des Bf vom 26.10.2016).

In seiner schriftlichen Eingabe vom 22.7.2015 brachte der Bf vor, dass der Kaufpreis im März fixiert worden sei, den genauen Tag wisse er leider nicht mehr; die Einigung über die Grundstücksveräußerung sei Anfang März erfolgt, wobei der Bf zum Nachweis seines Vorbringens auf eine in Kopie beigefügte E-Mail des Käufers vom 26.3.2012 an einen Bankmitarbeiter und den zweiten Verkäufer verwies, die im Betreff „Grundkauf – Absichtserklärung“ enthielt.

Zur Frage des Finanzamtes, welches Grundstück mündlich veräußert worden sei, führte der Bf lediglich das von ihm verkaufte Teilstück von 445 m<sup>2</sup>, nicht jedoch die laut schriftlichem Kaufvertrag von Ing. G ebenfalls veräußerte Liegenschaft von 1492 m<sup>2</sup> an.

Die divergierenden Angaben zum Datum des mündlichen Vertragsabschlusses erweckten den Eindruck, dass es dem Bf weniger um die Wiedergabe des tatsächlichen Geschehens ging, sondern er das Augenmerk seiner Argumentation vielmehr auf einen Kaufvertragsabschluss vor dem 1.4.2014 zur Vermeidung der ImmoEST legte.

An welchem Tag zwischen welchen Personen der übereinstimmende Willensentschluss gefasst worden wäre, welches Grundstück zu welchem Kaufpreis zu (ver)kaufen und welche weiteren Vertragspunkte allenfalls geregelt worden wären, wurde nicht konkret behauptet.

Die unterschiedlichen Angaben zur Vermessung resultierten im Übrigen daraus, dass die Vermessung der neu zu bildenden Teilflächen, die in der Folge veräußert werden sollten, am 29.3.2012 erfolgte, die Vermessungsurkunde am 5.6.2012 erstellt und am 8.6.2012 von der zuständigen Gemeinde mit Bescheid genehmigt wurde.

Entgegen der Ansicht des Bf ließ sich auch aus den übrigen Beweismitteln der behauptete mündliche Vertragsabschluss nicht ableiten:

Die E-Mails des Käufers vom 8.3.2012 und vom 26.3.2012 brachten eindeutig die Absicht eines künftigen Grundstückerwerbs zum Ausdruck („es soll jedoch ein Kaufvertrag werden und diese 2.000 m<sup>2</sup> eine einzige Bauparzelle (...)“ sowie die im Betreff angeführte „Grundkauf-Absichtserklärung“, nicht jedoch, dass der Kaufvertragsabschluss bereits erfolgt wäre. Gegen einen Kaufvertragsabschluss sprach darüber hinaus die ungenaue Flächenangabe („ca. 2.000 m<sup>2</sup>“).

Den üblichen Gepflogenheiten entspricht nicht, wie der Bf meinte, dass zuerst der Kaufvertragsabschluss erfolgt und erst danach die Finanzierung der bereits erworbenen Liegenschaft geklärt wird. In aller Regel erfolgt der Kaufvertragsabschluss erst nach Sicherstellung der Finanzierung. Die Aufbringung des Kaufpreises ist Sache des Käufers und wird sich dieser daher tunlichst im Vorfeld des Vertragsabschlusses um die Aufbringung des Kaufpreises kümmern, um nicht in Schuldnerverzug zu geraten und schadenersatzpflichtig zu werden.

Üblicherweise wird nicht nur die Finanzierung vor Abschluss des Kaufvertrages geklärt, sondern müssen im Vorfeld bestimmte Vorstellungen beider Parteien erfüllt sein und

bestimmte Vorarbeiten geleistet werden, bevor eine Willenseinigung erzielt und ein Kaufvertrag abgeschlossen werden kann.

Ebenfalls ungewöhnlich war, dass im Zuge der Erstellung des schriftlichen Kaufvertrages durch Dr. O keine der vier den Kaufvertrag schließenden Parteien den bereits erfolgten mündlichen Kaufvertragsabschluss erwähnt hätte, und zwar selbst dann nicht, als der Notar Belehrungen zur bestehenden ImmoEST erteilte.

Der rhetorischen Frage der steuerlichen Vertretung, welcher Verkäufer eine Vermessung nach den Wünschen des Käufers durchführen lassen würde, wenn es noch zu keinem verbindlichen Vertrag gekommen sei, war zu entgegnen, dass ein Verkäufer, der sein Grundstück verkaufen will, den Wünschen des Käufers, der dieses Grundstück kaufen und bebauen will, Rechnung tragen wird, insbesondere dann, wenn die Vertragsgespräche zu diesem Zeitpunkt möglicherweise bereits weit gediehen sind und weitgehende Übereinstimmung erzielt worden ist. Da zum Zeitpunkt der Vermessung am 29.3.2012 aber weder eine Vermessungsurkunde noch ein genehmigender Bescheid der Gemeinde vorlagen und daher die – den Kaufpreis beeinflussende – Grundstücksgröße noch nicht rechtswirksam festgestellt war, widersprach es jeder Lebenserfahrung, dass die Vertragsparteien nicht das positive Prüfergebnis der Gemeinde abgewartet, sondern bereits am 6.3. oder 29.3.2012 ihren Willen zum Vertragsabschluss erklärt hätten.

In der Eingabe vom 26.10.2016 brachte der Bf ua. vor, der Baugrund sei bereits am 23.11.2007 erstmals vermessen und auf drei Parzellen aufgeteilt worden. Diese drei Parzellen seien auf ausdrücklichen Wunsch und *nach* Abschluss des mündlichen Kaufvertrages des Käufers ein zweites Mal vermessen und sei aus den ursprünglich drei kleinen Parzellen eine große geschaffen worden.

Auch dieses Vorbringen erschien insofern realitätsfremd und nicht die tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegelnd, als diesem Vorbringen zufolge der Kaufvertrag über ein (noch) aus drei kleinen Parzellen bestehendes und damit noch nicht den Wünschen des Käufers entsprechendes Grundstück abgeschlossen worden wäre. Ein Ersuchen des Käufers um eine zweite Vermessung und die Schaffung einer großen Parzelle *nach* Abschluss des Kaufvertrages wäre ins Leere gegangen, weil der Kaufvertrag ja bereits zu anderen Bedingungen zustande gekommen wäre. Sinnvollerweise wird, wie bereits oa., ein Kaufinteressent einen derartigen Wunsch *vor* Vertragsabschluss und noch im Zuge der laufenden Vertragsverhandlungen äußern und wird der verkaufswillige Verkäufer diesem Wunsch nach Möglichkeit auch entsprechen.

Die bloße Behauptung des steuerlichen Vertreters, auch das wirtschaftliche Eigentum sei bereits vor dem 1.4.2012 übertragen worden, wurde zum einen durch keinerlei Fakten untermauert und zum anderen durch den oa. Punkt IV. „Rechtsübergang“ der schriftlichen Vertragsurkunde eindeutig widerlegt.

Darüber hinaus trat der Bf den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung, der nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes



Vorhaltecharakter zukommt, nicht entgegen, sodass weitere diesbezügliche Ausführungen auf sich beruhen konnten.

Der Vollständigkeit halber war anzumerken, dass Ing. G als zweiter Verkäufer offenbar trotz des auch von ihm unterschriebenen Kaufvertrag-Nachtrags nicht von der Existenz eines mündlichen Kaufvertrags vor Inkrafttreten der ImmoESt ausging, weil er die ihm vorgeschriebene ImmoESt entrichtete.

Ebenso wenig nachvollziehbar war das weitere Vorbringen im Schreiben des Bf vom 26.10.2016, wonach der Käufer Rechtsanwalt Mag. K mit der Abwicklung des Grundstückskaufes beauftragt habe und dies am 8.3.2012 auch geschehen sei.

Nicht nur, dass damit offenbar neben dem 6.3.2012 und dem 29.3.2012 ein dritter Termin für den angeblich mündlichen Kaufvertragsabschluss ins Spiel gebracht wurde, durfte darüber hinaus bezweifelt werden, dass ein Rechtsanwalt als rechtskundiger Jurist die Rechtsfolgen eines mündlichen Kaufvertrages (zB Entstehen der Grunderwerbsteuerpflicht) nicht erkannt hätte.

Die Anzeige des Grundkaufs beim zuständigen Finanzamt und die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, die Kaufpreiszahlung sowie die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes erfolgten erst anlässlich der Errichtung der schriftlichen Vertragsurkunde.

Dass nach Abschluss eines mündlichen Kaufvertrages im März 2012 die Kaufpreiszahlung erst 14 Tage nach Unterfertigung des schriftlichen Kaufvertrages im August 2012 fällig geworden wäre, erschien ebenfalls mehr als ungewöhnlich.

Wenngleich der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt (VwGH 30.4.2003, 97/13/0130), war im vorliegenden Fall im Hinblick auf den dargestellten Sachverhalt in freier Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass die Parteien in Wahrheit weder am 6.3.2012, noch am 8.3.2012 oder 29.3.2012 einen mündlichen Kaufvertrag schlossen und der mehr als ein Jahr nach dem Kaufvertrag vom 2./8.8.2012 errichtete Kaufvertrag-Nachtrag vom 9.9.2013 in Reaktion auf die dem Bf zugekommene Information über die Maßgeblichkeit mündlicher Kaufverträge (Eingabe des Bf vom 26.10.2016) zum Zweck der Vermeidung der ImmoESt verfasst wurde. Andere Gründe als die Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen waren nach Ansicht der Richterin für die Errichtung des Kaufvertrag-Nachtrags nicht erkennbar.

Sämtliche Rechte und Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag wie Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, Kaufpreiszahlung oder Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes knüpften an den schriftlichen Kaufvertrag an.

Entgegen der Meinung des Bf drückten die vorgelegten Beweismittel nicht den Willen der Parteien aus, sich, was die Erfüllung der Pflichten aus dem (Ver)Kauf betraf, bereits zu binden, sondern beschränkten sich auf die Absicht, eine solche Bindung erst künftig herbeiführen zu wollen.

Nach Meinung der Richterin lag aber entgegen der in der Beschwerdeentscheidung geäußerten Ansicht auch kein Vorvertrag vor, weil aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen zum einen keine Absicht entnommen werden konnte, noch einen Hauptvertrag schließen zu wollen, und zum anderen bei Kaufverträgen im Zweifel kein Vorvertrag anzunehmen ist.

Das Bundesfinanzgericht gelangte zur Ansicht, dass die Gespräche zwischen den Grundstückseigentümern und den Käufern nicht die vom Gesetzgeber verlangten Anforderungen an einen mündlichen Kaufvertrag erfüllten, sondern es sich vielmehr um noch nicht bindende Vorgespräche handelte. Vor Abschluss des schriftlichen Kaufvertrages wurde daher kein Sachverhalt geschaffen, der die wirtschaftlichen Konsequenzen eines Kaufvertrages für beide Teile vorweggenommen hätte. Die vorgelegten Beweismittel dokumentierten zwar den Willen, einen Kaufvertrag schließen zu wollen, aber nicht den Abschlusswillen in dem Sinn, das bis dahin unverbindliche Verhandlungsergebnis mündlich zum verbindlichen Vertragsinhalt machen zu wollen.

Steuerlich maßgeblich war demnach erst der Abschluss des formellen Kaufvertrages am 2./8.8.2012, weshalb die Vorschreibung der ImmoEST, gegen deren Berechnung der Bf keine Einwendungen erhob, zu Recht erfolgte.

Laut Kaufvertrag war der Bf auf Grund eines Übergabevertrages seit 28.4.1999 grundbücherlicher Eigentümer der veräußerten Liegenschaft.

Das zuständige Marktgemeindeamt bestätigte zudem, dass das in Streit stehende Grundstück im Jahr 2006 in Bauland umgewidmet wurde.

Die vom Finanzamt diesfalls nach § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 ermittelten Einkünfte erfolgten im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen.

Abschließend war zum Vorbringen des Bf in seiner Eingabe vom 26.10.2016, eine Bedienstete des Finanzamtes S habe ihm irrtümlich die Information erteilt, dass das Datum des Geldflusses zähle, anzumerken, dass ein Sachverhalt nur im Hinblick auf einen konkret angefragten Sachverhalt beurteilt werden kann.

So ist der Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Anschaffung (das Verpflichtungsgeschäft) relevant für die Frage der Anwendbarkeit der neuen Gesetzeslage betreffend private Grundstücksveräußerungen, wogegen die steuerliche Erfassung der Einkünfte nach § 30 EStG 1988 nach Maßgabe des Zufließens (§ 19 Abs. 1 EStG 1988) des Veräußerungserlöses zu erfolgen hat.

Dies folgt aus § 30b Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988, wonach die ImmoEST bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des *Zuflusses* gemäß § 19 EStG 1988 zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten ist.

## **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.

Gegenständlich ist die Beurteilung, ob vor dem schriftlichen Kaufvertrag bereits ein mündlicher Kaufvertrag abgeschlossen worden ist, eine Frage der Beweiswürdigung.

Die Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen bzw. den gegebenen Sachverhalt zu erfolgen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt demzufolge nicht vor, weshalb eine Revision nicht zuzulassen ist.

Linz, am 25. Juli 2017