© **FM Forum Business Solutions GmbH**
A-1200 Wien, Dresdner Straße 45
E-Mail: kundenservice@forum-media.at

Bescheidbeschwerde iZm Immobilienertragsteuer und Berechnungsgrundlage gem § 30 Abs 3 und 4 EStG

Vorbemerkungen
Immobilienertragsteuer:
Der Einkommensteuer unterliegen (nur) die in § 2 Abs 3 EStG genannten sieben Einkunftsarten. Sonstige Einkünfte (§ 2 Abs 3 Z 7 EStG) sind gem § 29 Z 2 EStG unter anderem Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, die der in den §§ 30 bis 30c EStG geregelten, dem Grunde nach durch das 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012) eingeführten, Immobilienertragsteuer (als Erhebungsform der Einkommensteuer, vgl VwGH 03.09.2019, Ro 2019/15/0016) unterliegen.

Die leg cit haben auch für betriebliche Grundstücksveräußerungen Bedeutung (vgl § 30a Abs 3 EStG); Gegenstand dieses Musters ist jedoch die Veräußerung eines privaten, dh keinem Betriebsvermögen angehörenden Grundstücks. Der Begriff des Grundstückes umfasst neben dem Grund und Boden auch Gebäude und grundstücksgleiche Rechte (Baurecht). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen (§ 30 Abs 1 EStG).

§ 30 Abs 2 EStG normiert mehrere Steuerbefreiungen. Zur Hauptwohnsitz- und Herstellerbefreiung (Z 1 und 2 leg cit) siehe das Muster zur Bescheidbeschwerde iZm Immobilienertragsteuer und Hauptwohnsitz- und Herstellerbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 und 2 EStG.

Berechnungsgrundlage, Steuersatz, Selbstberechnung, Abgeltung:
Als Einkünfte, die der Immobilienertragsteuer unterliegen, ist prinzipiell der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten (also der Gewinn) anzusetzen, wobei gewisse Beträge hinzuzurechnen und andere abzuziehen sind (vgl § 30 Abs 3 EStG, Regeleinkünfteermittlung). Dies entsprach auch der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 (vgl § 30 Abs 4 EStG aF).

Im Fall einer nach dem 31. Dezember 2024 erfolgten Umwidmung sind bei Grundstücksveräußerungen nach dem 30. Juni 2025 die positiven Einkünfte um einen Umwidmungszuschlag von 30 % zu erhöhen, soweit die Summe aus positiven Einkünften und Umwidmungszuschlag den Veräußerungserlös nicht übersteigt (vgl § 30 Abs 6a EStG idF Budgetbegleitgesetz 2025).

Sofern nicht zur Regelbesteuerung (= allgemeiner Steuertarif) optiert wird (Regelbesteuerungsoption), ist auf die Berechnungsgrundlage (dh, den Gewinn) ein besonderer Steuersatz von 30 % anzuwenden und sind die Einkünfte bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht zu berücksichtigen (§ 30a Abs 1 und 2 EStG).

Für Altgrundstücke – das sind solche, die vor dem 1. April 2002 angeschafft wurden (vgl die zehnjährige Spekulationsfrist des § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor 1. StabG 2012) und am 31. März 2012 daher „nicht steuerverfangen“ waren – setzt (abweichend von der bisherigen Rechtslage) § 30 Abs 4 Z 2 EStG die Anschaffungskosten iA mit 80 % (bei Verpflichtungsgeschäften bis 31.12.2026: 86 %) des Veräußerungserlöses fest, womit in diesen Fällen der Gewinn einheitlich 20 % (100–80) (bei Verpflichtungsgeschäften bis 31.12.2026: 14 % [100–86]) und die Steuer 6 % (20 x 30 %) (bei Verpflichtungsgeschäften bis 31.12.2026: 4,2 % [14 x 30 %]) des Veräußerungserlöses beträgt. Im Falle von (in bestimmter Art) umgewidmeten Altgrundstücken beträgt der Gewinn einheitlich 70 % (bei Verpflichtungsgeschäften bis 31.12.2026: 60 %) und die Steuer 21 % (bei Verpflichtungsgeschäften bis 31.12.2026: 18 %) des Veräußerungserlöses (§ 30 Abs 4 Z 1 EStG). Auf Antrag können Altgrundstücke jedoch wie Neugrundstücke, dh nach Maßgabe des § 30 Abs 3 EStG, behandelt werden (§ 30 Abs 5 EStG, Option zur Regeleinkünfteermittlung).

Zur Verfassungskonformität der Einbeziehung von Altgrundstücken in die Besteuerung vgl VfGH 25.09.2015,

G111/2015 (VfSlg 20.004/2015).

Für die Anwendung des § 30 Abs 4 EStG (Altgrundstücke) ist überdies Abs 6 leg cit zu beachten.

Die Immobilienertragsteuer ist durch Parteienvertreter iA selbst zu berechnen (§ 30c Abs 2 EStG) und spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats auf das Abgabenkonto des Veräußerers zu entrichten (§ 30b Abs 1 und § 30c Abs 3 EStG).

Mit der Entrichtung gilt die Steuer iA als abgegolten (Abgeltungswirkung, § 30b Abs 2 EStG), sofern nicht von der Veranlagungsoption iSd § 30b Abs 3 EStG Gebrauch gemacht wird.

Die Selbstberechnung (und folglich auch Entrichtung) kann jedoch unterbleiben, soweit die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft nach § 30 Abs 2 EStG befreit sind (§ 30c Abs 4 EStG).

Bekämpfung mittels Beschwerde:
Bescheide der Abgabenbehörden – so auch solche, die iZm der Immobilienertragsteuer ergehen – können beim Verwaltungsgericht angefochten werden (vgl § 243 BAO), Bescheide der Finanzämter beim Bundesfinanzgericht (BFG, vgl Art 131 Abs 3 B-VG und § 1 Abs 1 BFGG).

Für Eingaben an Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte in Abgabensachen fällt keine Eingabegebühr an (§ 14 TP 6 Abs 5 Z 4 GebG). Beschwerden gegen Abgabenbescheide an das Verwaltungsgericht sind daher gebührenfrei.

Aussetzung der Einhebung:
Beschwerden kommt keine aufschiebende Wirkung zu, insbesondere wird die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten (§ 254 BAO). Es kann jedoch bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung (Zahlungsaufschub) gem § 212a BAO gestellt werden, wenn die Einhebung einer Abgabe bzw deren Höhe von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt.

Aussetzungsanträge – über die die Bescheid erlassende Abgabenbehörde zu entscheiden hat (VwGH 01.03.2018, Ra 2016/16/0045) und die daher auch an diese (und nicht das Verwaltungsgericht) zu richten sind – haben die Darstellung der Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages zu enthalten. Es ist daher anzugeben, von welcher bekämpften Abgabenschuld in welcher Höhe Aussetzung begehrt wird. Wird der die Abgabenschuld vorschreibende Bescheid zur Gänze bekämpft, ist sohin Aussetzung in Höhe der ganzen vorgeschriebenen Abgabenschuld zu beantragen. Entsprechendes gilt bei einer – im Hinblick auf die Höhe der vorgeschriebenen Abgabenschuld – bloß teilweisen Bekämpfung.

Beispiel: Antrag auf Aussetzung der Einhebung der durch mittels gegenständlicher Beschwerde bekämpften Bescheid vorgeschriebenen Abgabe iHv EUR …

Die Aussetzung der Einhebung – auf deren Bewilligung bei Vorliegen der Voraussetzungen prinzipiell ein Rechtsanspruch besteht (VwGH 16.12.2009, 2007/15/0294; VwGH 31.01.2019, Ra 2018/15/0003) – ist ua nicht zu bewilligen,

- soweit die Beschwerde wenig erfolgversprechend erscheint oder
- wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Für bewilligte Aussetzungen sind Aussetzungszinsen iHv 2 % über dem Basiszinssatz (ab 1. Juli 2025: 1,53 %) zu entrichten, soweit der Beschwerde nicht stattgegeben wird (vgl VwGH 31.03.2017, Ra 2016/13/0034).

An die[1]
Abgabenbehörde
Adresse

Beschwerdeführer: [2]	… [Natürliche Person: Vorname und Nachname] und

	… [Sonstiger Beschwerdeführer: Bezeichnung (der GmbH, des Vereins etc), Angabe des Vertretungsbefugten (§§ 80, 81 BAO)] … [Adresse, Telefon/E-Mail]
Vertreten durch:[3]	… [Rechtsanwalt] … [Adresse] Vollmacht erteilt
Belangte Behörde:[4]	… [Abgabenbehörde] … [Adresse]
Wegen:[5]	Beschwerde gem Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG gegen den Bescheid vom … [Datum], zugestellt am … [Datum], GZ … [Geschäftszahl]

1-fach[6]

… [Anzahl] Beilagen[7]

Gegen den Bescheid der Abgabenbehörde vom … [Datum], zugestellt am … [Datum], GZ … [Geschäftszahl], erhebe ich … [gegebenenfalls namens der vertretenen Gesellschaft/des vertretenen Vereins als Vertretungsbefugter iSd §§ 80, 81 BAO] … [durch den bevollmächtigten Vertreter] binnen offener Frist wegen Rechtswidrigkeit gem Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG folgende

Bescheidbeschwerde

an das Bundesfinanzgericht wegen Verletzung des … [durch Art/§ Gesetz] einfachgesetzlich/verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf …[8]

I. Sachverhalt:[9]

… [Darstellung des (insbesondere für die geltend gemachte Rechtsverletzung) relevanten Sachverhaltes, auch neues Sachvorbringen ist zulässig. Eventuell Wiederholung von bislang unberücksichtigt gebliebenen Beweisanboten bzw neue Beweisanbote]

II. Ich stelle daher die

Anträge,

das Bundesfinanzgericht möge

1. den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufheben/hinsichtlich der Spruchpunkte … aufheben/allenfalls nach Beweisergänzung und berichtigender Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts dahingehend abändern, sodass der Spruch lautet wie folgt: …[10]
2. gem § 272 Abs 2 Z 1 lit a BAO durch Senat entscheiden[11]
3. gem § 274 Abs 1 Z 1 lit a BAO eine öffentliche mündliche Verhandlung durchführen[12]
4. gem § 292 BAO den Verfahrenshilfeantrag bewilligen[13]

III. Die Anträge begründe ich wie folgt:[14]

… [Betreffend die Zulässigkeit der Beschwerde (falls strittig): Rechtzeitigkeit, Beschwerdelegitimation]

… [Betreffend die Begründetheit der Beschwerde: Beschwerdegründe bzw Begründung ieS]

…, am …[15]

…

[Der Beschwerdeführer]

Anmerkungen:

1 Einbringung

Die Bescheidbeschwerde ist (schriftlich) bei der Abgabenbehörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat (= belangte Behörde; § 249 Abs 1 BAO).

Die Einbringung der Beschwerde erfolgt entweder per Post, per FAX oder durch Abgabe in der Einlaufstelle der Behörde, ggf auch auf FinanzOnline (Weitere Services/Bescheidänderung). Es sind die diesbezüglichen auf der Internetseite der Bescheid erlassenden Behörde enthaltenen Informationen sowie die Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Bescheides zu beachten.

Zurück

2 Beschwerdeführer

Beschwerdeführer ist, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet (Art 132 Abs 1 Z 1 B-VG), bzw ist zur Einbringung einer Bescheidbeschwerde jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist (= Bescheidadressat; § 246 Abs 1 BAO).

Ist der Abgabenbescheid an eine natürliche Person ergangen, ist diese beschwerdelegitimiert.

Ist Abgabepflichtiger hingegen nicht eine natürliche Person, sondern eine juristische (zB GmbH, AG, Verein), ist der Abgabenbescheid an diese zu adressieren und auch nur diese beschwerdelegitimiert (vgl VwGH 17.09.1992, 92/16/0113).

Eingetragene Personengesellschaften (OG, KG) sind dagegen auch nach dem HaRÄG 2005 als Personenvereinigung „ohne eigene Rechtspersönlichkeit“ iSd § 81 BAO zu beurteilen (vgl VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023).

Zu beachten ist, dass Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht zwar Einkünfteermittlungssubjekt, nicht aber Steuersubjekt sind. Damit ist die Festsetzung von Immobilienertragsteuer (als Einkommensteuer) gegenüber einer Personengesellschaft rechtswidrig (VwGH 03.09.2019, Ro 2019/15/0016).

Die in §§ 80, 81 BAO angesprochenen (natürlichen) Personen – etwa Vorstände einer AG, Geschäftsführer einer GmbH, zur Vertretung nach außen Berufene eines Vereins, gem § 81 Abs 2 BAO namhaft gemachte Personen bei OG und KG – sind im Besonderen auch dazu befugt, Bescheidbeschwerde zu erheben – Vertreter von Personengesellschaften im eigenen Namen, Vertreter von juristischen Personen namens der vertretenen Gesellschaft im fremden Namen.

Zurück

3 Vertretung

Im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten besteht kein Anwaltszwang. Selbstverständlich besteht aber die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen (§ 83 BAO).

Berufsrechtliche Vorschriften (zB § 77 Abs 11 WTBG 2017, § 8 Abs 1 RAO, § 5 Abs 4a NO), wonach die Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzt, gelten auch im Anwendungsbereich der BAO (RV 38 BlgNR XXIV. GP, 7 zum AbgVRefG; VwGH 28.10.2014, 2012/13/0102; VwGH 30.01.2025, Ra 2024/15/0031).

Die Berufung auf die Vollmacht gem § 10 Abs 1 letzter Satz AVG (Anmerkung: vergleichbar mit den obengenannten Bestimmungen) kann etwa durch die Klausel „Vollmacht erteilt“ auf einem Schriftsatz oder dadurch erfolgen, dass ein Rechtsmittel „namens und auftrags meiner Mandantschaft“ eingebracht wird (VwGH 28.05.2013, 2012/05/0157 [VwSlg 18.637 A/2013]; VwGH 10.06.2024, Ra 2024/02/0115).

Zurück

4 Belangte Behörde

Belangte Behörde ist das bescheiderlassende Finanzamt. Dies kann nach Inkrafttreten der Finanz-Organisationsreform 2020 (am 1. Jänner 2021, vgl § 323b Abs 1 BAO idF 2. FORG [BGBl I 99/2020]) entweder das Finanzamt Österreich (infolge des Auffangtatbestands gem § 60 Abs 1 BAO) oder das Finanzamt für Großbetriebe (zB infolge des Überschreitens der Umsatz[erlös]schwelle gem § 61 Abs 1 Z 1 BAO) sein. Beide Finanzämter sind bundesweit zuständig.

Weiters ist zu beachten, dass auch die belangte Behörde – neben dem Beschwerdeführer – Partei des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht ist (§ 265 Abs 5 BAO).

Zurück

5 Sache

Sache des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist der angefochtene Bescheid, welcher – abgesehen von der bereits erfolgten Nennung der belangten Behörde – durch Angabe des Bescheiddatums, des Datums der Zustellung und der Geschäftszahl hinreichend zu konkretisieren ist (§ 250 Abs 1 lit a BAO).

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs 1 lit a BAO ist es, das VwG in die Lage zu versetzen, über die Beschwerde eine Entscheidung zu treffen, sodass es für die Bezeichnung des Bescheides genügt, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, und das VwG aufgrund des Beschwerdevorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist. Entspricht eine Beschwerde nicht diesen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde einen Verbesserungsauftrag zu erteilen (VwGH 15.04.2025, Fr 2025/15/0007).

Zurück

6 Einfache Ausfertigung

Vor den Verwaltungsgerichten sind Schriftsätze samt Beilagen nur in einfacher Ausfertigung erforderlich.

Zurück

7 Beilagen

Hier ist die Anzahl allfälliger Beilagen anzugeben. Der angefochtene Bescheid muss der Beschwerde nicht beigelegt werden.

Zurück

8 Beschwerdepunkte

Obwohl – anders als nach § 28 Abs 1 Z 4 VwGG – nicht ausdrücklich gesetzlich gefordert, können an dieser Stelle die Beschwerdepunkte angeführt werden.

Zu beachten ist, dass sich Rechtsverletzungen (iSd Art 132 Abs 1 Z 1 B-VG) nur auf subjektiv-öffentliche Rechte – einfachgesetzlich oder verfassungsgesetzlich gewährleistet – beziehen können.

> **Beispiel:**
>
> … wegen Verletzung des durch § 30 Abs 4 Z 2 EStG gewährleisteten Rechtes, bei Grundstücken, die am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, und sofern nicht die Z 1 leg cit anzuwenden ist, als Einkünfte den Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.

> **Beispiel:**
>
> … wegen Verletzung des durch § 30 Abs 3 letzter Satz EStG gewährleisteten Rechtes, die Einkünfte unter anderem um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gem § 30c EStG anfallenden Kosten zu vermindern.

Zurück

9 Sachverhalt

Wenngleich die Schilderung des Sachverhaltes gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, wird es zweckmäßig sein, dem Gericht den Sachverhalt aus der Perspektive des Beschwerdeführers näherzubringen.

Weder im Verfahren vor Erlassung der Beschwerdevorentscheidung durch die Abgabenbehörde noch im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren besteht ein Neuerungsverbot (§ 270 BAO; VwGH 20.11.2024, Ra 2024/13/0068). Es können daher auch neue Tatsachen (erstmals) vorgebracht werden. Entsprechend hierzu können auch neue Beweisanbote erfolgen bzw solche Beweisanbote wiederholt werden, die im vorangegangenen Verwaltungsverfahren unberücksichtigt geblieben sind. Ein Beweisantrag hat das Beweisthema (die zu beweisende Tatsache) und ein Beweismittel (zB Urkunden-, Zeugen- oder Sachverständigenbeweis) zu enthalten.

Seit dem AbgÄG 2022 ist jedoch die die Partei treffende Verfahrensförderungspflicht zu beachten (vgl § 270 Abs 2 BAO): Jede Partei hat ihr Vorbringen so rechtzeitig und vollständig zu erstatten, dass das Verfahren möglichst rasch durchgeführt werden kann.

Zurück

10 Beschwerdebegehren

Die Beschwerde muss ein bestimmtes Begehren enthalten, dh die Erklärungen, „in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird“ und „welche Änderungen beantragt werden“ (§ 250 Abs 1 lit b und c BAO). Das Begehren kann sohin zB lauten auf die gänzliche oder teilweise Aufhebung oder die Abänderung des angefochtenen Bescheides. Bei Vorliegen einer Beschwerde, die nicht den in § 250 Abs 1 BAO umschriebenen Erfordernissen entspricht, ist nach § 85 Abs 2 BAO die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Wird einem solchen Mängelbehebungsauftrag nicht fristgerecht nachgekommen, ist die Bescheidbeschwerde gem § 278 Abs 1 lit b BAO mit Beschluss des VwG als zurückgenommen zu erklären (VwGH Ra 2019/16/0062).

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist, aber – gemessen an dem sich an den Vorschriften des § 250 Abs 1 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag – unzureichend entsprochen, gilt die Bescheidbeschwerde kraft Gesetzes als zurückgenommen. Der Eintritt dieser Folge wird durch den auf diese Rechtstatsache Bezug nehmenden, vom BFG iSd § 278 Abs 1 lit b BAO zu erlassenden Beschluss nicht begründet, sondern festgestellt und kann somit durch nach Fristablauf vorgenommene (verspätete) Mängelbehebungen nicht mehr beseitigt werden (VwGH 23.02.2023, Ra 2022/15/0083).

Prinzipiell hat das Verwaltungsgericht in der Sache selbst zu entscheiden (reformatorische bzw meritorische Entscheidung; § 279 Abs 1 BAO). Die Aufhebung des angefochtenen Bescheides mit anschließender Zurückverweisung an die belangte Behörde (kassatorische Entscheidung) erfolgt nur im Ausnahmefall (§ 278 BAO).

Der Berufungsantrag (nunmehr: Beschwerdeantrag) iSd § 250 Abs 1 lit c BAO soll die Behörde (nunmehr: das Verwaltungsgericht) in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber (nunmehr: Beschwerdeführer) dem Bescheid anlastet und beseitigt wissen will. Das Vorbringen, Abgaben seien unrichtig festgesetzt, stellt keinen ausreichenden Berufungsantrag dar (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0213). Das ausdrückliche Begehren der ersatzlosen Behebung eines Abgabenbescheids stellt dagegen eine ausreichende Erklärung iSd § 250 Abs 1 lit c BAO dar (VwGH 29.04.2015, 2012/13/0041).

Zurück

11 Entscheidung durch Senat

Grundsätzlich entscheidet ein Einzelrichter. Es kann jedoch die Entscheidung durch einen Senat (§§ 272 bis 277 BAO) beantragt werden.

Zurück

12 Öffentliche mündliche Verhandlung

Unter anderem über Antrag des Beschwerdeführers findet eine mündliche Verhandlung statt, die idR auch öffentlich ist (§§ 274, 275 BAO). Gem § 274 Abs 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung ua dann

stattzufinden, wenn es in der Beschwerde beantragt wird.

Eine nach § 24 Abs 4 VwGVG vergleichbare Möglichkeit des Absehens von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung, ungeachtet eines diesbezüglichen Parteienantrags, kennt § 274 BAO nicht (VwGH 09.02.2022, Ra 2021/13/0137; VwGH 26.03.2025, Ra 2023/13/0022).

Zurück

13 Verfahrenshilfe

Seit Anfang 2017 ist dem Beschwerdeführer gem § 292 BAO auf Antrag Verfahrenshilfe zu bewilligen, soweit

1. zu entscheidende Rechtsfragen besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art (zB überdurchschnittlich schwierige, durch ständige Judikatur noch nicht geklärte, Rechtsfragen) aufweisen und
2. die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts (das ist derjenige Unterhalt, den die Partei für sich und ihre Familie, für deren Unterhalt sie zu sorgen hat, zu einer einfachen Lebensführung benötigt) zu bestreiten und
3. die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig (dh, dass sich die Partei der Unrichtigkeit ihres Standpunktes bewusst ist oder bewusst sein muss) oder aussichtslos (insbesondere bei Unschlüssigkeit des Begehrens oder bei unbehebbarem Beweisnotstand) erscheint.

Einer juristischen Person ist die Verfahrenshilfe insoweit zu bewilligen, als

1. die zur Führung des Verfahrens erforderlichen Mittel weder von ihr noch von den an der Führung des Verfahrens wirtschaftlich Beteiligten (das ist eine Person, auf deren Vermögenssphäre sich der Ausgang des Beschwerdeverfahrens nicht ganz unerheblich auswirkt und bei der es – auch aus diesem Grund – als zumutbar angesehen werden kann, von dieser Person eine Finanzierung der Verfahrenskosten zu verlangen, zB GmbH-Gesellschafter [BFG 28.03.2017, VH/7100006/2017]) aufgebracht werden können und
2. die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint.

Verfahrenshilfe umfasst vor allem die Befreiung von anfallenden Gebühren und die unentgeltliche Beigebung eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters (je nach Wahl des Antragstellers).

Der Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe hat den in § 292 Abs 8 BAO normierten Inhaltserfordernissen zu entsprechen und ist bis zur Vorlage der Bescheidbeschwerde bei der Abgabenbehörde, ab Vorlage beim Verwaltungsgericht einzubringen. Über ihn entscheidet das Verwaltungsgericht. Wünschen der Partei über die Auswahl der Person des Wirtschaftstreuhänders oder Rechtsanwaltes ist nach Möglichkeit zu entsprechen.

Bei Prüfung der Frage, ob die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts aufgebracht werden können, ist eine Schätzung der aufseiten des Antragstellers voraussichtlich anfallenden Kosten unerlässlich, wobei (…) ein durchschnittlicher Verfahrensablauf anzunehmen ist (VwGH 25.04.2019, Ra 2017/13/0061).

Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe beim BFG samt Merkblatt:

https://www.bfg.gv.at/verfahren.html

Zurück

14 Beschwerdegründe – Beispiele

Es sind die Beschwerdegründe anzugeben (§ 250 Abs 1 lit d BAO). Zum insofern vergleichbaren § 9 Abs 1 Z 3 VwGVG wurde ausgesprochen, dass darunter die Begründung der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes infolge Verfahrensfehler, materieller Rechtswidrigkeit oder Unzuständigkeit zu verstehen ist (VwGH 13.09.2017, Ra 2016/12/0053; VwGH 20.06.2024, Ra 2022/04/0152).

Beispiele für (tatsächliche, vermeintliche und mögliche) Rechtsverletzungen und ihre Begründungen:

Beispiel: Maßgeblichkeit des Verpflichtungsgeschäfts

Die neue Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 für private Grundstücksveräußerungen ist „erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012“ anzuwenden, wobei nach den Erläuterungen (RV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7) „für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden“ soll. Das Vorliegen eines bloßen Vorvertrages – der selbst noch keine Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrages begründet – reicht dafür jedoch nicht aus (VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0098).

Beispiel: „am 31. März 2012 nicht steuerverfangen“ (Altgrundstücke)

Ein Grundstück gilt als „am 31. März 2012 nicht steuerverfangen“ iSd § 30 Abs 4 EStG, wenn an diesem Tag die (Anm: zehnjährige) Spekulationsfrist iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor 1. StabG 2012 abgelaufen war (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013; VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146).

Die Altvermögenseigenschaft eines Grundstückes ist gem § 30 Abs 4 iVm Abs 1 EStG grundstücksbezogen zu sehen, weil die Beurteilung, ob Altvermögen vorliegt, unter Einbeziehung der Umstände des Rechtsvorgängers zu beurteilen ist und unentgeltliche Übertragungsvorgänge zwischen der erstmaligen entgeltlichen Anschaffung und der Veräußerung unbeachtlich sind. Bei unentgeltlicher Übertragung übernimmt der Rechtsnachfolger daher die Altvermögenseigenschaft des Grundstückes. Da fiktive Anschaffungskosten ausschließlich bei Altvermögen zum Ansatz kommen können (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG), sind bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für solche vorliegen, demnach auch die Umstände des Rechtsvorgängers miteinzubeziehen (VwGH 22.02.2024, Ra 2022/13/0086).

Beispiel: Absetzung für Abnutzung bei Neu- und Altgründstücken

Durch das AbgÄG 2012 wurde für Neuvermögen der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten generell ausgeschlossen. Solche Gebäude können nur nach § 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG mit den historischen Anschaffungskosten angesetzt oder nach der lit b leg cit die Abschreibung des Rechtsvorgängers fortgesetzt werden. Für Altvermögen iSd § 30 Abs 4 EStG hat der Gesetzgeber eine Ausnahme in § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG geschaffen, wonach die fiktiven Anschaffungskosten dann anzusetzen sind, wenn das Grundstück erstmalig zur Einkünfteerzielung verwendet wird. Von der Bestimmung sind – da nur auf das Grundstück abgestellt wird – sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Erwerbe von Altvermögen erfasst. (…) Der Umstand der erstmaligen Verwendung bezieht sich auf das Grundstück und nicht auf die Person (VwGH 22.02.2024, Ra 2022/13/0086).

Beispiel: Anschaffung, Veräußerung und wirtschaftliches Eigentum

Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG (idF vor 1. StabG 2012) sind bei der privaten Grundstücksveräußerung die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte – insbesondere Kaufverträge – maßgeblich. Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist (VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146).

Der VwGH hat sich vielfach mit der Frage auseinandergesetzt, unter welchen Voraussetzungen vom Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen werden kann (…). Nach dieser Rechtsprechung bedarf es dazu einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung, sodass insbesondere die Chance von Wertsteigerungen und die Gefahr von Wertminderungen übergegangen sind. Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hierfür nicht ausreichend (VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146 mwN).

Beispiel: Kaufoption

Die Option ist ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Sie gewährt also ein Gestaltungsrecht, durch einseitige Erklärung das schon inhaltlich festgelegte Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Zur abgabenrechtlichen Einordnung von Miet- oder Leasingverträgen mit Kaufoption ist entscheidend, ob der Mieter oder Leasingnehmer mit der Überlassung des Mietgegenstandes oder Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 Abs 1 lit d BAO wird. Hierfür ist es insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt. Auch ist zu prüfen, ob die Optionsausübung die einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Mieter oder Leasingnehmer darstellt (VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177).

Im konkreten Fall war nur die Vermieterin und Optionsgeberin gebunden; der Mieter und Optionsnehmer konnte hingegen frei entscheiden, ob er die ihm eingeräumte Option ausüben werde oder nicht. (…) Dass die Ausübung der Option die einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit gewesen wäre, ist nicht erkennbar. Der Mieter konnte das Objekt zu dem bereits im Optionsvertrag vereinbarten Kaufpreis erwerben; damit kamen die Chancen der Wertsteigerung ihm zu. Da er aber die Option nicht ausüben musste, trug er nicht das Risiko der Wertminderung. Schließlich war aufgrund der Optionsvereinbarung (und des Mietvertrages) auch nicht festgelegt, wer die Liegenschaft erwerben würde, konnte die Option doch von beiden Optionsnehmern oder auch nur von einem „angenommen“ (also ausgeübt) werden. Damit stand aber auch insoweit nicht fest, in wessen Vermögen es zu einer Wertsteigerung (oder allenfalls Wertminderung) kommen würde. Es ist somit offenkundig, dass der Mietvertrag samt Optionsvertrag nicht jene Vereinbarung ist, die die Übertragung (zumindest) des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft bewirkte (VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177).

Beispiel: Nachträglich errichtetes Gebäude und Spekulationsfrist

Nach ständiger Rechtsprechung entsteht durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden aus Sicht des § 30 EStG kein neues Wirtschaftsgut. Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann ein Haus errichtet wird, bleibt ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache. Wird ein Grundstück nach seiner Anschaffung bebaut, beginnt die Spekulationsfrist des § 30 Abs 1 lit a EStG idF vor 1. StabG 2012 bereits mit der Anschaffung des Grundstücks zu laufen. Durch die Errichtung eines Gebäudes beginnt keine neue Frist zu laufen. Auch eine gesonderte Frist für das Gebäude wird nicht in Lauf gesetzt. Wenn § 30 Abs 4 EStG von Grundstücken spricht, die am 31. März 2012 nicht (mehr) steuerverfangen waren, kann demzufolge nur entscheidend sein, ob hinsichtlich des nach dem 31. März 2012 verkauften Grundstückes zum 31. März 2012 bereits die Spekulationsfrist abgelaufen war oder nicht. Der Bebauung des Grundstücks kommt hingegen keine Relevanz für die Frage der Steuerverfangenheit eines Grundstücks zu. Vor Ablauf der Spekulationsfrist war ein bebautes Grundstück als Ganzes „steuerverfangen“, nach Ablauf der Spekulationsfrist unterlag das bebaute Grundstück hingegen selbst für den Fall, dass die Errichtung des Gebäudes erst kurze Zeit vor der Veräußerung erfolgt sein sollte, zur Gänze nicht der Steuerpflicht nach § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012 (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013).

Beispiel: Erstmals eine Bebauung ermöglichende Umwidmung (§ 30 Abs 4 Z 1 EStG)

§ 30 Abs 4 Z 1 EStG stellt auf Umwidmungen ab, die erstmals eine Bebauung ermöglichen. Widmungen, die für die tatsächliche Bebauung eine (weitere) Umwidmung oder eine Ausnahmegenehmigung erfordern, stellen keine Umwidmung iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG dar. Eine Umwidmung iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG ist in diesen Fällen (…) erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht (VwGH 05.03.2025, Ra 2023/15/0046).

Beispiel: Enger wirtschaftlicher Zusammenhang (§ 30 Abs 4 Z 1 EStG)

Der in § 30 Abs 4 Z 1 letzter Satz erster Halbsatz EStG geforderte enge wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Veräußerung und Umwidmung ergibt sich in der Regel aus dem vereinbarten Kaufpreis (VwGH 19.05.2020, Ro 2018/13/0015).

Verkauf von teilweise umgewidmeten Grundflächen des Altvermögens

Die Rechtslage erfordert beim Verkauf von teilweise umgewidmeten Grundflächen des Altvermögens für die Bestimmung der anzusetzenden Anschaffungskosten eine Aufteilung bzw Zuordnung des erzielten Veräußerungserlöses zu den jeweiligen Teilflächen. Die Methode der Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen hat der VwGH in seiner Rechtsprechung bereits mehrfach als unbedenklichen und sachgerechten Aufteilungsmaßstab von Gesamtkaufpreisen im Zusammenhang mit Grundstücken angesehen (vgl zu Waldverkäufen auch VwGH 24.06.2003, 2003/14/0027, sowie zur Aufteilung von Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits zuletzt VwGH 24.04.2024, Ro 2022/15/0044 mwN). Die Sachwertmethode berücksichtigt dabei auch, dass aufgrund wechselseitiger Wertbeeinflussung der höherwertige Teil auch wertbestimmend für den weniger werthaltigen verbundenen Teil ist und dessen Wert positiv mitbeeinflusst. Ein Grünlandteil wird verbunden mit einem Baulandteil am Markt einen höheren Wert erzielen, als wenn beide Teile unverbunden veräußert würden. Ein überzahlter (über dem Marktwert des Grundstücks liegender) Veräußerungserlös („Liebhaberpreis“) wird durch die Sachwertmethode stärker dem höherwertigen Grundstücksteil zugerechnet als bei einer linearen Aufteilung. Dieser Gedanke trägt auch bei teilumgewidmeten Grundstücken, weil die Umwidmung im Allgemeinen den nicht umgewidmeten Flächenteil in seiner Wertentwicklung positiv mitbeeinflusst (VwGH 05.03.2025, Ra 2023/15/0117).

Sachwertmethode

Die Aufteilung des (Ver)Kaufspreises einer bebauten Liegenschaft ist grundsätzlich nach der Methode des Sachwertverhältnisses vorzunehmen, wobei jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen ist (VwGH 24.04.2024, Ro 2022/15/0044).

Beispiel: Vorschreibung und Korrektur im Wege der Veranlagung

Nach der ständigen Rechtsprechung hat eine Vorschreibung der Immobilienertragsteuer durch das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid zu erfolgen; auch die Korrektur des vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrages an Immobilienertragsteuer hat somit im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer (bzw gegebenenfalls Körperschaftsteuer) zu erfolgen. Die (gesonderte) Festsetzung der Immobilienertragsteuer (durch einen Bescheid nach § 201 BAO) ist nicht zulässig (VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146).

Beispiel: Ergebnisse aus der Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten

Wenn auch nunmehr (idF StRefG 2015/2016) im Rahmen der Immobilienertragsbesteuerung bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption Werbungskosten – über die in § 30 Abs 3 EStG aufgezählten Kosten und Minderbeträge hinaus – zu berücksichtigen sind, so können aber Ergebnisse aus der Konvertierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten weiterhin nicht abgezogen werden, da diese in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus der Veräußerung des Grundstückes stehen (vgl auch VfGH 29.11.2014, G137/2014). Die Ergebnisse aus der Konvertierung sind im außerbetrieblichen Bereich weiterhin als Spekulationseinkünfte zu behandeln (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0114).

Beispiel: Veräußerung eines geerbten Grundstücks

Die Verpflichtung, Ansprüche von Pflichtteilsberechtigten zu erfüllen, stellt keinen abzugsfähigen Aufwand dar (BFG 22.08.2014, RV/7100616/2014).

Beispiel: Anwendung des § 30 EStG für Körperschaften

VwGH 25.05.2022, Ra 2022/15/0009:

Durch § 7 Abs 2 KStG ist die Regelung des § 30 EStG auch für Körperschaften anwendbar. § 24 Abs 3 Z 4 KStG schließt nur die Anwendbarkeit der §§ 30b und 30c EStG (auf Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG) aus.

Der Tatbestand des § 30 EStG erfasst Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Darunter fällt – im Hinblick auf § 7 Abs 2 KStG – auch die Veräußerung von Grundstücken, die sich im außerbetrieblichen Vermögen einer Körperschaft befinden. (…) Solcherart kommt es auch nicht darauf an, ob die laufende Bewirtschaftung (insbesondere Vermietung) der Immobilie – vor ihrer Veräußerung – ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen war.

Beispiel: Grundstücksgleiche Rechte (§ 30 Abs 1 EStG), Grunddienstbarkeiten

VwGH 10.09.2020, Ra 2019/15/0066:

- Daraus (Anmerkung: aus den erläuternden Bemerkungen des Gesetzgebers) ist abzuleiten, dass im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Immobilienveräußerung das Gesetz nur solche Rechte als „grundstücksgleiche Rechte“ verstanden wissen will, die isoliert veräußert werden können, was voraussetzt, dass solche Rechte eigenständig übertragbar sein müssen. (…) Ausgehend von diesen Kriterien ist (nur) das Baurecht als grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs 1 zweiter Satz EStG anzusehen.
- Aus steuerlicher Sicht ist das Wohnungseigentumsrecht nicht als „grundstücksgleiches Recht“ zu behandeln; die Veräußerung einer Eigentumswohnung hat die Rechtsprechung (…) stets als Veräußerung eines bebauten Grundstücks gewertet.
- Grunddienstbarkeiten können nur mit dem Eigentum am Grundstück – nicht gesondert davon – übertragen werden (§ 485 ABGB). Diese Rechte erhöhen den Wert des Grund und Bodens, mit dem sie verbunden sind, und finden daher typischerweise in der Höhe seines Verkaufserlöses Niederschlag. (…) Im Rahmen der Besteuerung der Grundstücksveräußerungen sind daher Grunddienstbarkeiten des berechtigten Grundstücks als unselbständige Bestandteile des Grund und Bodens anzusehen. Der (allenfalls) auf solche Rechte entfallende Teil des Veräußerungserlöses ist somit für Zwecke der Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, sondern vielmehr dem Grund und Boden zuzuordnen und teilt das steuerliche Schicksal des aufgrund und Boden entfallenden Kaufpreises.

Beispiel: Veräußerungserlös (§ 30 Abs 3 EStG)

Zum Veräußerungserlös (§ 30 Abs 3 EStG) gehören alle wirtschaftlichen Vorteile (wie etwa vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten), die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (…). Der grunderwerbsteuerliche Begriff der Gegenleistung gem § 5 GrEStG hat in diesem Zusammenhang – zumal dieser Begriff auf den Erwerber des Grundstücks und nicht auf den Überträger abstellt (…) – keine Bedeutung (VwGH 02.04.2025, Ra 2023/13/0183 mwN).

Beispiel: Planungskosten als Herstellungsaufwendungen (§ 30 Abs 3 EStG)

VwGH 22.12.2021, Ro 2021/13/0005:

- Herstellen bedeutet das Hervorbringen bzw das Hervorbringen-Lassen eines bisher noch nicht existenten Wirtschaftsgutes. Die Herstellung ist ein Vorgang, der nicht in einem Zeitpunkt vor sich geht, sondern in einem bestimmten Zeitraum. Dieser beginnt mit dem Setzen von Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, ein Wirtschaftsgut neu zu schaffen oder die Wesensart eines bestehenden Wirtschaftsgutes zu verändern (…). Herstellungskosten sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen; die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral (…) (VwGH 24.02.2021, Ro 2019/15/0006).
- Nach der Rechtsprechung sind Planungskosten als Teil der Herstellungskosten des fertiggestellten Wirtschaftsguts zu aktivieren (…). Selbst vergebliche Planungskosten zählen zu den Herstellungskosten

des schlussendlich auf demselben Grundstück errichteten Gebäudes, wenn davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Planung der – wenn auch wesentlich – geänderten Bauausführung in baurechtlicher, statistischer und architektonischer Hinsicht gedient hat (…) (VwGH 24.02.2021, Ro 2019/15/0006).

- Unterbleibt hingegen die Errichtung des zunächst geplanten Gebäudes gänzlich, sind die – somit vergeblichen – Planungskosten mangels Vorliegens eines Herstellungsvorganges keine Herstellungskosten. Sie fallen damit nicht unter die gem § 30 Abs 3 EStG bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen die Anschaffungskosten des Grundstücks erhöhenden Herstellungsaufwendungen.

Schließlich sind auch allfällige weitere Anträge zu begründen.

Zurück

15 Frist

Die Beschwerdefrist beträgt grundsätzlich einen Monat ab Bekanntgabe iSd § 97 BAO. Sie ist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt (§ 245 Abs 1 und 3 BAO).

Die Tage des Postlaufes werden in die Frist nicht eingerechnet (§ 108 Abs 4 BAO).

Zurück