

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde des Bf., Adresse, PLZ-Ort, vertreten durch Trust Treuhand- und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 38, PLZ-Ort2, über die Beschwerde vom 11. November 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 31. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist im Realitätenwesen und somit im Kauf und Verkauf von eigenen Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen tätig.

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2012 erklärte der Bf. aus dem mit Kaufvertrag vom 20. März 2012 getätigten Verkauf der Eigentumswohnung in PLZ-Ort2, Straße2, Top-XX, unter der Kennziffer 574 sonstige Einkünfte aus (privaten) Grundstücksveräußerungen (nach der ab 1. April 2012 für Grundstücksveräußerungen geltenden Rechtslage) in Höhe von EUR 234.748,22. Der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung dieser Eigentumswohnung sei wie folgt ermittelt worden:

| Bezeichnung:               | Datum:     | Betrag:           |
|----------------------------|------------|-------------------|
| Verkaufspreis:             | 04.06.2012 | 310.000,00        |
| Provision MP-GmbH:         | 28.06.2012 | - 3.720,00        |
| Buchwertabgang Top 12:     | 28.06.2012 | - 70.429,30       |
| Vorsteuerberichtigung:     |            | - 1.102,48        |
| <b>Veräußerungsgewinn:</b> |            | <b>234.748,22</b> |

Nach Auffassung des Bf. sei hinsichtlich der mit Kaufvertrag vom 20. März 2012 getätigten Grundstücksveräußerung die ab 01.04.2012 geltende Rechtslage anzuwenden, da der Kaufpreis aus dem Verkauf dieser Eigentumswohnung nach dem 31. März 2012 zugeflossen und daher die Veräußerung nach dem 31. März 2012 erfolgt sei.

Die Liegenschaft in PLZ-Ort2, Straße2, EZ. EZ1, KG 01657 Leopoldstadt, und das darauf befindliche Mietwohnhaus mit den Wohnungen Top 1 bis 14 und anderen Räumlichkeiten habe der Bf. mit Kaufvertrag vom 24. Februar 2004 um EUR 630.000,00 erworben, wobei die in Rede stehende Wohnung Top-XX bestandfrei erworben worden sei.

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2012 wich das Finanzamt u.a. von der eingereichten Erklärung ab, als die erklärten Einkünfte iHv EUR 234.748,22 aus *privaten Grundstücksveräußerungen* (Steuersatz von 25% ab 1.4.2012 gemäß [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#)) als *Spekulationseinkünfte* (Rechtslage bis 31.3.2012) gemäß § 29 EStG erfasst und um EUR 3.386,06 aus noch nicht verbrauchten Zehntelabsetzbeträgen aus Instandsetzungsaufwendungen (Wohnungen Top 7 und Top-XX) gekürzt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, der in Kennziffer 574 angesetzte Veräußerungsgewinn iHv EUR 234.748,22 aus privaten Grundstücksveräußerungen (ab 1.4.2012) könne nicht mit dem fixen Steuersatz von 25% besteuert werden, da für die steuerliche Beurteilung das Verpflichtungsgeschäft, der Kaufvertrag vom 20. März 2012, maßgeblich sei. Nachdem das Verpflichtungsgeschäft also noch vor dem 1. April 2012 abgeschlossen worden sei, gelte noch die alte Regelung. Im vorliegenden Fall sei der erklärte Veräußerungsgewinn iHv EUR 234.748,22 als Spekulationseinkünfte unter der Kennziffer 801 zusätzlich zu den bereits erklärten Einkünften zu erfassen.

Aus der Prüfungsfeststellung der Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 hinsichtlich zusätzlicher Zehntelberücksichtigung als Veräußerungskosten (aus Verkauf Top 4, 9) ergebe sich eine Korrektur der 2012 anzusetzenden Zehntelbeträge und zwar eine Kürzung um EUR 1.918,85. Das sei eine Kürzung des erklärten Verlustes aus Vermietung und Verpachtung und gleichzeitig auch eine Kürzung des Spekulationsgewinnes um die restlichen auf Top 7 und 12 entfallenden, noch nicht verbrauchten Zehntelabsetzbeträge iHv EUR 3.386,06.

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen für den Zeitraum 2009 bis 2011 reduziere sich auch der für 2012 mögliche Verlustvortrag, weshalb für 2012 nur mehr ein Verlustvortrag iHv EUR 49.652,90 verbleiben würde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 31. Oktober 2014 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Berücksichtigung der erklärten Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iHv EUR 234.784,22 (neue Rechtslage ab 1.4.2012) anstatt deren Miteinrechnung bei den sonstigen Einkünften aus Spekulationsgeschäft gemäß § 29 EStG (alte Rechtslage bis 31.3.2012).

Begründend wurde ausgeführt, dass der Zufluss des Kaufpreises nach dem 31. März 2012 erfolgt und demnach die Veräußerung nach dem 31. März 2012 erfolgt sei. Es werde daher eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides und die Berücksichtigung der privaten Grundstücksveräußerungen beantragt.

Für den Fall der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über diese Beschwerde wurden die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Februar 2015 als unbegründet abgewiesen und diese Abweisung wie folgt begründet:

Wie bereits im Schriftverkehr mit Frau Mag. X unmissverständlich festgehalten worden sei, sei bei privater Grundstücksveräußerung der maßgebliche Zeitpunkt das Verpflichtungsgeschäft, also der Abschluss des Kaufvertrages. Das sei im vorliegenden Fall der 20. März 2012. Es sei daher die Rechtslage bis zum 31. März 2012 anzuwenden. Die Eintragung in das Grundbuch oder der Zufluss des Kaufpreises haben keinen Einfluss auf die Steuerpflicht (vgl. Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, EStG, § 30, Rz 3). Die Zurechnung in die sonstigen Einkünfte sei daher zu Recht erfolgt.

Mit Eingabe vom 6. März 2015 beantragte der Bf. gemäß [§ 264 BAO](#) die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Eingabe vom 9. Februar 2017 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgenommen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Im vorliegenden Fall ist ausschließlich strittig, ob hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes aus der mit Kaufvertrag vom 20. März 2012 veräußerten Eigentumswohnung in PLZ-Ort2, Straße2,

Top-XX, deren Übergabe mit 31. März 2012 erfolgte, die bis 31. März 2012 geltende Rechtslage (Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 29 EStG idF BGBl I 111/2010) oder die ab 1. April 2012 geltende neue Rechtslage (1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 22/2012, Einkünfte aus privaten Grundstückveräußerungen mit dem besonderem Steuersatz von 25%) anzuwenden ist.

Dies insbesondere wenn nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Zufluss des Veräußerungserlöses nach dem 31. März 2012 bzw. mit 4. Juni 2012 erfolgte und die Fälligkeit der Immobilienertragsteuer nach dem Zufluss bestimmt werde.

### **1. Rechtslage bis einschließlich 31. März 2012, BGBl I 111/2010:**

Sonstige Einkünfte sind gemäß [§ 29 Z 2 EStG 1988](#) idF BGBl I 111/2010 Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 30.

Gemäß [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) in der bis 31.3.2012 geltenden Fassung, BGBl I Nr. 111/2010, sind Spekulationsgeschäfte bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

Spekulationsgeschäfte liegen nach § 30 Abs. 3 Z 1 EStG idF BGBl I Nr. 111/2010 nicht vor, soweit die Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

Als Einkünfte sind nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) 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).

## 2. Rechtslage ab 1. April 2012, BGBl I 22/2012:

Sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 2 idF BGBl I 22/2012 sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

Gemäß [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) in der ab 1.4.2012 geltenden Fassung, BGBl I. Nr. 112/2012, sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Als Einkünfte ist nach § 30 Abs. 3 idF BGBl I Nr. 112/2012 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.

Gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) idF BGBl I Nr. 112/2012 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 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.

Gemäß § 124b Z 215 EStG 1988 idF BGBl I 22/2012 treten §§ 30, 30a jeweils in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl I 22/2012, mit 1. April 2012 in Kraft und sind erstmals für Veräußerungen **nach** dem 31. März 2012 anzuwenden.

Durch die Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstück werden sehr oft beträchtliche Wertsteigerungen realisiert, die bis zur Einführung der nunmehr in Geltung befindlichen Immobilienbesteuerung aber nur zum Teil der Besteuerung unterworfen wurden. Im außerbetrieblichen Bereich war die Veräußerung von Grundstücken nur dann steuerpflichtig, wenn sie ein *Spekulationsgeschäft* iSd bisherigen § 30 (nunmehr: § 31) darstellt und die Veräußerung innerhalb von 10 Jahren ab der Anschaffung erfolgte (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, § 30 EStG, Rz. 1).

*Private Grundstücksveräußerungen* sind nach der ab 1.4.2012 geltenden Rechtslage Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

Damit sollen grundsätzlich alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken des Privatvermögens von der Steuerpflicht nach § 30 EStG idF BGBl I Nr. 112/2012 umfasst werden. Die Veräußerung innerhalb bestimmter Fristen ist für die Steuerpflicht dem Grunde nach nicht mehr relevant. Für den Umfang der Steuerpflicht ist jedoch die Steuerhängigkeit zum Stichtag 31.3.2012 (und damit auch die **Behaltdauer**) wesentlich vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, § 30 EStG, Rz. 1).

Erfasst von der ab 1. April 2012 in Geltung befindlichen Immobilienertragsbesteuerung betreffend private Grundstücksveräußerungen sind Grundstücksveräußerungen **nach dem 31. März 2012**.

Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG sind nach der Rspr des VwGH die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen (vgl. VwGH 8.2.1989, Zlen. 88/13/0049, 0050).

Für die **zeitliche** Zuordnung des Veräußerungsvorganges und der Berechnung der Spekulationsfrist ist damit der **Kaufvertrag** und somit das auf die Eigentumsübertragung ausgerichtete **Verpflichtungsgeschäft** maßgeblich (VwGH 23.9.2005, Zl. [2003/15/0105](#); 20.11.1997, Zl. 96/15/0256; s. RV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7).

Die Anknüpfung an das schuldrechtliche Rechtsgeschäft bei Spekulationsgeschäften ergibt sich insbesondere aus dem Zweck des Gesetzes und aus der historischen Anknüpfung an das Spekulationsgeschäft. Für die Erzielung eines Überschusses durch Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte genügt der **obligatorische Anspruch**. Besitz und tatsächliche Verfügungsmöglichkeit sind nicht entscheidend (vgl. UFS 15.2.2006, GZ. RV/1980-W/05; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 5. Auflage, § 30, Rz. 12).

Der tatsächliche **Zufluss** des Veräußerungserlöses ist hingegen **nicht** im Hinblick auf die anzuwendenden Rechtsvorschriften **ausschlaggebend**, ebensowenig der Übergang von Nutzen und Gefahr zu einem späteren Zeitpunkt (vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, § 30, Rz. 4).

Erfolgte daher der Abschluss des Kaufvertrages (oder bindenden Vorvertrages) mit 20. März 2012 und somit noch vor dem 31. März 2012 sind für dieses Rechtsgeschäft - ungeachtet des erst nach dem 31. März 2012 stattfindenden Zuflusses - noch die bis 31. März 2012 geltenden Rechtsvorschriften für Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG idF BGBl I 111/2010 maßgeblich (vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 6. Auflage, § 30, Rz. 19f).

Mit dem zwischen dem Bf. als Verkäufer und Mag.VM und DI.M. als Käufer abgeschlossenen Kaufvertrag vom 20. März 2012 veräußerte der Bf. jeweils zur Hälfte das mit der Liegenschaft in PLZ-Ort2, Straße2, Top-XX, verbundene Wohnungseigentum um den Gesamtbetrag von EUR 324.260,00 an Mag.VM und DI.M..

Mit Punkt IV. Z 1 dieses Kaufvertrages verpflichten sich die Käufer, den vereinbarten Kaufpreis bis längstens 3 Wochen nach Vertragsunterfertigung bei RA Mag.V. durch Einzahlung auf das Treuhand-Anderkonto zu erlegen.

In Punkt X. Z 1 dieses Kaufvertrages wurde vereinbart, dass die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes mit 31. März 2012 erfolgt.

Als Stichtag zur Verrechnung der Nutzungen und Erträge sowie Lasten und Aufwendungen in Beziehung auf die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile wurde mit Punkt X. Z 2 dieses Vertrages ebenso der 31. März 2012 um 24:00 Uhr vereinbart.

Die Zahlung des in Rede stehenden Kaufpreises iHv EUR 324.260,00 für die Wohnung Top-XX mitsamt Grunderwerbsteuer und Eigentums-Eintragungsgebühren wurde im vorliegenden Fall mit 4. Juni 2012 getätigt.

Da im vorliegenden Fall der in Rede stehende Kaufvertrag vom 20. März 2012 über die Veräußerung der Eigentumswohnung in PLZ-Ort2, Straße2/Top-XX, und damit das zu Grunde liegende **Verpflichtungsgeschäft** zum 20. März 2012 bereits vor dem 31. März 2012 abgeschlossen wurde, waren hinsichtlich der Versteuerung dieses Grundstücksverkaufes die bis 31. März 2012 in Geltung Vorschriften über die Besteuerung von Spekulationsgeschäften gemäß § 30 EStG in der bis 31.3.2012 geltenden Fassung zu beachten.

Dies insbesondere, als die Liegenschaft und damit das gesamte Mietwohnhaus in PLZ-Ort2, Straße2, vom Bf. mit Kaufvertrag vom 24. Februar 2004 und somit in einem Zeitraum innerhalb von 10 Jahren erworben, im Jahre 2011 parifiziert und somit der *Spekulationstatbestand* gemäß den §§ 29 und 30 EStG idF BGBl I Nr. 111/2010 verwirklicht wurde.

Ungeachtet des Umstandes, dass die anzuwendenden Rechtsvorschriften der §§ 29 und [30 EStG 1988](#) lediglich an das Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes bzw. den Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses anknüpfen, gilt hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Einkünfte unverändert [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) (vgl. RV 1680 BlgNR XXIV. GP, S. 7). Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden gelten demnach in dem Zeitraum als bezogen, in dem sie tatsächlich zugeflossen sind.

Wenngleich die Bezahlung des in Rede stehenden Kaufpreises für die Wohnung in PLZ-Ort2, Straße2, Top-XX, erst nach dem 31. März 2012 erfolgte, waren aufgrund des mit 20. März 2012 geschlossenen Kaufvertrages die bis 31. März 2012 geltenden Rechtsvorschriften für Spekulationsgeschäfte gemäß § 30 EStG idF BGBl I 111/2010 maßgeblich.

Nicht maßgeblich war weiters, dass lt. Punkt X/1. dieses Kaufvertrages Übergabe und Übernahme des Kaufvertrages mit 31. März 2012 erfolgten und in Punkt X/2. dieses

Kaufvertrages hinsichtlich der Verrechnungen der Nutzungen und Erträge sowie Lasten und Aufwendungen für diese Liegenschaft der 31. März 2012 um 24:00 Uhr vereinbart war.

**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.

Im vorliegenden Fall folgt das Erkenntnis des BFG in der Frage der anzuwendenden Rechtslage bei einem vor dem 31.3.2012 erfolgten Kaufvertragsabschluss der vom VwGH dazu ergangenen Judikatur (vgl. VwGH 23.9.2005, Zl. [2003/15/0105](#); 20.11.1997, Zl. 96/15/0256). Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Februar 2017