

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Dr. Vertreter, AdresseVertreter, über die Beschwerde vom 11. Jänner 2017 gegen den Bescheid vom 14. Dezember 2016 der belangten Behörde Finanzamt A zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gem. § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 13. Oktober 2016 brachte der Notar Herr Dr. Vertreter in Bezug auf den Beschwerdeführer per FinanzOnline ein sonstiges Anbringen mit dem Inhalt ein, dass die Immobilienertragsteuer betreffend die Veräußerung der Liegenschaft Einlagezahl 1, Grundbuch *1* X mit Kaufvertrag vom 20. August 2015 selbstberechnet und für den Monat 09/2016 unter der Erfassungsnummer 10-***/2016 zur Anmeldung gebracht worden sei, da der Kaufpreisfluss erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt sei. Im Zuge dieser Selbstberechnung sei die Steuer mit 15 % berechnet worden, jedoch sei das veräußerte Grundstück laut Bestätigung der Gemeinde X vom 4. Juli 2016 bereits vor dem 31. Dezember 1987 einmal als Bauland gewidmet gewesen, sodass eine Immobilienertragsteuer in Höhe von 3,5 % des Kaufpreises anfalle. Folglich sei ein Betrag in Höhe von EUR 165.577,00 zu viel an Immobilienertragsteuer zur Abfuhr angemeldet worden und werde um eine Korrektur der Immobilienertragsteuer auf EUR 50.393,00 gebeten.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2016, zugestellt am 19. Dezember 2016, gab das Finanzamt A dem Antrag teilweise statt und führte es in der Begründung aus, dass der Kaufvertrag vom 20. August 2015 aufschiebend bedingt abgeschlossen worden sei und der Bedingungseintritt bei Vertragsabschluss nicht hinreichend wahrscheinlich gewesen sei. Hierfür spreche auch der Umstand, dass vom Eintritt der aufschiebenden Bedingung

erst mit Erklärung vom 1. April 2016 ausgegangen werden hätte können. Aus diesen Gründen könne daher die ImmoEst nur auf EUR 60.471,60 (d.s. 4,2 %) anstelle der beantragten 3,5 % berichtigt werden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer, vertreten durch den Notar Dr. Vertreter, mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2017 Beschwerde und wurde in ebendieser vorgebracht, dass als Zeitpunkt der Veräußerung im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts maßgebend sei. Dies gelte grundsätzlich auch bei bedingten Rechtsgeschäften.

Betreffend den Kaufvertrag vom 20. August 2015 sei der Eintritt der bedungenen aufschiebenden Bedingung, die in der Umwidmung des veräußerten Grundstückes gelegen sei, bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, jedenfalls aber noch vor dem 1. Jänner 2016, hinreichend wahrscheinlich gewesen. So hätte bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Kundmachung der Teilabänderung des Flächenwidmungsplans nach dem XY Raumordnungsgesetz stattgefunden und seien im Zuge dessen keine Einwendungen vorgebracht worden.

Darüber hinaus sei eine abschließende Behandlung der Angelegenheit im Bauausschuss der Gemeinde X am 8. Juli 2015 erfolgt und hätte dabei der Ausschuss eine mehrheitliche Empfehlung zur Beschlussfassung der Umwidmung des veräußerten Grundstückes von Grünland in Bauland ausgesprochen. Aus diesen Gründen sei daher der Eintritt der Bedingung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht nur hinreichend wahrscheinlich, sondern bereits sicher gewesen und sei die Immobilienertragsteuer somit richtig von 3,5 % des vereinbarten Kaufpreises und nicht von 4,2 % zu bemessen.

Das Finanzamt A wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 1. Jänner 2017, zugestellt am 3. Februar 2017, als unbegründet ab und begründete die Abgabenbehörde ihre Entscheidung zusammengefasst damit, dass im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit einer Umwidmung nicht endgültig gerechnet werden hätte können. Der Beschluss durch die Gemeindevertretung sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht gefasst gewesen und hätte es lediglich einen Vorschlag des Bauausschusses gegeben. Ferner hätte ebenfalls die notwendige Zustimmung der Aufsichtsbehörde gefehlt und sei die tatsächliche Umwidmung auch bei Fehlen von Einwendungen gegen den Entwurf der Teilabänderung des Flächenwidmungsplans nicht als sicher anzunehmen gewesen.

Von einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintritts, der Umwidmung des Grundstückes in Bauland, könne somit nicht ausgegangen werden und könne man daher auch nicht von einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausgehen. Die Veräußerung als einkünftebegründender Tatbestand habe erst mit Eintritt der Bedingung stattgefunden und sei dieser Zeitpunkt nach dem 1. Jänner 2016 gelegen, sodass die Besteuerung mit 4,2 % des Verkaufspreises vorzunehmen sei.

Mit Schriftsatz vom 15. Februar 2017 beantragte der Beschwerdeführer unter Wiederholung seiner Argumentation in der Beschwerde die Vorlage ebenjener zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

II. Festgestellter Sachverhalt

Am 20. August 2015 schloss der Beschwerdeführer als Veräußerer mit Herrn Mag. C als Käufer in Bezug auf das Grundstück *2*, Grundbuch *1* X, einen Kaufvertrag ab, wonach der Beschwerdeführer Herrn Mag. C das Grundstück zu einem Preis von EUR 1.439.800,00 unter der aufschiebenden Bedingung veräußerte, dass eine rechtswirksame Umwidmung des Kaufobjektes in Bauland erfolgt. Vor Eintritt dieser Bedingung wurde zudem vertraglich bedungen, dass weder der Kaufpreis fällig wird noch eine Übergabe des Kaufobjekts stattfindet.

Das Umwidmungsverfahren hinsichtlich des veräußerten Grundstücks, welches bereits zum Stichtag 31. Dezember 1987 einmal als Bauland gewidmet war, wurde im Jänner 2015 eingeleitet und erfolgte die Entwurfsauflage der Teilabänderung des Flächenwidmungsplans von 16. März 2015 bis 13. April 2015. Im Rahmen dieser Auflage wurden keine Einwendungen eingebracht und sprach der Bauausschuss der Gemeinde X am 8. Juli 2015 die mehrheitliche Empfehlung aus, die Umwidmung des Grundstücks von Grünland in Bauland durchzuführen. In weiterer Folge wurde in der Gemeindevertretungssitzung am 16. September 2015 der Beschluss hinsichtlich der Umwidmung gefasst und erfolgte die aufsichtsbehördliche Bestätigung dieses Beschlusses mit 1. Februar 2016.

Am 6. April 2016 gab der vertragserrichtende Notar, Herr Dr. Vertreter, der Abgabenbehörde die Grundlagen zur Immobilienertragsteuer bei Selbstberechnung im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung des Beschwerdeführers bekannt. Anhand des Veräußerungserlöses in Höhe von EUR 1.439.000,00 errechnete der Notar gem. § 30 Abs. 4 Z 1 EStG Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nach Umwidmung nach 31. Dezember 1987 in Höhe von EUR 863.880,00 sowie eine darauf entfallene Immobilienertragsteuer für den Zeitraum 09/2016 in Höhe von EUR 215.970,00.

Mit Eingabe per FinanzOnline vom 13. Oktober 2016 teilte der Notar dem Finanzamt mit, dass die Immobilienertragsteuer fälschlicherweise mit 15 % berechnet worden sei und hätte korrekterweise eine Berechnung mit 3,5 % erfolgen müssen, da das veräußerte Grundstück laut Bestätigung der Gemeinde X bereits vor dem 31. Dezember 1987 einmal als Bauland gewidmet gewesen sei. Es habe daher eine Korrektur der Immobilienertragsteuer von den selbstberechneten und gemeldeten EUR 215.970,00 auf EUR 50.393,00 zu erfolgen.

Aufgrund dieses Anbringens erließ das Finanzamt A einen Bescheid vom 14.12.2016 mit dem sie dem Antrag teilweise stattgab und die ImmoEst auf EUR 60.471,60 anstatt der beantragten EUR 50.393,00 mit der Begründung berichtigte, dass die Veräußerung erst nach dem 1. Jänner 2016 eingetreten sei.

Die Veranlagung der Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2016 erfolgte mit Bescheid vom 1. Dezember 2017 ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

III. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Inhalt und zur Ausgestaltung des Kaufvertrags ergeben sich aus dessen Textierung.

Die Ausführungen zum Umwidmungsverfahren der veräußerten Liegenschaft haben ihre Grundlage in der Erklärung der Gemeinde X vom 11. Jänner 2017 sowie in der Widmungsbestätigung der Gemeinde vom 4. Juli 2016.

Die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer wurden aufgrund der Angaben des Notars zur Erfassungsnummer 10-*/2016 sowie dessen Anbringen vom 13. Oktober 2016 getroffen.

Die Feststellungen zur Veranlagung der Einkommensteuer 2016 sind unmittelbarer Ausfluss aus dem diesbezüglich ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 1. Dezember 2017.

IV. Rechtliche Würdigung

Laut § 30b Abs. 1 EStG 1988 (idF nach dem StRefG 2015/2016, BGBl. I 118/2015) ist für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer „in Höhe von 30 %“ der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienertragsteuer). Die Immobilienertragsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

Nach Abs. 2 gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem. § 30 mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Gem. Abs. 3 sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem. § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, auf Antrag mit dem besonderen Steuersatz gem. § 30a zu veranlagern (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

§ 30b Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung vor dem StRefG 2015/2016, BGBl. I 188/2015 unterscheidet sich von der obigen Fassung dahingehend, dass die Höhe der Steuer mit 25% angegeben ist.

Diese Neuordnung der einkommensteuerlichen Behandlung der Immobilienveräußerung erfolgte mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 und kann den hierzu veröffentlichten Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1680 BlgNr 24. GP 13 f) unter anderem das Folgende entnommen werden:

„Wird durch den Parteienvertreter eine Immobilienertragsteuer berechnet und entrichtet, entfaltet diese grundsätzlich Abgeltungswirkung. Es besteht allerdings in diesen Fällen die Möglichkeit auf Antrag eine Veranlagung des Grundstücksgeschäftes vorzunehmen (§ 30b Abs. 3). Diese Veranlagungsoption bewirkt im Unterschied zur Regelbesteuerungsoption eine Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 30a Abs. 1. Dies wird insbesondere dann zielführend sein, wenn im Zuge der Selbstberechnung die Geltendmachung von abzugsfähigen Aufwendungen (z.B. Instandsetzungsaufwendungen im Fall der Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs. 3) unrichtigerweise unterblieben ist oder in einem Kalenderjahr mehrere Grundstücksveräußerungen vorgenommen wurden, und dabei auch ein Verlust entstanden ist.“

Auf diese Erläuterungen nimmt sodann der Verwaltungsgerichtshofs in seiner Entscheidung vom 26.11.2015 zu 2015/15/0005 Bezug und vertritt er in dieser Entscheidung die Rechtsauffassung, dass der Gesetzgeber für den Fall einer Abfuhr eines zu hohen Betrags an das Finanzamt den Antrag nach § 30b Abs. 3 EStG 1988 auf Veranlagung der privaten Grundstücksgeschäfte vorgesehen hat, mit dem der steuerpflichtige Grundstücksveräußerer das bescheidmäßige Absprechen über die Höhe der Steuer für private Grundstücksveräußerungen bewirken kann.

Es entspricht demnach dem Konzept des Gesetzgebers, dass – anders als im Bereich der Grunderwerbsteuer, die keine Jahresveranlagung kennt – die Korrektur des vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrags an Immobilienertragsteuer im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat und stellt der Veranlagungsantrag nach § 30b Abs. 3 EStG 1988 folglich die vom Gesetzgeber intendierte spezielle Regelung dar, mit welcher der Bezieher der Einkünfte aus dem privaten Grundstücksgeschäft die Festsetzung der Steuer erwirken kann. Eine Festsetzung der Immobilienertragsteuer nach § 201 BAO ist angesichts dieser gesetzlichen Regelung hingegen nicht möglich (VwGH vom 26.11.2015, Ro 2015/15/0005).

Zusätzlich zu diesen Ausführungen zur Festsetzung der Immobilienertragsteuer nach § 201 BAO sprach der Verwaltungsgerichtshof in dieser Entscheidung aus, dass durch die Möglichkeit einer Veranlagung auch ein Vorgehen nach § 240 Abs. 3 BAO ausgeschlossen ist.

Diese Rechtsansicht, wonach eine Korrektur der von Parteienvertretern selbstberechneten Immobilienertragsteuer nur im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat, wiederholte der Verwaltungsgerichtshof in weiterer Folge in seiner Entscheidung VwGH vom 3. September 2019, 2019/15/0016 und kann den zu dieser Entscheidung veröffentlichten Anmerkungen des Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Zorn darüber hinaus ebenso entnommen werden, dass eine Korrektur der Immobilienertragsteuer im Interesse des Steuerpflichtigen durch ebenjene nur im Rahmen einer Veranlagung erwirkt werden kann (Zorn, VwGH: Keine ImmoEST-Vorschreibung an KG, RdW 2019/566, S. 711).

In Anbetracht dieser Rechtsprechungslinie des Verwaltungsgerichtshofs ist folglich ersichtlich, dass die beschwerdegegenständliche Korrektur der Immobilienertragsteuer

durch das Finanzamt mit Bescheid vom 14. Dezember 2016 außerhalb des Einkommensteuerveranlagungsverfahrens in rechtswidriger Art und Weise erfolgte und daher der Bescheid aufzuheben war.

V. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wurde.

Aus der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ergibt sich die Unzulässigkeit der Korrektur der Immobilienertragsteuer durch Bescheid der Abgabenbehörde außerhalb des Veranlagungsverfahrens. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG wird durch dieses Erkenntnis nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 19. Dezember 2019