

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Marco Laudacher, die Richterinnen Mag. Susanne Haim sowie die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Dr. Karl Penninger, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Günther-Johann Klinger, Schulstraße 11 Tür 1, 4716 Hofkirchen an der Trattnach, vom 8. Januar 2018, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 7. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, nach Durchführung einer Senatsverhandlung am 15. Juni 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Grottenthaler

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Im Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. a. Die Ehegatten MP und RP waren aufgrund des Schenkungsvertrages vom 8. August 2000 jeweils Hälfteeigentümer des Gst 6. Auf der Planurkunde des DI Z vom 15. Juli 2015 wurde das Gst 6 in die Teilgrundstücke 1-5 geteilt.
- b. Die Teilgrundstücke 3 und 5 wurden von den Ehegatten am 6. Oktober 2015 verkauft. Das Teilgrundstück 3 an H/P und das Teilgrundstück 5 an MIS.
- c. In der Folge ist es zu einer Erweiterung des Widmungsgebietes gekommen. Ein Entwurf des DI Z zur Grundteilung BRM betrifft hinsichtlich des den Ehegatten MP und RP gehörenden Gst 6 die Parzellen 1 (552 m²), 2 (953 m²), 3 (935 m²), 4 (998 m²) und 8 (314 m²).

d. Die Parzelle 3 ist für die Familie H, die Parzelle 4 für K/M und ein Teil der Parzelle 8 für F/K bis zum 31. Dezember 2015 reserviert worden, die unter der aufschiebenden Bedingung der Widmungsänderung die Kaufoption ausgeübt haben.

e. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2015 wurde eine Anfrage an das zuständige Finanzamt gerichtet, ob für durch die Käufer übernommene Infrastrukturbeiträge Immo-ESt zu zahlen ist.

Am 14. Dezember 2015 erfolgte die Beantwortung der Frage durch den Fachbereich, wonach für durch Käufer übernommene Verbindlichkeiten Immo-ESt zu zahlen ist.

2. Vom Finanzamt wurde am 7. Dezember 2017 der Einkommensteuerbescheid 2015 erlassen. Die Immobilienertragsteuer wurde mit 11.474,00 € festgesetzt.

3. Mit Schreiben vom 8. Januar 2018 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 7. Dezember 2017 Beschwerde eingelegt.

a. Die Beschwerde richte sich gegen die falsche Berechnung der Immobilienertragsteuer.

b. Durch einen Irrtum seien Grundstücke zur Ermittlung der Immo-ESt-Bemessungsgrundlage doppelt angesetzt und auch der Infrastrukturbeitrag bei der Bemessungsgrundlage für die Immo-ESt berücksichtigt worden, obwohl der Infrastrukturbeitrag laut Gemeinderatsbeschluss vom Käufer zu bezahlen sei.

c. Beantragt werde daher die Immo-ESt wie erklärt festzusetzen.

d. Nachsatz: Sollte die Beschwerde vorgelegt werden, werde eine Entscheidung durch den gesamten Senat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung beantragt.

3. Am 9. März 2018 wurde vom Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2015 (BVE) erlassen:

a. Die Erledigung weiche vom Begehren aus folgenden Gründen ab:

Es seien folgende Grundstücksverkäufe im Jahr 2015 veranlagt worden (entspreche der Meldung und Selbstberechnung des Parteienvertreters im Rahmen der Grundstücksveräußerung).

Kaufvertrag vom	Käufer	Bemessungsgrundlage mit Infrastrukturbeitrag in €
06.10.2015	MIS	6.092,00
06.10.2015	H/P	4.588,00
01.12.2015	Familie H	13.820,00
01.12.2015	F/K	4.752,00

01.12.2015	K/M	15.900,00
07.08.2015	PD	744,00
Summe		45.896,00

b. Von dieser Bemessungsgrundlage sei auch die Immobilienwertsteuer bzw die besondere Vorauszahlung von der damaligen Parteienvertreterin abgeführt worden, insgesamt 11.474,00 €.

c. Zum Veräußerungserlös gehörten alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (VwGH 28.11.2000, 97/14/0032).

Von den Käufern übernommene Infrastrukturbeiträge an die Gemeinde (Vereinbarung vom 28. Oktober 2015) stellten einen Teil des Veräußerungserlöses dar, da sie im Interesse des Verkäufers übernommen werden. Dafür spreche auch, dass die Verpflichtung des Verkäufers zur Zahlung des Infrastrukturbeitrages erst erlösche, wenn die Käufer tatsächlich bezahlt hätten bzw die Besicherungen durch die Verkäufer bis zur tatsächlichen Zahlung aufrecht blieben.

4. Mit Schreiben vom 9. April 2018 wurde ein Vorlageantrag beim zuständigen Finanzamt betreffend Einkommensteuer 2015 eingebracht.

a. Mit BVE sei die Beschwerde als unbegründet abgewiesen worden. Beantragt werde daher, die Beschwerde dem BFG vorzulegen und im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zu entscheiden.

b. Zur Begründung werde auf die Beschwerde verwiesen. Zusätzlich werde mitgeteilt, dass es unverständlich sei, wenn der Käufer des Grundstücks laut Gemeinderatsbeschluss der Steuerschuldner des Infrastrukturbeitrages sei und dieser der Bemessungsgrundlage des Verkäufers zugerechnet werde, auch wenn er dafür hafte. Festgehalten werde auch, dass der Käufer den Infrastrukturbeitrag bezahlt habe.

c. Beantragt werde, die Immo-ESt wie erklärt festzusetzen.

5. Am 1. Juni 2018 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt:

a. Ausführungen der Finanzverwaltung (Auszug):

(1) Mit Baulandsicherungsvertrag vom 18. Juni 2014 bzw den Ergänzungen dazu vom 7. Juli 2015 hätten sich die Ehegatten MP und RP verpflichtet, für die zu widmenden Teilgrundstücke

- der Gst 0 und

- Gst 6

Infrastrukturbeiträge in Höhe von 13,50 €/m² nach Vorschreibung durch die Marktgemeinde HO zu entrichten. Von den Widmungswerbern (gemeint: MP und RP) seien Bankgarantien bzw sonstige Sicherheiten für die anfallenden Infrastrukturbeiträge abgegeben worden.

(2) Mit Vereinbarung vom 28. Oktober 2015, abgeschlossen zwischen der Gemeinde HO, den Widmungswerbern/Verkäufern und den Käufern, solle nunmehr die Verpflichtung zur Entrichtung der Infrastrukturbeiträge auf die Käufer übergehen.

(3) Die Verpflichtung zur Entrichtung der Infrastrukturbeiträge durch die Veräußerer erlösche trotzdem erst mit tatsächlicher Zahlung (aufschiebende Bedingung).

Diese Infrastrukturbeiträge seien von den Widmungswerbern durch Bankgarantien und sonstige Sicherheiten besichert. Laut Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 würden diese Sicherheiten bis zur tatsächlichen Bezahlung durch die Käufer aufrecht bleiben.

(4) Zum Veräußerungserlös gehörten alle wirtschaftlichen Vorteile aus der Veräußerung. Unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung sei der Veräußerungserlös stets in tatsächlicher Höhe anzusetzen. Zum Veräußerungsgewinn gehörten vor allem ein empfangener Barkaufpreis sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber.

Mit der Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 hätten sich die Käufer zur Übernahme der Infrastrukturbeiträge verpflichtet. Diese Übertragung der Verbindlichkeit stehe in ursächlichem Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks.

Die Übernahme von Kosten durch den Käufer stelle immer dann einen Teil des Veräußerungserlöses dar, wenn sie im Interesse des Verkäufers übernommen werde (zB Übernahme der Immo-ESt). Die Übernahme der Infrastrukturbeiträge stehe im Interesse der Veräußerer und erhöhe damit den Veräußerungserlös (endgültiges Erlöschen der Verpflichtung zur Zahlung der Infrastrukturbeiträge erst mit tatsächlicher Zahlung durch die Käufer; die Besicherungen durch die Veräußerer blieben bis zur tatsächlichen Zahlung durch die Käufer aufrecht). Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass mit den Infrastrukturmaßnahmen noch nicht begonnen worden sei.

b. Mit Schreiben des Bf. vom 12. Juni 2020 (beim BFG eingelangt am 15. Juni 2020) wurde folgendes mitgeteilt:

(1) Man erlaube sich darauf hinzuweisen, dass die Ladung falsch zugestellt worden sei. Der Steuerberater habe keine Zustellvollmacht und der Bf. keine Ladung erhalten.

(2) Der Antrag auf mündliche Verhandlung werde hiermit zurückgezogen und es werde ersucht, dieses Schreiben jedem Senatsmitglied zu übergeben. Damit sollte auch das Problem in Punkt (1) erledigt sein.

(3) Der Bf. weise darauf hin, dass aus Vorsichtsgründen wegen rechtlicher Unsicherheiten zu dem im Kaufvertrag angeführten Preis der Infrastrukturbeitrag hinzugerechnet worden und davon die Immo-ESt berechnet und bezahlt worden sei. Eine Aufstellung liege bei. Der Infrastrukturbeitrag sei dem Käufer von der Gemeinde vorgeschrieben worden.

(4) Zusätzlich zu den bisherigen Einreichungen übermittle man einige (fünf) Vorschriften der Gemeinde, welche den Infrastrukturbeitrag den Käufern vorgeschrieben habe, die Zustellnachweise der Gemeinde von den Käufern und die Zahlungsbestätigung der Gemeinde für die Käufer. Man weise nochmals darauf hin, dass es nicht möglich sei, diesen Beitrag des Käufers beim Verkäufer als Verkaufserlös zu berücksichtigen und der Immo-ESt zu unterziehen.

(5) Aus den Kaufverträgen sei ersichtlich, dass der Verkäufer nur für den Infrastrukturbeitrag hafte.

Es liege im Hoheitsbereich jeder einzelnen Gemeinde zu beschließen, wer Schuldner des Infrastrukturbeitrages sei und wer nur dafür hafte. Einen Auszug aus dem Beschluss finde man in der Beilage.

(6) Selbst wenn der Bf. den Infrastrukturbeitrag bezahlt haben sollte, handle es sich um einen durchlaufenden Posten, der nicht mit der Immo-ESt belastet werden könne.

(7) Komme man zu dem Schluss, dass der Infrastrukturbeitrag einnahmenseitig (im Verkaufserlös) zu berücksichtigen sei (falsche Ansicht des Finanzamtes), sei er auch ausgabenseitig zu berücksichtigen, womit man zu dem gleichen Ergebnis komme, dass für diesen Beitrag keine Immo-ESt anfalle.

(8) In § 30 Abs 3 EStG stehe: Als Einkünfte sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten seien um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen gewesen seien.

Es handle sich hier um Herstellungsaufwendungen, welche zusätzlich zu den Anschaffungskosten angefallen und daher auch vom Veräußerungserlös abzuziehen seien. Würde der Infrastrukturbeitrag nicht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immo-ESt abgezogen werden, würde eine Nichtanerkennung von Herstellungsaufwendungen (Doppelbesteuerung) vorliegen, welche man im Rahmen der Einkommensteuer nicht kenne.

(9) Der Infrastrukturbeitrag für sämtliche Verkäufe betrage 23.814,00 €, davon die zuviel bezahlte Immo-ESt $5.953,50 \text{ €} \times 50\% = 2.976,75 \text{ €}$. Man beantrage daher, die Immo-ESt von 2.976,75 € gutzuschreiben und alle dazu erforderlichen Anträge.

Übersicht:

Käufer	m ²	Infrastrukturbeitrag	60% des Erlöses	25% Immo-ESt
H/P	304	4.104,00	2.462,40	615,60
MIS	387	5.224,50	3.134,70	783,68
PD	83	0,00	0,00	0,00

K/M	1.000	13.500,00	8.100,00	2.025,00
F/K	299	4.036,50	2.421,90	605,48
Familie H	950	12.825,00	7.695,00	1.923,75
		39.690,00	23.814,00	5.953,50

In der Immo-ESt-Erklärung sei zusätzlich zum Kaufpreis laut Vertrag der Infrastrukturbeitrag falsch hinzugerechnet worden.

(10) Übermittelt wurden die Mitteilungen der Marktgemeinde an die Grundstückskäufer und die Einzahlungen in die Gemeindekasse.

(11) In der Verhandlungsniederschrift vom 28. Oktober 2015 betreffend die Marktgemeinde HO sind mehrere Dringlichkeitsanträge zu den Verkäufen und der Leistung eines Infrastrukturbeitrages dokumentiert.

6. Da die mündliche Verhandlung mit Schreiben vom 12. Juni 2020 zurückgezogen wurde, erfolgte im BFG lediglich eine Senatsverhandlung.

7. In die rechtliche Würdigung sind folgende Unterlagen und Aussagen miteinzubeziehen:

a. (1) Baulandsicherungsvertrag zwischen der Marktgemeinde HO sowie MP und RP (Auszug):

PRÄAMBEL

Es ist Aufgabe der Gemeinde aufgrund des OÖ Raumordnungsgesetzes 1994 für eine geordnete Flächenwidmung im Gemeindegebiet Sorge zu tragen. Es liegt daher im Interesse der Gemeinde, bei der Verwertung von Flächen Mitbestimmungsrechte insoweit zu besitzen, als in den Verwertungsverträgen (einzelnen Kaufverträgen zwischen Widmungswerber und den künftigen Käufern) Bestimmungen für eine zeitgerechte widmungsgemäße Bebauung aufgenommen werden, um die Infrastrukturkosten möglichst gering zu halten.

In diesem Zusammenhang wurde die Möglichkeit zur Einhebung von Infrastrukturbeiträgen geschaffen.

Damit das Vorhaben des Widmungswerbers raumordnungsrechtlich verwirklicht werden kann, muss der Gemeinderat ein Umwidmungsverfahren einleiten und im Verordnungswege den gültigen Flächenwidmungsplan dahingehend ändern, dass für die vertragsgegenständliche Grundfläche eine die Einfamilienhausbebauung ermöglichende Flächenwidmung vorgesehen wird, sowie sämtliche weiteren Planungsakte erlassen werden können.

Sollte die Umwidmung der betroffenen Grundfläche nicht bis 31. Dezember 2015 rechtskräftig erfolgt sein, verliert diese Vereinbarung ihre Rechtswirksamkeit und ist (soweit bereits erfüllt) rückabzuwickeln.

Der gegenständliche Vertrag soll den Rahmen und die Grundlage für diese geordnete Flächenentwicklung bilden.

INFRASTRUKTURBEITRÄGE

Der Widmungswerber verpflichtet sich weiters die vom Gemeinderat beschlossenen Infrastrukturbeiträge wie folgt zu entrichten: 10,50/m², wenn die Gemeinde für die neu zu schaffende Bauparzelle eine neue Straße zu errichten hat.

Die vorstehend beschriebenen Infrastrukturbeiträge kommen nach tatsächlichem Aufschließungsbedarf für jede einzelne neu zu schaffende Bauparzelle des Widmungswerbers in Vorschreibung.

SICHERSTELLUNG DER INFRASTRUKTURBEITRÄGE

Bei Antragstellung betreffend die Widmung der vertragsgegenständlichen Grundfläche, spätestens jedoch bei Vertragsunterfertigung, ist der Widmungswerber verpflichtet, die Bezahlung der von der Gemeinde für diese Grundfläche festgelegten Infrastrukturbeiträge bis zu deren Fälligkeit und Bezahlung zu sichern. Betreffend diese Sicherungsverpflichtung verpflichtet sich der Widmungswerber spätestens bei Vertragsunterfertigung eine unbedingte, abstrakte und zeitlich unbefristete Bankgarantie eines Bankinstituts zu überreichen.

BEBAUUNGSVERPFLICHTUNG/WIEDERKAUFSRECHT

Der Widmungswerber verpflichtet sich für sich und seine Rechtsnachfolger im Besitz der vertragsgegenständlichen Grundflächen beim Verkauf der Bauparzellen in jeden einzelnen Kaufvertrag folgende Bestimmung in den Vertrag aufzunehmen: „Der Verkäufer bedingt sich im Wege eines Vertrages zugunsten Dritter ein Wiederkaufsrecht gemäß § 1068 ff ABGB zugunsten der Marktgemeinde HO wie folgt aus: Die Käuferseite verpflichtet sich, für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitze des Kaufobjektes innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab allseitiger Vertragsunterfertigung mit der Bebauung des vertragsgegenständlichen Grundstückes mit einem Wohnhaus, das dem gültigen Flächenwidmungs- und Bebauungsplan entspricht, zu beginnen und das Wohnhaus in bezugsfähigem Zustand binnen einer weiteren Frist von fünf Jahren zu errichten.

Falls diese Bebauungsverpflichtung nicht oder nicht vollständig binnen der vereinbarten Frist eingehalten werden kann, steht der Marktgemeinde HO das Recht zu, das Vertragsobjekt unter Setzung einer Nachfrist von einem halben Jahr wieder zu kaufen.“

(2) Ergänzung zum Baulandsicherungsvertrag gemäß Gemeinderatsbeschluss vom 7. Juli 2015 (Auszug):

Abgeschlossen zwischen der Marktgemeinde HO und den Widmungswerbern MP und RP.

PRÄAMBEL

Mit Baulandsicherungsvertrag vom 18. Juni 2014 haben die Vertragsparteien umfassend die Modalitäten und Vorgehensweise zur geplanten Umwidmung des Grundstücks 6 vorgetragen und bei der entsprechenden Liegenschaft vereinbart und festgehalten.

Nachträglich hat sich nunmehr die Erweiterung des Widmungsgebietes ergeben, sodass die davon betroffenen Grundflächen des Gst 6 nunmehr in den ursprünglichen Vertrag eingebunden werden.

VEREINBARUNG

Es wird vereinbart, dass sämtliche Regelungen des Baulandsicherungsvertrages vom 18. Juni 2014 ebenfalls für die Erweiterung des Widmungsgebietes vollinhaltlich gelten und darauf Anwendung finden.

Betreffend die zu entrichtenden Infrastrukturbeiträge für die zu widmenden Grundflächen wird auf die Beilage 2 verwiesen und es werden die dort angeführten Beträge betreffend den Widmungswerber der konkreten Vorschreibung durch die Marktgemeinde HO zugrundegelegt. Die Modalitäten betreffend die Besicherung der Infrastrukturbeiträge durch den Widmungswerber finden wie im ursprünglichen Baulandsicherungsvertrag auch auf die in der Beilage 2 angeführten noch zu besichernden Beträge Anwendung (Bankgarantie oder Sparbuch).

RECHTSWIRKSAMKEIT

Die Rechtskraft dieses Vertrages ist bedingt durch die Genehmigung des Gemeinderates der Marktgemeinde HO. Eine aufsichtsbehördliche Genehmigung des gegenständlichen Vertrages ist nicht erforderlich.

BEILAGE 1

Zur Ergänzung zum Baulandsicherungsvertrag, Entwurf Grundteilung BRM

1 Gst 6	552 m ²	
2	953 m ²	
3	935 m ²	
4	998 m ²	
5	304 m ²	838 m ²
6	321 m ²	679 m ²
7	387 m ²	891 m ²
8	314 m ²	1008 m ²

1 Gst 0	83 m ²	130 m ²
---------	-------------------	--------------------

BEILAGE 2

Berechnung des voraussichtlichen Infrastrukturbeitrages, Grundlage Entwurf DI Z vom 3. Juni 2015.

	KS	PD	MP	Gesamtgröße
Parz 1	457 m ²	552 m ²		1009 m ²
Parz 2		953 m ²		953 m ²
Parz 3		935 m ²		935 m ²
Parz 4		998 m ²		998 m ²
Parz 5	58 m ²	304 m ²	838 m ²	1.200 m ²
Parz 6		321 m ²	679 m ²	1.000 m ²
Parz 7		387 m ²	891 m ²	1.278 m ²
Parz 8		314 m ²	1.008 m ²	1.322 m ²
Summe	515	4.764 m ²	3.416 m ²	8.695 m ²
Infrastruktur-beitrag	13,50 €	13,50 €	13,50 €	
Infrastruktur-beitrag		64.314,00 €	46.116,00 €	
Garantie abgerundet		64.000,00 €	46.000,00 €	
Bisher geleistet		29.000,00 €	40.000,00 €	
Ergänzung		35.000,00 €	6.000,00 €	

Straße = 10,50 €/m² und Regenwasserkanal = 3,00 €/m².

b. Vereinbarung zum Infrastrukturbeitrag des Widmungsgebietes BRM vom 28. Oktober 2015 (Auszug): Abgeschlossen zwischen MP und RP, den Käufern F/K, Familie H und K/M sowie der Marktgemeinde HO.

ERSTENS

Zwischen der Marktgemeinde HO und PD wurde am 18. Juni 2014 ein Baulandsicherungsvertrag über das Gst 0 bzw Teilen davon abgeschlossen. Ebenso wurde zwischen der Marktgemeinde HO und MP und RP am 18. Juni 2014 ein Baulandsicherungsvertrag über das Gst 6 bzw Teilen davon abgeschlossen.

Aufgrund einer Erweiterung des Widmungsgebietes wurden die Baulandsicherungsverträge vom 18. Juni 2014 am 7. Juni 2015 ergänzt und diesen ergänzten Verträgen Beilagen beigefügt.

Festgehalten wird ausdrücklich, dass im Zeitpunkt der Unterfertigung dieser Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 mit den Infrastrukturmaßnahmen für das gesamte Widmungsgebiet BRM noch nicht begonnen wurde.

Mit den jeweiligen Baulandsicherungsverträgen und Ergänzungen haben sich PD sowie MP und RP verpflichtet, für die zu widmenden Teilgrundstücke

- der Gst 0 und
- der Gst 6

Infrastrukturbeiträge nach Vorschreibung durch die Marktgemeinde HO zu entrichten.

ZWEITENS

Von den Widmungswerbern wurden für die anfallenden Infrastrukturbeiträge Bankgarantien bzw sonstige entsprechende Sicherheiten abgegeben.

Aufgrund des Umstandes, dass mit den Infrastrukturmaßnahmen am Tage der Unterfertigung dieser gegenständlichen Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 noch nicht begonnen wurde und die in der Beilage 1 angeführten Parzellen 3, 4 und 8 mit Vereinbarung vom 23. Juni 2015 für die Käufer Familie H, K/M und F/K bis zum 31.12.2015 reserviert und von diesen Personen nun unter der aufschiebenden Bedingung der Widmungsänderung die Kaufoptionen mündlich ausgeübt wurden, kommen die Vertragsparteien überein, dass sich die Käufer gegenüber der Marktgemeinde HO verpflichten, die für die Parzellen 3, 4 und 8 anfallenden Infrastrukturbeiträge nach dem Baubeginn der Infrastrukturmaßnahmen und der darauffolgenden Vorschreibung durch die Marktgemeinde HO zur Gänze binnen 1 Monat nach Vorschreibung durch HO wie nachstehend zu entrichten

Namen	Parzelle	Voraussichtliches Ausmaß	Infrastrukturbeitrag in €

Familie H	3	935	12.622,50
K/M	4	998	13.473,00
F/K	8	1322	17.847,00

Die Käufer und Verkäufer der Parzellen 3, 4 und 8 bestätigen ausdrücklich, dass von ihnen nach einer tatsächlichen Widmungsänderung grundbuchsfähige Kaufverträge unterfertigt werden.

Die Vorschreibung zu diesen Infrastrukturbeiträgen erfolgt zeitnah mit dem Baubeginn der Infrastrukturmaßnahmen. Die Käufer der Parzellen verpflichten sich gegenüber der Marktgemeinde HO binnen 1 Monat ab Vorschreibung dieser Infrastrukturbeiträge, diese auf das Konto der HO zur Überweisung zu bringen.

Unter der auflösenden Bedingung, dass von den Käufern der Parzellen 3, 4 und 8 die Infrastrukturbeiträge auch zeitgerecht an die Marktgemeinde HO abgeführt werden, erlischt die Verpflichtung der PD und von MP und RP zur Entrichtung der Infrastrukturbeiträge für die Parzellen 3, 4 und 8.

Die Sicherheiten der PD und von MP und RP bleiben unabhängig vom Erlöschen der Verpflichtung noch so lange aufrecht, bis von den Käufern der Parzellen die Infrastrukturbeiträge an die Marktgemeinde HO entrichtet wurden.

Sollten die Käufer der Parzellen wider Erwarten nicht bis spätestens 30. Juni 2016 als Eigentümer im Grundbuch einverleibt sein, verpflichten sich die Verkäufer die abgeführten Infrastrukturbeiträge zuzüglich 4% Zinsen zurückzuzahlen.

c. Auskunft Fachbereich vom 14. Dezember 2015:

(1) Aufgrund des Umstandes, dass mit den Infrastrukturmaßnahmen noch nicht begonnen wurde und somit noch keine Infrastrukturbeiträge anfielen, jedoch die Käufer der Parzellen 3, 4, 5, 7 und 8 bereits bekannt waren, wurde am 28. Oktober 2015 eine Vereinbarung dahingehend getroffen, dass sich die Käufer zur Entrichtung der Infrastrukturbeiträge verpflichten. Unter der auflösenden Bedingung, dass von den Käufern der Parzellen zeitgerecht nach Vorschreibung der Infrastrukturbeiträge durch die Marktgemeinde HO diese auch entrichtet werden, erlischt die Verpflichtung der Verkäufer zur Zahlung dieser Infrastrukturbeiträge.

Hinsichtlich der Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 wurde zwischen den Beteiligten vereinbart, dass man eine Anfrage an den Fachbereich Einkommensteuer hinsichtlich der Frage stellen wird, ob für die Infrastrukturbeiträge von den Verkäufern Immo-ESt zu entrichten ist.

Es handelt sich gegenständlich um eine Ausnahmesituation, da hinsichtlich der Parzellen 3, 4, 5, 7 und 8 (nicht so bei den Parzellen 1 und 2) bereits vor Beginn der Infrastrukturmaßnahmen die Käufer bekannt waren und deshalb von diesen bereits die Infrastrukturbeiträge gezahlt

werden können. Für den Raumordnungsgesetzgeber ist es dabei irrelevant, von wem die Infrastrukturbeiträge entrichtet werden.

(2) Aufgrund der Baulandsicherungsverträge vom 18. Juni 2014 und der Ergänzungen vom 7. Juli 2015 haben sich die Veräußerer verpflichtet, Infrastrukturbeiträge nach Vorschreibung durch die HO zu entrichten. Mit Vereinbarung vom 28. Oktober 2015, abgeschlossen zwischen der HO, den Verkäufern und den Käufern, soll nunmehr die Verpflichtung zur Entrichtung der Beiträge auf die Käufer übergehen. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Infrastrukturbeiträge durch die Veräußerer erlischt trotzdem erst mit tatsächlicher Zahlung (aufschiebende Bedingung).

Diese Beiträge wurden von den Widmungswerbern durch Bankgarantien und sonstige Sicherheiten besichert. Laut Vereinbarung bleiben diese Sicherheiten bis zur tatsächlichen Bezahlung durch die Käufer aufrecht.

Unabhängig von der Einkünfteermittlung ist der Veräußerungserlös stets in tatsächlicher Höhe anzusetzen. Zum Veräußerungserlös gehören vor allem ein empfangener Barkaufpreis sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber.

Mit der Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 verpflichten sich die Käufer zur Übernahme der Infrastrukturbeiträge. Diese Übertragung der „Verbindlichkeit“ steht in ursächlichem Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks.

Die Übernahme von Kosten durch den Käufer stellt immer dann einen Teil des Veräußerungserlöses dar, wenn sie im Interesse des Verkäufers übernommen werden (zB Übernahme der Immo-ESt). Die Übernahme der Infrastrukturbeiträge steht im Interesse der Veräußerer und erhöht damit den Veräußerungserlös (endgültiges Erlöschen erst mit Zahlung durch die Käufer, Besicherungen bleiben bis zur Zahlung aufrecht).

Die Infrastrukturbeiträge stellen einen Teil des Veräußerungserlöses dar, daran ändert auch die Tatsache nichts, dass mit den Infrastrukturmaßnahmen noch nicht begonnen wurde.

d. Kaufvertrag zwischen PD, MP und RP mit MIS vom 6. Oktober 2015 (Auszug):

ERSTENS

MP bzw RP sind Hälfteeigentümer des Gst 6 Parzelle 5 mit 387 m².

ZWEITENS

MP und RP verkaufen das Grundstück wie dieses derzeit liegt an MIS für 39,00 €/m².

VIERTENS

Punkt 3: Festgehalten wird, dass der Käufer für die von ihm erworbenen Grundstücke einen Infrastrukturbeitrag in der Höhe von 13,50 €/m² nach dem Baubeginn der Infrastrukturmaßnahmen zu entrichten hat. Der Käufer verpflichtet sich gegenüber den Verkäufern, diesen Infrastrukturbeitrag nach Vorschreibung durch die Marktgemeinde HO zeitgerecht abzuführen und die Verkäufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Die

Vertragsparteien halten ausdrücklich fest, dass mit den Infrastrukturmaßnahmen für den gegenständlichen Kaufgegenstand noch nicht begonnen wurde.

NEUNTENS

MIS verpflichtet sich für sich und seine Rechtsnachfolger im Besitz des Kaufobjektes, innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab allseitiger Vertragsunterfertigung mit der Bebauung des vertragsgegenständlichen Grundstückes mit einem Wohnhaus ... zu beginnen und ... dieses binnen einer weiteren Frist von fünf Jahren zu errichten.

e. Kaufvertrag zwischen PD, MP, RP und KS mit H/P vom 25. September 2015:

ERSTENS

MP und RP sind Hälfteeigentümer des GSt 6 Parzelle 3.

ZWEITENS

MP und RP verkaufen das Grundstück wie dieses liegt und steht um einen Kaufpreis von 36,80 €/m².

VIERTENS

Festgehalten wird, dass die Käufer für die von ihnen erworbenen Grundstücke einen Infrastrukturbeitrag in der Höhe von 13,50 €/m² nach dem Baubeginn der Infrastrukturmaßnahmen zu entrichten haben. Die Käufer verpflichten sich gegenüber den Verkäufern, diesen Infrastrukturbeitrag nach Vorschreibung durch die Marktgemeinde HO zeitgerecht abzuführen und die Verkäufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

NEUNTENS

H/P verpflichten sich für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz des Kaufobjektes, innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab allseitiger Vertragsunterfertigung mit der Bebauung des vertragsgegenständlichen Grundstückes mit einem Wohnhaus ... zu beginnen und ... dieses binnen einer weiteren Frist von fünf Jahren zu errichten.

f. Kaufvertrag zwischen MP und RP mit K/M vom 1. Dezember 2015:

ERSTENS

MP und RP sind Hälfteeigentümer des GSt 6 Parzelle 8.

ZWEITENS

MP und RP verkaufen das Grundstück wie es derzeit liegt und steht um einen vereinbarten Kaufpreis von 39,50 €/m².

VIERTENS

Festhalten wird, dass die Käufer für das von ihnen erworbene Grundstück aufgrund einer zwischen den Verkäufern, den Käufern und der Marktgemeinde HO abgeschlossenen Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 einen Infrastrukturbeitrag in der Höhe von 13,50 €/m² an

die Marktgemeinde HO zu zahlen haben. Die Käufer verpflichten sich, die Verkäufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

NEUNTENS

K/M verpflichten sich für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz des Kaufobjektes, innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab allseitiger Vertragsunterfertigung mit der Bebauung des vertragsgegenständlichen Grundstückes mit einem Wohnhaus ... zu beginnen und ... diese binnen einer weiteren Frist von fünf Jahren zu errichten.

g. Kaufvertrag zwischen PD, MP und RP mit F/K vom 1. Dezember 2015:

ERSTENS

MP und RP sind Hälfteeigentümer des Gst 6 Parzelle 9.

ZWEITENS

MP und RP verkaufen das Grundstück wie es derzeit liegt und steht um einen vereinbarten Kaufpreis von 39,50 €/m².

VIERTENS

Festhalten wird, dass die Käufer für die von ihnen erworbenen Grundstücke aufgrund einer zwischen den Verkäufern, den Käufern und der Marktgemeinde HO abgeschlossenen Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 einen Infrastrukturbeitrag in der Höhe von 13,50 €/m² an die Marktgemeinde HO zu zahlen haben. Die Käufer verpflichten sich, die Verkäufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

NEUNTENS

F/K verpflichten sich für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz des Kaufobjektes, innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab allseitiger Vertragsunterfertigung mit der Bebauung des vertragsgegenständlichen Grundstückes mit einem Wohnhaus ... zu beginnen und ... dieses binnen einer weiteren Frist von fünf Jahren zu errichten.

h. Kaufvertrag zwischen MP und RP mit Familie H vom 1. Dezember 2015:

ERSTENS

MP und RP sind Hälfteeigentümer des Gst 6.

ZWEITENS

MP und RP verkaufen das Grundstück wie es liegt und steht um den vereinbarten Kaufpreis von 35,00 €.

VIERTENS:

Festgehalten wird, dass die Käufer für das von ihnen erworbene Grundstück aufgrund einer zwischen den Verkäufern, den Käufern und der Marktgemeinde HO abgeschlossenen Vereinbarung vom 28. Oktober 2015 einen Infrastrukturbeitrag iHv 13,50 €/m² an die

Marktgemeinde HO zu zahlen haben. Die Käufer verpflichten sich, die Verkäufer diesbezüglich schad- und Klaglos zu halten.

NEUNTENS

Die Erstverkäufer MP und RP bedingen sich im Wege eines Vertrages zugunsten Dritter ein Wiederkaufsrecht zugunsten der Marktgemeinde HO wie folgt aus:

Die Familie H verpflichtet sich für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz des Kaufobjektes, innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab allseitiger Vertragsunterfertigung mit der Bebauung des vertragsgegenständlichen Grundstückes mit einem Wohnhaus ... zu beginnen und ... dieses binnen einer weiteren Frist von fünf Jahren zu errichten.

i. Kaufvertrag zwischen MP und RP mit PD vom 7. August 2015:

ERSTENS

MP und RP sind Hälfteeigentümer des Gst 6. Dieses wird mit einem Ausmaß von 83 m² geteilt.

ZWEITENS

Die Verkäufer verkaufen und übergeben mit diesem Vertrag an die Käuferin.

DRITTENS

Die Vertragsparteien vereinbaren für das Vertragsobjekt einen Kaufpreis in Höhe von 30,00 €/m². Die Käuferin verpflichtet sich einen Gesamtpreis von 2.490,00 € zu bezahlen.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass aufgrund der Verknüpfung von Vereinbarungen mit der Marktgemeinde und den Verträgen mit den Grundstückskäufern, der Infrastrukturbeitrag zur Bemessungsgrundlage für den Beitrag hinzuzuzählen ist, weil durch die Koppelung der Verträge ein Grundstück im erschlossenen Zustand zum Kaufgegenstand gemacht wurde.

C. Rechtslage

Gemäß § 30a EStG idF 2015 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken einem besonderen Steuersatz von 25%.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. a. Strittig ist die Miteinbeziehung der von den Käufern der Grundstücke übernommenen Infrastrukturbeiträge und die Höhe der Bemessungsgrundlage der Immo-ESt.

b. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen seit 1. April 2012 gemäß § 30a EStG einem besonderen Steuersatz von 25% (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 30a Rz 1). Die Erhebung erfolgt primär im Wege der selbst zu berechnenden Immo-ESt. Neuvermögen liegt vor, soweit Grundstücke am 31. März 2012 steuerverfangen waren oder nach dem

31. März 2012 angeschafft wurden. Altvermögen liegt vor, soweit Grundstücke vor dem 1. April 2012 angeschafft wurden (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 30 Rz 47).

c. Veräußerungserlös stellen alle wirtschaftlichen Vorteile dar, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen. Dazu zählen auch von Dritten gewährte Vorteile. Bei Schuldübernahme liegt der Zufluss des vom Erwerber durch Schuldübernahme entrichteten Veräußerungspreises mit Wirksamkeit der Schuldübernahme vor. Die Übernahme der Immo-ESt durch den Erwerber ist eine Gegenleistung, die durch die rechnerische Erhöhung der Immo-ESt berücksichtigt wird (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 30 Rz 49 zu VwGH 28.11.2000, 97/14/0032). Auch ein Wegfall von Verbindlichkeiten bereichert den Verkäufer eines Grundstücks (BFG 30.8.2018, 5101456/2017).

2. Mit einem Baulandsicherungsvertrag wird eine Baulandwidmung an einen Vertrag mit der Gemeinde gebunden. Damit entsteht eine Baulandverkaufsmöglichkeit für den Grundeigentümer. Mit MP und RP wurde zum Gst 6 ein solcher Baulandsicherungsvertrag abgeschlossen. Mit den Baulandsicherungsverträgen entstand die Verpflichtung der Hälfteeigentümer MP und RP, die Infrastrukturbeiträge für jene Infrastrukturmaßnahmen (Straße, Kanal) bei umzuwidmenden Grundstücken zu entrichten, mit denen zu diesem Zeitpunkt noch nicht begonnen wurde. Diese Verpflichtung wurde auch besichert.

3. Infrastrukturbeiträge werden von Gemeinden seit der Finanzkrise für die Umwandlung von Grünland in Bauland im Zuge der Baulandwidmung vorgeschrieben. In der Folge wird dann die entsprechende Infrastruktur errichtet, sodass die betreffende gewidmete Liegenschaft aufgeschlossen ist. Baulandsicherungsvertrag und Vereinbarung über die Zahlung des Infrastrukturbeitrages werden in der Regel gekoppelt.

4. Zur Einbeziehung des Infrastrukturbeitrages in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer existieren mehrere Entscheidungen des UFS. Nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Verkauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen.

a. Nach UFS 21.10.2008, RV/0462-I/08 ist dann, wenn die öffentlichen Erschließungsanlagen bereits bei Abschluss des Kaufvertrages vorhanden sind, Gegenstand des Vertrages ausschließlich das bereits erschlossene Grundstück. Ein Erwerb im „unaufgeschlossenen“ Zustand ist nicht mehr möglich. In diesem Fall ist das als Vergütung für die erbrachten Infrastrukturmaßnahmen gesondert ausgewiesene Entgelt Teil der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung.

b. In UFS 14.9.2009, RV/1987-W/07 wird die Verbindung von Kaufvertrag und Vertrag mit der Gemeinde zur Zahlung des Infrastrukturbeitrages hervorgehoben: Auch wenn die Erschließungsmaßnahmen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht durchgeführt waren, so wurde durch die vertragliche Koppelung des Kaufvertrages mit der Vereinbarung des Bw. mit dem Gemeindeverband das Grundstück im erschlossenen Zustand zum Vertragsgegenstand gemacht. Der Bw. erwarb hier das Grundstück nicht in jenem Zustand, in

dem es die Ehegatten AP und EP besessen hatten, sondern als Teil eines vom Gemeindeverband herzustellenden Gewerbeparks. Durch die Optionszusage vom 29. Juli 2005 hatte die Gemeinde das Grundstück „fest an der Hand“ und konnte dadurch bestimmen, dass nur solche Erwerber einen Kaufvertrag mit den Ehegatten AP und EP abschließen, die auch bereit waren, eine entsprechende Vereinbarung mit dem Gemeindeverband über die Erschließung des Grundstückes abzuschließen. Der Bw. ließ sich in das von der Gemeinde und dem Gemeindeverband konzipierte Vertragsgeflecht einbinden und es ist daher auch die als Nebenverpflichtung zum Kaufvertrag eingegangene Pflicht zur Leistung eines Infrastrukturbeitrages in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen.

5. Die Vorgänge im gegenständlichen Fall sind zeitlich aufsteigend wie folgt darzustellen:

- a. Zunächst wurden im Baulandsicherungsvertrag vom 18. Juni 2014 und der Ergänzung vom 7. Juli 2015 Umwidmungen für bestimmte Grundstücke von MP (Bf.) und RP vereinbart. Zugleich wurde die Größe der umzuwidmenden Grundstücke festgelegt (Beilage 1 und 2 der Ergänzung). Festgehalten wird auch, dass die Widmungswerber (PD, MP und RP) verpflichtet sind die Infrastrukturbeiträge für zu widmende Grundstücke zu entrichten und dafür Garantien und Sicherheiten abzugeben. Eine Bebauungsverpflichtung mit Wiederkaufsrecht für die Marktgemeinde HO wird verankert.
- b. Zweitens wird mit Vereinbarung vom 23. Juni 2015 mit den Käufern Familie H, K/M und F/K festgelegt, dass die Parzellen 3, 4 (GSt 6) und 8 (GSt 0) bis zum 31. Dezember reserviert werden.
- c. Drittens wird in der Vereinbarung zum Infrastrukturbeitrag mit Familie H, K/M und F/K vom 28. Oktober 2015 festgehalten, dass aufgrund der aufschiebend bedingten Widmungsänderung und der mündlichen Kaufoption, sich diese Käufer verpflichten, die für die Parzellen 3, 4 und 8 anfallenden Infrastrukturbeiträge nach Baubeginn und Vorschreibung binnen 1 Monat zu entrichten. Käufer und Verkäufer bestätigen, dass nach einer Widmungsänderung grundbuchsfähige Kaufverträge über die Parzellen 3, 4 und 8 unterfertigt werden. Die dafür anfallenden Beträge (Parzelle 3 mit 12.622,50 €; Parzelle 4 mit 13.473,00 € und Parzelle 8 mit 17.847,00 €) werden festgelegt. Unter der auflösenden Bedingung der Abfuhr der Beiträge erlischt die Verpflichtung der Verkäufer zur Entrichtung der Infrastrukturbeiträge. Sollten die Käufer nicht bis 30. Juni 2016 als Eigentümer im Grundbuch einverleibt sein, verpflichten sich die Verkäufer die Infrastrukturbeiträge zurückzuzahlen.
- d. Im vierten Schritt wurden Kaufverträge mit den Grundstückskäufern HP und MIS abgeschlossen, unter Beitritt der Marktgemeinde HO: Verkauf und Übergabe der Grundstücke erfolgt so, wie dieses Grundstück derzeit liegt und steht und der Verkäufer dieses bisher im Besitz gehabt hat und zu besitzen und benützen berechtigt war. Die Vertragserrichterin hat die Kaufpreise so lange zu verwahren, bis die lastenfreie Einverleibung des Eigentumsrechtes zu Gunsten des Käufers sichergestellt ist. Der Treuhanderlag ist zu überweisen, wenn die Immobilienertragsteuer durch die den Verkäufer eingezahlt wurde. Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes erfolgt unabhängig von der grundbücherlichen

Einverleibung des Eigentumsrechts am 30. September 2015 um Null Uhr. Ab dem Tag der Übergabe und Übernahme trägt der Käufer alle an diesem Zeitpunkt entstandenen Steuern, Abgaben und Kosten. Rückstände an Steuern und sonstigen Abgaben sind von den Verkäufern zu tragen. Diese garantieren auch, sämtliche Steuern, Kosten und Abgaben bezahlt zu haben und die Käufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Der Käufer hat für die erworbenen Grundstücke einen Infrastrukturbeitrag zu entrichten und die Verkäufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Die Verkäufer bedingen sich ein Wiederkaufsrecht gemäß § 1068 ff. ABGB zugunsten der Marktgemeinde HO wie folgt: Der Käufer verpflichtet sich für sich und seine Rechtsnachfolger im Besitz des Kaufobjektes mit der Bebauung des Grundstücks mit einem Wohnhaus binnen fünf Jahren zu beginnen. Falls die Bebauungsverpflichtung nicht vollständig eingehalten werden kann, steht HO das Recht zu, das Vertragsobjekt wieder zu kaufen.

e. Im fünften Schritt wurden weitere (grundsätzlich gleichlautende) Kaufverträge mit der Familie H, mit K/M und F/K abgeschlossen.

6. Verknüpfung von Vereinbarungen und Kaufverträgen:

a. Aus Punkt fünf ist erkennbar, dass die Verkäufer grundsätzlich für alle Parzellen die Infrastrukturbeiträge aufgrund der Baulandsicherungsverträge zu leisten hatten. Schuldner dieser Beiträge waren daher PD, MP und RP.

b. (1) Die Käufer Familie H, K/M und F/K verpflichten sich zur Zahlung der Infrastrukturbeiträge der von ihnen gekauften Grundstücke deshalb, weil sie aufgrund der Vereinbarung vom 23. Juni 2015 bzw der Vereinbarung zum Infrastrukturbeitrag zum 28. Oktober 2015 die Kaufoption unter der aufschiebenden Bedingung der Widmungsänderung ausüben konnten. Damit wurde der Kauf dieser Grundstücke unwideruflich an die Widmungsänderung gebunden, was sich auch daraus ergibt, dass mit der Bebauung binnen fünf Jahren zu beginnen war.

(2) Die Kaufverträge mit MIS (6.10.2015), H/P (25.9.2015), K/M (1.12.2015), F/K (1.12.2015) und Familie H (1.12.2015) beinhalten einerseits die Verpflichtung der Käufer, die Infrastrukturbeiträge zu bezahlen.

In allen Kaufverträgen ist andererseits die Klausel einer Bebauungspflicht der Käufer inklusive der Konsequenz eines Wiederkaufsrechtes – gestützt auf den Baulandsicherungsvertrag – in Punkt Neun enthalten. Die in den Kaufverträgen angeführten Preise von rd 40,00 € sind auch Baulandpreise.

Die Käufer haben sich, wie anhand der aufgezeigten Umstände klar dargelegt werden kann, Grundstücke übertragen lassen, deren Umwidmung in Bauland durch die Marktgemeinde im Baulandsicherungsvertrag dezidiert zugesagt war, gekoppelt mit einer Bebauungspflicht, die in die Kaufverträge aufzunehmen war.

Die Übernahme der Infrastrukturbeitragszahlung erfolgte damit im Hinblick auf das zugesagte Bauland. Gegenstand des Kaufvertrages waren mit dieser vertraglichen Koppelung „erschlossene Baugrundstücke“.

Da diese Widmungsänderung Sache der ursprünglichen Eigentümer war, haben die Käufer Aufwendungen übernommen, die eine Verpflichtung der Verkäufer darstellte. Somit gehören diese übernommenen Aufwendungen zum Veräußerungserlös, weil die Verkäufer bereichert wurden.

(3) Davon ausgenommen ist lediglich der Kaufvertrag mit PD (vom 7.8.2015), in dem ein m²-Preis von 30,00 € und ein Gesamtpreis von 2.490,00 € vereinbart wurde.

7. Zusammenfassung:

a. (1) Die in der Rechtsprechung geforderte Einbindung in das Vertragsgeflecht ergibt sich aus den mit der Gemeinde abgeschlossenen Vereinbarungen der Verkäufer und den Kaufverträgen.

Aus dem Baulandsicherungsvertrag ergibt sich, dass die Gemeinde der Umwidmung nur zustimmt, wenn der Widmungswerber (Verkäufer) die Infrastrukturbeiträge besichert (Pkt IV) und zusätzlich die Käufer sich verpflichten, binnen 5 Jahren auf dem umgewidmeten Grundstück zu bauen, andernfalls ein Wiederkaufsrecht in Kraft tritt (Pkt VII). Damit ist die Verknüpfung mit der Baulanderschließung hergestellt.

In der Vereinbarung zur Leistung des Infrastrukturbeitrages wird ebenfalls die Leistung der Infrastrukturbeiträge direkt an die Widmungsänderung gekoppelt. In den Kaufverträgen wurden diese Vereinbarungen umgesetzt. Die Käufer haben daher zukünftig zu erschließendes Bauland erworben und aus diesem Grund den Infrastrukturbeitrag für die Verkäufer übernommen. Damit wird dieser Beitrag zusätzlicher Kaufpreisanteil.

(2) Die Ausführungen im Schreiben vom 12. Juni 2020 ändern daran nichts: Die Beitragsübernahme durch die Käufer berührt

- weder den Hoheitsbereich der Gemeinde,
- noch liegt ein durchlaufender Posten oder Herstellungsaufwand vor.

Nicht der Verkäufer hat die Beiträge für die Käufer vereinnahmt und verausgabt, sondern die Käufer haben die mit ihrer Baulanderwartung zusammenhängenden Beiträge für die Verkäufer übernommen.

Herstellungskosten sind als Werbungskosten nach § 16 EStG absetzbar. Bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016 konnten bei Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang standen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a EStG anwendbar war (Jakom/Kanduth-Kristen, 9. Auflage, § 30, Rz 63). Verfassungsrechtliche Bedenken hat der VfGH für diesen Zeitraum nicht geteilt (Jakom/Kanduth-Kristen, 9. Auflage, § 30a, Rz 9 zu VfGH 29.11.2014, G 137/14 und G 138/14). Anpassungen des StRefG 2015/16 gelten für den

vorliegenden Fall nicht. Der Ansatz als Werbungskosten ist daher schon aus diesem Grund nicht möglich.

Die Ausführungen in der Verhandlungsschrift zur Gemeinderatssitzung vom 25. Oktober 2015 tragen zur Sachverhaltsklärung nichts bei: Der Abschluss einer Vereinbarung zur Leistung des Infrastrukturbeitrages durch die Käufer wird ja nicht bestritten, vielmehr wird gerade mit dieser Vereinbarung deutlich, dass die Käufer nur unter der aufschiebenden Bedingung der Widmungsänderung die Kaufoptionen mündlich ausüben konnten und sich deshalb gegenüber der Marktgemeinde HO verpflichteten, die anfallenden Infrastrukturbeiträge zu entrichten. Die Vereinbarung mit der Gemeinde stellt eben gerade den Konnex „Kauf eines erschlossenen Baugrundes – Zahlung Infrastrukturbeitrag“ her.

b. Es ergibt sich folgende Immo-ESt (da MP nur Hälfteeigentümer ist, werden nur 30% für die Bemessungsgrundlage herangezogen, statt 60%; davon die Immo-ESt mit 25%).

Käufer	m ²	Kaufpreis	Infrastruktur- beitrag	Gesamt	Bemessungs- Grundlage Immo- ESt
MIS	387	15.093,00	5.224,50	20.317,50	6.095,25
H/P	304	11.187,20	4.104,00	15.291,20	4.587,36
F/K	299	11.810,50	4.036,50	15.847,00	4.754,10
K/M	1.000	39.500,00	13.500,00	53.000,00	15.900,00
Familie H	950	33.250,00	12.825,00	46.075,00	13.822,50
Summe		110.840,70	39.690,00	150.530,70	45.159,21
PD	83	2.490,00			744,00
Summe					45.903,21

Summe der Immo-ESt (25%) gerundet 11.475,00 €.

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

E. Zulassung zur 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.

Die Entscheidung orientiert sich an der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Eine Rechtsfrage mit besonderer Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 18. Juni 2020