

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Frau Martina S., Anschrift, vertreten durch die DAX WUTZLHOFFER UND PARTNER RECHTSANWÄLTE GMBH, Rusterstraße 75, 7000 Eisenstadt, über die Beschwerde vom 10.2.2016 gegen die Bescheide des Finanzamts Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28.1.2016, St.Nr.

1, betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheids 2014 vom 1.7.2015, die Einkommensteuer 2014 sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 zu Recht erkannt bzw. beschlossen:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheids 2014 vom 1.7.2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Dieser angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2014 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 und Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

1.) Bei der Beschwerdeführerin (kurz Bf.), die im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 laut dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 1.7.2015 lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit einer sich daraus ergebenden Abgabengutschrift von 110 Euro erzielte, wurde - ebenso wie bei ihrem Ehegatten Gerhard S. (St.Nr. ***2***) - eine die Jahre 2012 bis 2014 betreffende Außenprüfung durchgeführt. Dabei ist dem Prüfungsbericht des Finanzamts (kurz FA) vom 28.8.2015 im Hinblick auf die alleinige Streitfrage des Vorliegens von

Einkünften aus Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 folgende Feststellung zu entnehmen:

„Mit Kaufvertrag vom 30.3.2012 wurde Grundvermögen an die GT Errichtungs GmbH verkauft. Laut § 1 des Kaufvertrages wird nach Vorliegen des endgültigen Flächenwidmungsplanes sowie der rechtskräftigen Umwidmung ein neuer Teilungsplan erstellt und die vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen neu festgelegt.

Laut § 3 können die Kaufpreise erst festgestellt werden, wenn die rechtskräftige Umwidmung erfolgt ist und der rechtskräftige Teilungsplan vorliegt. Vereinbart wird, dass nach rechtskräftiger Umwidmung und nach Vorliegen eines rechtskräftigen Teilungsplanes ein Nachtrag zu diesem Vertrag errichtet wird, in dem die einzelnen Grundstücksflächen sowie die einzelnen Kaufpreise je Verkäufer der Höhe nach festgesetzt werden.

§ 9 des Kaufvertrages enthält folgende aufschiebende Bedingung:

Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist aufschiebend bedingt durch die rechtskräftige und nicht mehr bekämpfbare Umwidmung der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen in Bauland-Wohngebiet bzw. Bauland Aufschließungsgebiet.

Für den Fall, dass nur ein Teil der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen in Bauland-Wohngebiet bzw. Bauland Aufschließungsgebiet umgewidmet wird, erlangt der Kaufvertrag nur hinsichtlich dieser Grundstücke Rechtsgültigkeit und wird vom Käufer das Projekt in einen kleineren Umfang als ursprünglich geplant durchgeführt. Sollte die für die Umsetzung des Projektes erforderliche Umwidmung in „Bauland-Wohngebiet“ bzw. „Bauland Aufschließungsgebiet“ nicht bis spätestens 31.12.2013 erfolgt sein, gilt der Vertrag als nicht abgeschlossen und erzeugt keinerlei Rechtswirkungen.

Zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses am 30.3.2012 handelte es sich bei den kaufgegenständlichen Flächen um landwirtschaftlich genutzte Grundstücke.

Conclusio der Behörde:

Sollte zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Umwidmung de facto bereits durchgeführt worden sein und der Bescheid nur mehr reine Formsache sein, so wäre der Kauf mit Abschluss des Kaufvertrages am 30.3.2012 zustande gekommen (und damit vor dem zeitlichen Geltungsbereich der Immobilienwertsteuer). Andernfalls ist der Kauf erst mit Eintritt der Bedingung in Rechtskraft gelangt und unterliegt daher der Immobilienwertsteuer.

Zum Umwidmungsverfahren wurde folgende Chronologie erhoben:

*Es lag bereits vom 26.6.2009 ein Grundsatzbeschluss des Gemeinderates über die Umwidmung des Areals vor. Im August 2011 wurde ein Entwurf über die Änderung der Raumordnung zur Stellungnahme aufgelegt. Eine wasserrechtliche Bewilligung der Bezirkshauptmannschaft Baden aus 9/2011 über die Errichtung von Dämmen etc. wurde von der Gemeinde im Rechtsmittelweg beeinsprucht. Im Sept. 2012 wurden seitens der NÖ Landesregierung weitere Auflagen im Berufungsverfahren erteilt. Am 26.2.2013 wurde vom Gemeinderat der Beschluss zur 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes des Areals von Grünland Land- und Forstwirtschaft im Bauland Wohngebiet samt Herstellung eines Lärmschutzwalles sowie von Lärmschutzwänden samt Verschwenkung der ***Landesstraße*** in diesem Bereich gefasst. Die Genehmigung der 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes durch die NÖ Landesregierung erfolgte sodann am 8.7.2013. Der Bescheid über die wasserrechtliche Überprüfung, Vollendung, Genehmigung betr. Errichtung eines Entlastungsgrabens erging am 29.8.2013. Die Genehmigung des Teilungsplanes des Zivilgeometers DI F. vom 19.8.2013 erfolgte am 11.9.2013. Am 17.12.2013 wurde schließlich durch die NÖ Landesregierung die Gesetzmäßigkeit der Kundmachung der 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes festgestellt.*

Aufgrund des zeitlichen Verlaufs des Umwidmungsverfahrens kann daher davon ausgegangen werden, dass der Eintritt der aufschiebenden Bedingung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (30.3.2012) nicht hinreichend wahrscheinlich war.

Da der Bedingungseintritt somit erst mit 17.12.2013 erfolgt ist, unterliegt diese Grundstücksveräußerung der Immobilienertragsteuer.

Die Steuerpfl. ist entgegen der behördlichen Ansicht aufgrund der Auskunft des Vertragsserrichters RechtsanwaltsGmbH DAX & Partner (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: nunmehr DAX WUTZLHOFFER UND PARTNER RECHTSANWÄLTE GMBH) der Meinung, dass diese Grundstücksveräußerung nicht der Immobilienertragsteuer unterliegt, weil die Vertragsserrichtung vor Inkrafttreten der Immobilienertragsteuer erfolgt ist.

Entgegen dem ursprünglichen Kaufpreis von 1.304.074,27 (der Hälfte des Gesamtkaufpreises) gab es noch einen Kaufpreinsnachlass in Höhe von 43.469,15 (siehe dazu 2. Nachtrag zum Kaufvertrag vom 30.3.2012, abgeschlossen am 4.10.2013).

Der Zahlungsfluss des endgültigen Kaufpreises in Höhe von 1.260.605,13 erfolgte im Mai 2014 auf die Bankkonten von S. Martina und S. Gerhard.

Der Betrag von 1.260.605,13 aus der Grundstücksveräußerung ist daher im Jahr 2014 der Immobilienertragsteuer zu unterziehen.

Berechnung:

Vom Verkaufspreis werden pauschal 40 % Anschaffungskosten abgezogen (504.242,05), sodass ein Betrag von 756.363,08 zur Versteuerung verbleiben.

Davon 25 % Einkommensteuer ergibt 189.090,77.“

2.) In der Folge erließ das FA unter Hinweis auf diesen Prüfungsbericht am 28.1.2016 die beschwerdegegenständlichen Bescheide.

Zum einen wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2014 vom 1.7.2015 von Amts wegen gemäß § 299 BAO aufgehoben, da sich der Spruch dieses Bescheides als nicht richtig erwiesen habe. Zum anderen wurde im (neuen) Einkommensteuerbescheid 2014 bei einem ansonsten unveränderten Einkommen von rund 6.000,00 Euro die „Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25 %)“ mit 189.090,77 Euro angesetzt, wodurch sich insgesamt eine festgesetzte Einkommensteuer von 188.981,00 Euro bzw. eine Abgabennachforderung von 189.091,00 Euro ergab. Zuletzt wurden noch die Anspruchszinsen 2014 unter Heranziehung dieses Nachforderungsbetrags mit 1.179,93 Euro festgesetzt.

3.) Gegen diese drei Bescheide erhob die Bf. durch ihren Rechtsvertreter mit dem Schriftsatz vom 10.2.2016 fristgerecht Beschwerde.

Darin heißt es vorerst, dass das FA davon ausgehe, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags am 30.3.2012 der Eintritt der aufschiebenden Bedingung nicht hinreichend wahrscheinlich gewesen und erst mit 17.12.2013 der Bedingungseintritt erfolgt wäre, sodass die gegenständliche Grundstücksveräußerung der Immobilienertragsteuer unterliege. Diese Ansicht des FA sei unrichtig, weil zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 30.3.2012 sehr wohl bereits festgestanden sei, dass es zum Eintritt der Bedingung (Umwidmung in Bauland) kommen werde, lediglich das genaue Ausmaß der umzuwidmenden Fläche sei zu diesem Zeitpunkt nicht mit 100%-iger Sicherheit festgestanden. Nachdem der gegenständliche

Kaufvertrag am 30.3.2012 abgeschlossen worden wäre und der Eintritt der vereinbarten aufschiebenden Bedingung gewiss gewesen wäre, unterliege die gegenständliche Grundstücksveräußerung nicht der mit 1.4.2012 in Kraft getretenen Immobilienertragsteuer.

Weiters führte der Rechtsvertreter der Bf. wie folgt aus:

Das Bundesministerium vertrete zu bedingten und befristeten Geschäften derzeit die folgende Ansicht (Rz 6623 der geltenden Einkommensteuerrichtlinien):

- *„Bei auflösender Bedingung ist der Tatbestand mit Vertragsabschluss erfüllt. Eine spätere Auflösung des Verpflichtungsgeschäftes infolge des Eintrittes der Bedingung beseitigt nicht die ursprüngliche Anschaffung/Veräußerung. Es liegt vielmehr ein neuerlicher Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang vor.*
- *Ist bei nach dem 31.5.2013 unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossenen Verträgen der Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich (zB Genehmigung durch die Grundverkehrskommission), wird der Tatbestand ebenfalls bereits mit Vertragsabschluss erfüllt. Sollte trotz hinreichender Wahrscheinlichkeit die Bedingung nicht eintreten, liegt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor. Ist bei aufschiebend bedingten Veräußerungen der Bedingungseintritt von Beginn an nicht hinreichend wahrscheinlich, liegt eine Veräußerung erst bei Bedingungseintritt vor.“*

Dies wäre auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Kaufvertrags der Fall gewesen, wie sich aus der Rz 6620 der Einkommensteuerrichtlinien, welche Gültigkeit von 14.12.2011 bis 4.6.2013 gehabt hätten, hervorgehe. Darin heiße es wie folgt:

- *„Unter Anschaffung ist jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen, wobei als Zeitpunkt der Anschaffung idR der Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags (zB Kauf oder Tauschvertrag) und nicht der der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend ist (VwGH 8.2.1989, 88/13/0049; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Bei aufschiebender Bedingung (zB Genehmigung durch die Grundverkehrskommission) wird der Spekulationstatbestand im Fall des Bedingungseintritts bereits mit Vertragsabschluss erfüllt.“*

Das FA vermute aufgrund des zeitlichen Verlaufs des Umwidmungsverfahrens, dass der Eintritt der aufschiebenden Bedingung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 30.3.2012 nicht hinreichend wahrscheinlich gewesen wäre.

Dieser Argumentation des FA sei aber Folgendes entgegenzusetzen:

Hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen wären bereits im Jahre 2005 mit der Marktgemeinde Ob. Gespräche über die Umwidmung der gegenständlichen Flächen geführt und wäre seitens der Marktgemeinde dieses Projekt bereits damals begrüßt und unterstützt worden. Aus diesem Grund sei auch bereits am 28.7.2005 zwischen der Bf., den

anderen beteiligten Grundstückseigentümern sowie der Bauen & Wohnen Wohnbaugruppe eine Vereinbarung über ein Bebauungskonzept betreffend die Grundstücke Nr. 983-993 abgeschlossen worden. In weiterer Folge sei von den Grundeigentümern, der Bauen & Wohnen Wohnbaugruppe sowie der Marktgemeinde Ob. in enger Zusammenarbeit die für die Umsetzung des Projekts erforderliche Umwidmung sowie die hierfür erforderlichen Schritte besprochen und gesetzt worden.

Aus dem abgeschlossenen Kaufvertrag vom 30.3.2012 gehe eindeutig hervor, dass die Verkäuferin und der Käufer jedenfalls bereits davor absoluten Konsens über den Grundstücksverkauf gehabt hätten und auf Grund der geführten Gespräche mit der Marktgemeinde auch festgestanden wäre, dass es sicherlich zu einer Umwidmung der Flächen kommen werde.

Bei genauerer Betrachtung der zeitlichen Abfolge hätten die Parteien bereits am 28.7.2005 eine Vereinbarung über das Bebauungskonzept der Grundstücke unterzeichnet. Darauf folgend hätten die Vertragsparteien einen Kaufvertrag im Jahre 2008 über dieselben Grundstücke wie im Kaufvertrag vom 30.3.2012 abgeschlossen. Auf der Seite 3 des Kaufvertrags werde über den derzeitigen Projektstand berichtet und angemerkt, dass die Marktgemeinde bereits die notwendigen Schritte zur Umwidmung eingeleitet habe. Außerdem sei von der Marktgemeinde bereits ein Grundsatzentschluss zur Umwidmung der Grundstücksflächen im Jahr 2009 gefasst worden.

Die Parteien seien sich ebenfalls schon über den Kaufpreis einig gewesen, da dieser 105 Euro netto/m² Bauplatzfläche betragen sollte.

Explizit werde im Vertrag auf Seite 13 1. Absatz darauf hingewiesen, dass die Verkäuferin das Projekt auch durchführen würde, wenn der Käufer Finanzierungsprobleme hätte. Dies spreche ebenfalls für eine sichere Umwidmung des Grundstücks, um das Projekt realisieren zu können.

Der Beschluss des Gemeinderats zur 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogramms sei zwar erst in der Gemeinderatssitzung am 26.2.2013 erfolgt, jedoch wäre die Genehmigung und die Gesetzmäßigkeitserklärung durch die Aufsichtsbehörde der niederösterreichischen Landesregierung danach nur noch eine Formsache gewesen und sei letztlich am 8.7.2013 erfolgt. Der Umwidmungsprozess sei aber schon weit vor dem Datum des Vertragsabschlusses in die Wege geleitet worden. So habe beispielsweise am 17.10.2011 eine diesbezügliche Besprechung über die Erhebung zur gegenständlichen 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogramms stattgefunden und wäre sämtlichen Beteiligten spätestens nach dieser Besprechung auch klar gewesen, dass es zu einer Umwidmung kommen werde, sofern die in dieser Besprechung aufgezeigten Punkte (HQ100, Lärmschutz) erfüllt würden.

Nachdem zwischen den Beteiligten sowie den zuständigen Behörden sämtliche offenen Punkte abgeklärt worden wären, seien zuerst mündlich die weitere Vorgehensweise sowie die vom

Erwerber zu erbringenden Leistungen besprochen und daraufhin zwischen der GT Errichtungs GmbH als Erwerber der Flächen und der Marktgemeinde eine Vereinbarung über die Umwidmung der gegenständlichen Flächen abgeschlossen worden, wobei diese Vereinbarung ebenfalls in der Gemeinderatssitzung vom 26.2.2013 beschlossen worden sei. In dieser Vereinbarung habe sich die Marktgemeinde Ob. gegenüber der Käuferin zur Umwidmung dieser Flächen verpflichtet und sei auch der zeitliche Ablauf der hierfür erforderlichen Schritte noch einmal ausdrücklich festgelegt worden. Der Abschluss und die Genehmigung dieser Vereinbarung in der Gemeinderatssitzung sei nur mehr der finale Schritt in diesem Projekt gewesen, um die bisher mündlich geführten Gespräche sowie die Vereinbarungen abschließend zusammenzufassen. Insbesondere auf Grund der dieser Vereinbarung vorangehenden Gespräche sei zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 30.3.2012 klar gewesen, dass die vereinbarte aufschiebende Bedingung (Umwidmung der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen in Bauland-Wohngebiet bzw. Bauland Aufschließungsgebiet) jedenfalls eintreten werde.

In § 9 der aufschiebenden Bedingung werde wörtlich darauf hingewiesen, das Projekt auch in einem kleineren Umfang als ursprünglich geplant durchführen lassen zu wollen. Es werde ebenfalls bereits im Kaufvertrag vom 30.3.2012 festgehalten, dass es einen Nachtrag geben werde aufgrund der Planungsunsicherheiten im ersten vermessungstechnischen Gutachten von DI F. vom 15.2.2012. Im ersten Nachtrag zum Kaufvertrag werde wieder darauf hingewiesen, dass es nur aufgrund der noch nicht feststehenden Grundstücksflächen zu diesem Nachtrag komme. Zudem werde in diesem Nachtrag explizit angeführt, dass der Nachtrag keine Auswirkungen auf den abgeschlossenen Kaufvertrag vom 30.3.2013 haben soll, dieser unberührt vollinhaltlich aufrecht bleibe und die Grundlage dieses Nachtrags der neue Teilungsplan des DI F. vom 19.8.2013 sei.

Da laut den Einkommensteuerrichtlinien grundsätzlich der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts maßgeblich sei, folgere daraus, dass die aufschiebende Bedingung auf den Vertragsabschluss rückwirke und somit der 30.3.2012 als Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts gelte und der gegenständliche Veräußerungsvorgang nicht der Immobilienertragsteuer unterliege.

4.) Mit den Beschwerdeentscheidungen vom 29.2.2016 wies das FA die Beschwerde vom 10.2.2016 gegen die angefochtenen Bescheide betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheids 2014 vom 1.7.2015, die Einkommensteuer 2014 sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 als unbegründet ab.

Dabei wiederholte das FA hinsichtlich der strittigen Immobilienertragsteuer im Wesentlichen die schon im Bericht vom 28.8.2015 enthaltene Chronologie des Umwidmungsverfahrens und folgerte daraus, dass im Hinblick auf die Anzahl der zu erfüllenden Bedingungen für eine

Umwidmung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 30.3.2012 nicht von einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintritts ausgegangen werden könne.

5.) Daraufhin brachte die Bf. durch ihren Rechtsvertreter mit Schriftsatz vom 24.3.2016 beim FA einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO ein, wobei sich dieser Vorlageantrag erkennbar auf sämtliche mit Beschwerde angefochtenen Bescheide bezieht.

6.) Das FA übermittelte in der Folge diese Beschwerdesache mit Bericht vom 21.4.2016 dem Bundesfinanzgericht und beantragte darin die vollinhaltliche Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf. und ihr Ehegatte Gerhard S. waren je zur Hälfte Eigentümer der in EZ ***4*** des Grundbuches ***5*** Ob. eingetragenen Grundstücke Nr. 983 und 987.

Am 28.7.2005 wurde in einem „Bebauungskonzept für die G. Ob.“, erstellt von der Bauen & Wohnen-Wohnbau GmbH, in Bezug auf die Grundstücke Nr. 983 bis 993, mithin unter Anführung der der Bf. und ihrem Ehegatten gehörenden Grundstücke, festgehalten, dass das Gesamtareal aus einer Gesamtfläche von ca. 107.325 m² besteht und davon laut Auskunft der Marktgemeinde Ob. ca. 80.500 m² zur Bebauung freigegeben werden. Nach Darstellung der weiteren Vorgehensweise heißt es zuletzt, dass schon jetzt als Kaufpreis 105 Euro je m² Nettogrundfläche fix vereinbart wird und diese Fixkaufpreisvereinbarung für einen Zeitraum von 36 Monaten ab Widmung gilt. Mit ihren Unterschriften verpflichteten sich sämtliche Liegenschaftseigentümer, demnach auch die Bf., die angeführten Grundstücke bis zur endgültigen Entscheidung der Projektumsetzung ausschließlich an die Bauen & Wohnen-Wohnbau GmbH oder eine ihrer Tochterunternehmen zu veräußern.

Am 11.6.2008 schlossen die Bf., ihr Ehegatte und weitere Liegenschaftseigentümer mit der G. ErrichtungsGmbH einen Kaufvertrag über die genannten Liegenschaften ab. Laut Punkt II - Projektbeschreibung - plante die G. ErrichtungsGmbH in Ob. auf einem Areal von ca. 107.325 m² die Errichtung eines Projekts mit ca. 170 bis 190 Wohneinheiten. Festgehalten wurde, dass der Bf. und den anderen Liegenschaftseigentümern das Bebauungskonzept bekannt war und diese darüber informiert wurden, dass die endgültige Projektierung erst erfolgen könne, wenn die erforderlichen Umwidmungen rechtskräftig erfolgt seien. Sollte die Umwidmung nur hinsichtlich eines Teils der Grundflächen erfolgen, behielt sich die G. ErrichtungsGmbH vor, das Projekt in einem kleineren Umfang durchzuführen.

Gegenstand dieses Kaufvertrags waren unter Verweis auf die Vermessungsurkunde des DI F. vom 20.3.2008 ua die Grundstücke der Bf. und ihres Ehegatten: 983/1 im Ausmaß laut Teilungsplan von 5.143 m², 983/2 im Ausmaß laut Teilungsplan von 25.875 m², 987/1 im

Ausmaß laut Teilungsplan von 2.190 m² und 987/2 im Ausmaß laut Teilungsplan von 5.966 m². Vereinbarung wurde ein Kaufpreis in Höhe von 105 Euro pro Quadratmeter und dass nach Erfolgen der rechtskräftigen Umwidmung und Vorliegen des rechtskräftigen Teilungsplans ein Nachtrag zum Vertrag errichtet wird, in dem der Kaufpreis der Höhe nach festgesetzt wird.

Unter Punkt IX - Rechtswirksamkeit - wurde Folgendes vereinbart:

„1. Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist bedingt durch die Umwidmung der Grundflächen in Bauland Wohngebiet.

2. Sollte die Umwidmung nicht bis spätestens 31.12.2011 erfolgt sein, gilt der Vertrag als nicht abgeschlossen und erzeugt keinerlei Rechtswirkungen.

3. Falls nur ein Teil der kaufgegenständlichen Grundflächen gewidmet wird, erlangt der Kaufvertrag hinsichtlich dieser Grundstücke Rechtsgültigkeit und wird von der G. ErrichtungsGmbH das Projekt in einem kleineren Umfang als ursprünglich geplant durchgeführt.“

In der Sitzung des Gemeinderats der Marktgemeinde Ob. am 26.6.2009 erfolgte der Grundsatzbeschluss über die Umwidmung des Areals, um zu gewährleisten, dass der Projektant mit der Planung fortfahren kann.

Die Kundmachung der Auflage zur 16. Änderung des Flächenwidmungsplanes erfolgte vom 24.8.2011 bis 6.10.2011.

Am 30.3.2012 wurde der beschwerdegegenständliche Kaufvertrag zwischen der Bf., ihrem Ehegatten sowie weiteren Liegenschaftseigentümern jeweils als Verkäufer und der GT Errichtungs GmbH i.G. als Käufer abgeschlossen. Dabei wurde unter § 1 - Einleitung - vorerst festgehalten, dass der Vertrag vom 11.6.2008 wegen Zeitablaufs nicht mehr gültig sei. Den Verkäufern sei sowohl das geplante Projekt als auch das Bebauungskonzept sowie der derzeitige Projektstand bekannt und dass ihre Grundstücke derzeit im Flächenwidmungsplan der Gemeinde Ob. zur Gänze als „landwirtschaftlich genutzte Grundflächen“ ausgewiesen seien, für die Umsetzung des Projekts eine rechtskräftige Umwidmung in „Bauland-Wohngebiet“ erforderlich sei und erst daran anschließend die endgültige Projektierung erfolgen könne. Festgehalten wurde weiters, dass die Gemeinde Ob. diesem Projekt ebenfalls positiv gegenüberstehe und bereits die notwendigen Schritte zur Umwidmung eingeleitet worden seien. Der derzeitige Stand stelle sich derart dar, dass sämtliche für die Umwidmung erforderlichen Gutachten bereits vorliegen und lediglich die Rechtskraft von bereits erlassenen Bescheiden bzw. die Bestätigung durch die zuständigen Oberbehörden abgewartet werden müsse.

In § 2 - Vertragsgegenstand - heißt es betreffend die Bf. und ihren Ehegatten, dass aufgrund des Teilungsentwurfs des DI F. vom 15.2.2012 der Kaufvertrag das Grundstück Nr. 983/2 im Ausmaß von 26.172 m² sowie das Grundstück Nr. 987/2 im Ausmaß von 6.853 m² (abzüglich insgesamt abzutretende Fläche von 8.185 m²) umfasst.

In § 3 - Kaufpreis - wurde dieser mit 105 Euro pro m² Nettobauplatzfläche bestimmt und als Stichtag der Kaufpreisberechnung der Zeitpunkt der rechtskräftigen und nicht mehr bekämpfbaren Umwidmung der Grundstücksflächen in Bauland-Wohngebiet vereinbart. Weiters wurde vereinbart, dass nach rechtskräftiger und nicht mehr bekämpfbarer Umwidmung und nach Vorliegen des rechtskräftigen Teilungsplanes samt Bescheid des Vermessungsamtes ein Nachtrag zu diesem Vertrag errichtet wird, in dem die einzelnen Grundstücksflächen sowie der Kaufpreis der Höhe nach festgesetzt wird.

Die Übergabe und Übernahme der Kaufobjekte in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Käufers erfolgt laut § 4 des Vertrags mit dem Tag der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages, sodass von diesem Zeitpunkt an Nutzen und Vorteil, Last und Gefahr sowie Zufall an den vertragsgegenständlichen Grundstücken vom Käufer zu tragen sind. Die mit dem Besitz und Genuss der Vertragsgegenstände zu entrichtenden öffentlich-rechtlichen Abgaben, damit verbundene Steuern und sonstige Lasten hat der Käufer ebenfalls ab diesem Zeitpunkt zu tragen.

Laut § 5 verpflichteten sich die Verkäufer bis zur Rechtswirksamkeit dieses Vertrages, keine Verfügungen über die vertragsgegenständlichen Grundstücke, welcher Art auch immer, zu treffen, das heißt, weder zu belasten, zu veräußern oder sonstige Verfügungen zu setzen.

Zuletzt heißt es in § 9 - Aufschiebende Bedingungen - ausdrücklich wie folgt:

„Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist aufschiebend bedingt durch die rechtskräftige und nicht mehr bekämpfbare Umwidmung der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen in Bauland-Wohngebiet bzw. Bauland Aufschließungsgebiet.

Für den Fall, dass nur ein Teil der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen in Bauland-Wohngebiet bzw. Bauland Aufschließungsgebiet umgewidmet wird, erlangt der Kaufvertrag nur hinsichtlich dieser Grundstücke Rechtsgültigkeit und wird vom Käufer des Projekt in einem kleineren Umfang als ursprünglich geplant durchgeführt.

Sollte die für die Umsetzung des Projektes erforderliche Umwidmung in „Bauland-Wohngebiet“ bzw. „Bauland Aufschließungsgebiet“ nicht bis spätestens 31.12.2013 erfolgt sein, gilt der Vertrag als nicht abgeschlossen und erzeugt keinerlei Rechtswirkungen.“

Die in diesem Kaufvertrag als Käufer genannte GT Errichtungs GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 31.3.2012 gegründet und am 24.4.2012 zu FN ***3*** in das Firmenbuch eingetragen.

In der Sitzung des Gemeinderats der Marktgemeinde Ob. vom 26.2.2013 wurde die 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogramms für die Umwidmung des Areals von Grünland Land- und Forstwirtschaft in Bauland-Wohngebiet beschlossen.

Die Genehmigung der Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes durch das Amt der niederösterreichischen Landesregierung erfolgte mit Bescheid vom 8.7.2013.

Im 1. Nachtrag vom 4.10.2013 zum Kaufvertrag vom 30.3.2012 wurde festgehalten, dass unter Zugrundelegung des Teilungsplans von DI F. vom 19.8.2013 betreffend die Bf. und ihren Ehegatten den Gegenstand des Kaufvertrags nunmehr nachstehende, sich auf Grundlage dieses Teilungsplans ergebende Trennstücke/Grundstücke bilden: Grundstück Nr. 983/2 (= Trennstück Nr. 2) im Ausmaß von 26.172 m² sowie Trennstück Nr. 6 im Ausmaß von 6.853 m² vom Grundstück Nr. 987. In der Folge wurde der Kaufpreis für diese Flächen mit 2.608.148,55 Euro bestimmt. Zuletzt bestätigten beide Vertragsparteien unter § 9, dass die im Kaufvertrag vom 30.3.2012 vereinbarten aufschiebenden Bedingungen erfüllt sind.

In einem 2. und gleichfalls mit 4.10.2013 datierten Nachtrag zum angesprochenen Kaufvertrag vom 30.3.2012 wurde wiederum zwischen der Bf. bzw. ihrem Ehegatten als Verkäufer sowie der GT Errichtungs GmbH vereinbart, dass statt der ursprünglich geplanten Ratenzahlung der Kaufpreis auf einmal bezahlt wird und sich dieser deshalb unter Berücksichtigung eines Nachlasses von 86.938,29 Euro auf insgesamt 2.521.210,27 Euro verringert (Anmerkung: auf die Bf. entfällt demnach die Hälfte davon).

Die Verordnungsprüfung des Amtes der niederösterreichischen Landesregierung betreffend die Erlassung des Teilbebauungsplanes sowie die Prüfung der Gesetzmäßigkeit der Kundmachung der 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogramms erfolgten am 17.12.2013.

Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsakts, den Vorbringen der Bf. sowie den vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Abfragen im Grund- und Firmenbuch. Die Angaben zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung und den durchgeführten Schritten zur Umwidmung der verfahrensgegenständlichen Grundstücke sind unstrittig. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

Rechtliche Würdigung:

Hintergrund des vorliegenden Beschwerdefalls ist die mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, eingeführte Immobilienertragsteuer für nach dem 31.3.2012 erfolgte private Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988). Strittig ist die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorgangs. Das FA als belangte Behörde geht davon aus, dass erst mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung (rechtskräftige und nicht mehr bekämpfbare Umwidmung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften) die Veräußerung wirksam geworden sei und dieser Vorgang daher der Immobilienertragsteuer unterliege. Demgegenüber vertritt die Bf. durch ihren Rechtsvertreter die Auffassung, dass der Abschluss des Kaufvertrags am 30.3.2012 maßgeblich sei und dieser Veräußerungsvorgang daher nicht der Immobilienertragsteuer unterliege.

Maßgebliche Rechtsgrundlagen:

§ 30 EStG 1988 in der Fassung 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, normiert:

„(1) Private Grundstücksveräußerungen sind 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 (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

...

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

...

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

...“

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 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.

Nach § 124b Z 215 EStG 1988 traten die §§ 30 und 30a, jeweils in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. Nr. 22/2012, mit 1.4.2012 in Kraft und waren erstmals für Veräußerungen nach dem 31.3.2012 anzuwenden.

Die Erläuterungen zur RV des 1. StabG 2012 (ErlRV 1680 Blg 24. GP 7) kommentieren die Inkrafttretensregelung folgendermaßen:

„Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sollen grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegen, wenn die Veräußerung nach dem 31. März 2012 stattfindet. Auf Grund der Bezugnahme auf das Veräußerungsgeschäft soll für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei

Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden. Hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Einkünfte gilt unverändert § 19 Abs. 1.“

Voraussetzung für die Anwendung des § 30 EStG 1988 ist die Übertragung eines Grundstücks im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes. Mit dem Begriff des „Veräußerungsgeschäftes“ ist nach den dargestellten Erläuterungen zur RV des 1. StabG 2012 das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft angesprochen. Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 sind die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, 0050). Die Anknüpfung an das schuldrechtliche Rechtsgeschäft ergibt sich 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. BFG 17.11.2022, RV/3100371/2015). Es ist daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte - insbesondere Kaufverträge - maßgeblich. Bei aufschiebenden Bedingungen, deren Eintritt unsicher ist, wird der Spekulationstatbestand dennoch bereits mit Vertragsabschluss erfüllt, dies ergibt sich aus der Anknüpfung des Spekulationsgeschäftes an das zivilrechtliche Rechtsgeschäft. Die Erteilung einer erforderlichen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung wirkt auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes zurück. Tritt die Bedingung nicht ein, so fällt der Veräußerungsvorgang nachträglich weg. Im umgekehrten Fall wirkt die sodann erlangte grundverkehrsbehördliche Genehmigung auf das seinerzeitige Verpflichtungsgeschäft zurück. Erfolgte daher der Abschluss des Kaufvertrags mit 30.3.2012 und somit noch vor dem 31.3.2012, sind für dieses Rechtsgeschäft - ungeachtet des erst nach dem 31.3.2012 stattfindenden Zuflusses - noch die bis 31.3.2012 geltenden Rechtsvorschriften für Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG 1988 idF BGBl I 111/2010 maßgeblich (vgl. hierzu *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG, 6. Auflage, § 30, Rz. 19f).

Auch bei der Vereinbarung von Bedingungen bleibt das Verpflichtungsgeschäft der zeitliche Anknüpfungspunkt für das Vorliegen eines Veräußerungsgeschäfts. Somit wurde der Spekulationstatbestand bei aufschiebenden Bedingungen, deren Eintritt unsicher ist, bereits mit Vertragsabschluss erfüllt. Dementsprechend unterliegt ein vor dem 1.4.2012 aufschiebend bedingt abgeschlossener Vertrag über eine Grundstücksveräußerung noch der alten Rechtslage, auch wenn die Bedingung erst nach dem 31.3.2012 eintritt (vgl. EStG-Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 30, Veräußerung und Anschaffung (*Bodis/Hammerl*) 17. Lfg Juli 2014).

Eine Bedingung heißt gemäß § 696 ABGB (idF für das beschwerdegegenständliche Jahr 2014) eine Ereignis, wovon ein Recht abhängig gemacht wird. Die Bedingung ist bejahend oder verneinend, je nachdem sie sich auf den Erfolg, oder Nichterfolg der Ereignis bezieht. Sie ist aufschiebend, wenn das zugedachte Recht erst nach ihrer Erfüllung zu seiner Kraft gelangt; sie ist auflösend, wenn das zugedachte Recht bei ihrem Eintritte verloren geht.

Bis zum Bedingungseintritt herrscht ein Schwebezustand; bei der auflösenden Bedingung bezieht sich die Ungewissheit auf das Ende des Rechtes; bei der aufschiebenden auf den Anfang. Der Schwebezustand endet mit dem Eintritt der Bedingung (Bedingungserfüllung) oder ihrem Ausfall. Auch bei Vereinbarung von Bedingungen bleibt das Verpflichtungsgeschäft der zeitliche Anknüpfungspunkt für das Vorlegen eines Veräußerungsgeschäftes. Bei aufschiebender Bedingung ergibt sich aus dem Sinn des Vertrages schon vor Bedingungseintritt eine Bindung der Vertragspartner. Es kann sich kein Teil während des Schwebezustandes einseitig lösen. Der Ausfall der Bedingung führt zur Ex-tunc-Nichtigkeit.

Da im beschwerdegegenständlichen Fall der in Rede stehende Kaufvertrag vom 30.3.2012 über die Veräußerung der im Eigentum der Bf. (und ihres Ehegatten) befindlichen Liegenschaften in Ob. und damit das zu Grunde liegende Verpflichtungsgeschäft zum 30.3.2012 bereits vor dem 31.3.2012 abgeschlossen wurde, waren hinsichtlich der Versteuerung dieses Grundstücksverkaufs die bis 31.3.2012 in Geltung stehenden Vorschriften über die Besteuerung von Spekulationsgeschäften gemäß § 30 EStG 1988 in der bis 31.3.2012 geltenden Fassung zu beachten.

Soweit sich sowohl das FA als belangte Behörde zumindest erkennbar als auch die Bf. durch ihren Rechtsvertreter auf die Einkommensteuerrichtlinien stützen, ist festzustellen, dass Richtlinien oder Erlässe grundsätzlich keine Regelungen mit normativer Wirkung sind. Diese stellen lediglich einen Auslegungsbedarf dar bzw. geben die Rechtsmeinung der Verwaltung wieder. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden (vgl. bloß VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038).

Ungeachtet dessen ist aber auf den vom Rechtsvertreter der Bf. im Beschwerdeschriftsatz vom 10.2.2016 aufgezeigten Umstand zu verweisen, dass im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 30.3.2012 nach der bis 4.6.2013 gültigen Rz 6620 der Einkommensteuerrichtlinien ausdrücklich bei einer aufschiebenden Bedingung (zB Genehmigung durch die Grundverkehrskommission) der Spekulationstatbestand bereits mit Vertragsabschluss erfüllt war. Erst aufgrund einer Änderung der Einkommensteuerrichtlinien, die wiederum ausdrücklich für nach dem 31.5.2013 unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossene Verträge gelten soll, wurde in der Rz 6623 bei solchen aufschiebenden Bedingungen auf die „hinreichende Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintritts“ abgestellt.

Zusammenfassend wurde im gegenständlichen Beschwerdefall der Zeitpunkt der Veräußerung mit Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts in Form des Kaufvertrags vom 30.3.2012 festgelegt. Auch für die Inkrafttretungsregel des § 124b Z 215 EStG 1988 kommt es auf den Zeitpunkt des Abschlusses des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts an. Da demnach der Kaufvertrag bis 31.3.2012 abgeschlossen wurde, unterliegt dieser Veräußerungsvorgang nicht der Immobilienertragsteuer.

Rechtlich gesehen bedeuten diese Ausführungen für die angefochtenen Bescheide Folgendes:

Zum einen ist der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheids 2014 vom 1.7.2015 Folge zu geben, weil der vom FA in diesem Bescheid herangezogene Aufhebungsgrund nach den obigen Ausführungen nicht vorliegt.

Da gemäß § 299 Abs. 3 BAO durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück tritt, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat, scheidet ex lege der neue Sachbescheid, mithin der Bescheid vom 28.1.2016 betreffend die Einkommensteuer 2014, aus dem Rechtsbestand aus. Spruchgemäß ist deshalb die Beschwerde gegen diesen Bescheid gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Was die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014 anbelangt, ist auf die eindeutige Bestimmung des § 205 BAO zu verweisen. Danach ist ein solcher Zinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung (oder Gutschrift) führenden Bescheides gebunden. Wegen dieser Bindung kann er nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich deshalb der genannte Stammabgabenbescheid - wie im gegenständlichen Fall - nachträglich als rechtswidrig und wird dieser entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen und durch das FA zu erlassenden Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht demnach ein weiterer Zinsenbescheid, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheids erfolgt (vgl. hiezu zum einen die Ausführungen des FA in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 29.2.2016 sowie zum anderen *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 205 Tz 34f mit umfangreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs).

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis (Art. 133 Abs. 4 B-VG) bzw. gegen einen Beschluss (Art. 133 Abs. 9 B-VG) des Bundesfinanzgerichts ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw. der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im beschwerdegegenständlichen Fall im Rahmen der Prüfung des Vorliegens von Einkünften aus Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 eine gesicherte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliegt und sich im Übrigen die Rechtsfolgen schon eindeutig aus der Gesetzeslage ergeben, ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Wien, am 29. Februar 2024