

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. ***Ri 1*** LL.M., den Richter ***Ri*** und die fachkundigen Laienrichter ***LaiRi*** und Ing. KomzLR. ***LaiRi2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch LBG Niederösterreich Steuerberatung GmbH, ***Adr-Vert***, über die Beschwerde vom 3. März 2017 gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2010 und Einkommensteuer 2013 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2013 des Finanzamtes vom 12. Jänner 2017

I. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2013 wird als gegenstandslos erklärt.

II. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erließ das Finanzamt am 12.1.2017 die folgenden streitgegenständlichen Bescheide:

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010
- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2013
- Einkommensteuerbescheid 2010
- Einkommensteuerbescheid 2013

Mit Schriftsatz vom 3.3.2017 wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.11.2018 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 28.12.2018 wurde der Antrag gem § 264 BAO auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Anschließend legte die belangte Behörde mit Vorlagebericht vom 3.5.2022 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Im bisherigen Verwaltungsverfahren vertritt die belangte Behörde zusammengefasst folgende Rechtsauffassung: Nach Ansicht der belangten Behörde läge der Kaufpreis unter Berücksichtigung des Wertes des Schottervorkommens weit unter den in der Gegend üblichen Grundpreisen für landwirtschaftliche Grundstücke. Den Vertragsparteien sei es nicht auf die Übertragung der Grundstücke angekommen. Die Käuferin des Grundstücks sei nur am Abbau des Schottervorkommens interessiert gewesen. Mit den Teilzahlungen sei nur das Schotterabbaurecht abgegolten worden. Insbesondere seien die Regelungen zur Wiederverfüllung und Rekultivierung des Grundstücks für einen Kaufvertrag untypisch.

Außerdem verneint die belangte Behörde die Rechtsansicht des Beschwerdeführers, dass im vorliegenden Fall das Erkenntnis des VwGH vom 12.12.2007, 2006/15/0123 einschlägig sei. In diesem Fall wurde dem Verkäufer ein Vorkaufsrecht eingeräumt. Lt VwGH führte im konkreten Fall das Vorkaufsrecht aber nicht dazu, dass das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück beim Verkäufer verblieb.

Dazu führt die belangte Behörde folgendes aus: Das Vorkaufsrecht gem § 1072 ABGB unterscheide sich vom Wiederkaufsrecht gem § 1068 ABGB insoweit, als das Vorkaufsrecht nur für den Fall der Veräußerung ein Recht zum Erwerb verschaffe, während das Wiederkaufsrecht

mangels abweichender Vereinbarung grundsätzlich nach Belieben unabhängig vom Eintritt eines auslösenden Moments, geltend gemacht werden könne. Die Wiederkaufserklärung könne grundsätzlich ohne Begründung geltend gemacht werden, es sei denn, die Parteien haben eine „nähere Bestimmung“ des Wiederkaufsfalls getroffen. Somit könne der Beschwerdeführer das Grundstück jederzeit zurückkaufen.

Außerdem hätte der Beschwerdeführer in der Zeit nach dem „Kaufvertragsabschluss“ gegenüber Dritten wie ein Eigentümer agiert. Zum Beispiel hätte er sich im Vertrag vom 18.10.2007 bzgl. den streitgegenständlichen Grundstücken gegenüber der ***1*** als Grundstückseigentümer ausgewiesen und hätte dazu auch eine Umsatzsteuerverrechnung vorgelegt.

Durch das Wesen des Wiederkaufsrechts habe der Beschwerdeführer die Möglichkeit eine Wertsteigerung der Liegenschaft zu lukrieren und an dieser zu partizipieren. Diese Gestaltungsmöglichkeit erlaube es dem Beschwerdeführer auch gegenüber Dritten seine Rechte einzufordern. Diese dominierende Stellung nähere sich wirtschaftlich der eines Eigentümers an und stelle ein starkes Indiz dar, dass der Beschwerdeführer nach wie vor der wirtschaftliche Eigentümer des Grundstückes iSd § 24 Abs 1 BAO sei. Daher seien die Zahlungen der Käuferin nicht für den Verkauf des Grundstücks geleistet worden, sondern lediglich für das Schotterabbaurecht. Die Zahlungen seien daher als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG zu qualifizieren.

Der Beschwerdeführer vertritt zusammengefasst, dass der Beschwerdeführer durch den Verkauf nicht mehr der wirtschaftliche Eigentümer des Grundstücks sei, da ihm aufgrund seiner Rechtsposition keine einem zivilrechtlichen Eigentümer vergleichbaren Rechte zukommen würden. Aufgrund eines fehlenden Veräußerungs- und Belastungsverbot lägen diese Befugnisse eindeutig bei der Käuferin des Grundstücks. Auch der Gebrauch, Verbrauch und Veränderung der Liegenschaft obliegt der Käuferin als nunmehrige zivilrechtliche Eigentümerin. Weiters sei es dem Beschwerdeführer nicht möglich, jeden Dritten (insbesondere die Käuferin des Grundstücks) von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen.

Das bloße Vorliegen eines Wiederkaufsrechts ändere vor allem aufgrund des Fehlens eines Veräußerungs- und Belastungsverbot bezüglich dieser Anschauung nichts. In diesem Zusammenhang verweist der Beschwerdeführer auf das Erkenntnis des VwGH vom 12.12.2007, 2006/15/0123, in dem der VwGH in einem vergleichbaren Fall entschieden habe, dass die Einräumung eines Vorkaufsrechts, nicht zum Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Verkäufer eines Grundstücks führe.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 6.5.2024 hat das Bundesfinanzgericht über den vorliegenden Fall wie folgt entschieden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zurückziehung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer 2010 und 2013

Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer 2010 und 2013 vom 12.1.2017 wurden in der mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Allgemeine Feststellungen

Der Beschwerdeführer schloss am 8.8.2007 einen Kaufvertrag mit der ***X***, ***XX*** Gesellschaft m.b.H. ab. Die Käuferin beabsichtigt laut Punkt 1 des Kaufvertrages Material (Schottervorkommen) abzubauen, das auf dem landwirtschaftlichen Grundstück vorhanden ist, sowie Aushubmaterial aufzubringen. Die nicht für den Materialabbau vorgesehenen Flächen werden wie bisher vom Verkäufer landwirtschaftlich genutzt.

Die landwirtschaftliche Nutzung durch den Beschwerdeführer erfolgt unentgeltlich.

Es besteht kein Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Käuferin des Grundstücks.

Vertragsgegenstand

Als Vertragsgegenstand war in Punkt 3 des Vertrages folgendes vereinbart:

*„Herr ***Bf1*** verkauft und übergibt der Firma ***X***, ***XX*** Gesellschaft m.b.H. und diese kauft und übernimmt von Herrn ***Bf1*** aus dessen Liegenschaften Einlagezahl ***G1***, ***G2*** und ***G3*** in der Katastralgemeinde ***Grundstücke*** LN im Katasterausmaß von ***Größe*** samt Bestandteilen und samt Zubehör nach Maßgabe des gegenwärtigen Besitzstandes und Besitzrechtes.“*

Kaufpreis

Unter dem Punkt 4 „Kaufpreis“ war folgendes vereinbart:

„4.1 Der beiderseits vereinbarte Kaufpreis beträgt € 217.400,-- und wird wie folgt berichtigt:

4.1.1 Nach Vertragsunterfertigung erhält der Verkäufer gegen Vorlage einer Sicherstellung in Form einer Bankgarantie eine Anzahlung in der Höhe von € 52.400,--.

Diese Anzahlung wird bei Vorliegen des Beschlusses über die Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung zur Zahlung fällig.

4.1.2 Der restliche Kaufpreis wird in 3 Tranchen à € 55.000,-- 2 Jahre, 5 Jahre und 8 Jahre nach Vorliegen sämtlicher für die Durchführung dieses Projektes erforderlichen Genehmigungen fällig.

*4.2 Der Verkäufer verpflichtet sich, aus Anlass der Unterfertigung dieses Vertrages ein Gesuch um Anmerkung der Rangordnung für die Nr. 1183, 1184 und 1185 aus den Liegenschaften EZ ***G1***, ***G2*** und ***G3*** KG ***Gemeinde*** in grundbuchsgültiger Form zu unterzeichnen.“*

Im Kaufvertrag befinden sich keine getrennten Vereinbarungen betreffend den Anteil des Grundes und den Anteil des Bodenschatzes. Es wurde ein Gesamtpreis für das Grundstück vereinbart.

Eigentumsübergang

Unter Punkt 5 „Eigentumsübergang“ ist unter anderem folgendes vereinbart:

„Der Übergang in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Vertragsgrundstückes auf die Käuferin erfolgt vorbehaltlich der grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen mit Bezahlung der Anzahlung im Sinne des Punkt 4.4.1, sodass Besitz, Genuss, Vorteil, Last, Zufall und Gefahr mit diesem Zeitpunkt auf die Käuferin übergehen.

Bis zum Vorliegen der für den Abbau bzw. die Vorarbeiten erforderlichen behördlichen Genehmigungen kann eine landwirtschaftliche Nutzung des Vertragsgrundstücks durch den „Verkäufer“ erfolgen.

[...]“

Vereinbarung des Wiederkaufsrechts

Unter Punkt 8 „Wiederkaufsrecht“ wird dem Beschwerdeführer das unwiderrufliche, grundbücherlich sichergestellte Wiederkaufsrecht gem § 1068ff ABGB eingeräumt. Konkret wird das Wiederkaufsrecht im Vertrag wie folgt geregelt:

*„Die „Käuferin“ räumt dem „Verkäufer“ nach Abschluss der den behördlichen Bescheiden konformen Rekultivierung ein unwiderrufliches grundbücherlich sichergestelltes Wiederkaufsrecht im Sinne der §§ 1068ff ABGB ein. Die „Käuferin“ bewilligt bei der für das Vertragsgrundstück neu eröffneten Grundbuchseinlage die Einverleibung des Wiederkaufsrechts im Sinne dieses Vertragsartikels für Herrn ***Bf1***.“*

Ein konkreter Wiederkaufspreis wurde zwischen den Parteien nicht vereinbart.

Nach dem Wortlaut dieser Vertragsklausel ist das Wiederkaufrecht beschränkt, da es erst nach Abschluss der behördlich vorgeschriebenen Rekultivierung des Grundstücks ausgeübt werden kann. Das bedeutet, dass der Verkäufer das einseitige Gestaltungsrecht während des Schotterabbaus nicht ausüben kann. Der Abschluss der Rekultivierung des Grundstücks liegt erst nach dem abgeschlossenen Schotterabbau. Somit ist die Ausübung des Wiederkaufsrechts während des Schotterabbaus bis zum Abschluss der Rekultivierung ausgeschlossen.

Laut den amtlichen Grundbuchsauszügen zu den streitgegenständlichen Grundstücken wurde das Wiederkaufsrecht des Beschwerdeführers im Grundbuch eingetragen.

Verpflichtung der Käuferin zur Rekultivierung des Grundstücks

Unter Punkt 9 „Rekultivierung“ ist folgendes vereinbart:

„Die „Käuferin“ haftet für die bescheidkonforme Wiederverfüllung mit unbelasteten Bodenaushubmaterial sowie für Schäden aus einer durch Materialabbau entstehenden Kontamination des Vertragsgrundstückes und allenfalls anrainender Grundstücke und erklärt, den „Verkäufer“ diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Jedenfalls wird die „Käuferin“ Sorge dafür tragen, dass nach Abschluss der Rekultivierung das Grundstück wieder einer landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt werden kann.“

Verbücherung des Eigentumsrechts

Laut den amtlichen Grundbuchsauszügen zu den entsprechenden Grundstücken wurde das zivilrechtliche Eigentum der Käuferin im September 2008 im Grundbuch eingetragen. Das zivilrechtliche Eigentum an den Grundstücken ist daher vom Verkäufer auf die Käuferin übergegangen.

Nutzung des Grundstücks nach Erwerb durch die Käuferin

Die Käuferin betreibt auf den streitgegenständlichen Grundstücken eine Schottergrube. Die entsprechende Bewilligung für diesen Gewinnungsbetrieb wurde von der zuständigen Verwaltungsbehörde mit Bescheid vom 9.5.2008 erteilt. Ursprünglich war eine Dauer des Abbaus von rund 18 Jahren geplant.

Mit Bescheid vom 22.10.2018 wurde auf einem Teil der Liegenschaft eine Bodenaushupdeponie bis zum Jahr 2033 bewilligt. Somit nutzt die Käuferin das Grundstück nicht nur zum Abbau des vorhandenen Schottervorkommens, sondern auch zur Deponierung von Bodenaushubmaterial.

Der Beschwerdeführer hat keinerlei Möglichkeit auf die Nutzung des Grundstücks Einfluss zu nehmen. Insbesondere steht ihm kein Recht zu in den Schotterabbau der Eigentümerin des Grundstücks einzugreifen.

Bezahlung des Kaufpreises in den streitgegenständlichen Jahren und Behandlung und steuerliche Behandlung durch die Behörde

Entsprechend der Bestimmungen im Kaufvertrag wurden sowohl im Jahr 2010 und 2013 EUR 55.000,00 von der Verkäuferin an den Käufer geleistet:

In den auf die Außenprüfung folgenden Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2013 wurden die vereinnahmten Zahlungen von EUR 55.000,00 unter Berücksichtigung eines 50%igen pauschalen Werbungskostenabzugs der Einkommensteuer unterworfen.

2. Beweiswürdigung

Ad Zurückziehung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Einkommensteuer 2010 und 2013

Die Zurückziehung der genannten Beschwerden wurde in der mündlichen Verhandlung mündlich beantragt und protokolliert (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 6.5.2024, Seite 2).

Ad Allgemeine Feststellungen

Die Feststellung zum Kaufvertrag ergibt sich unzweifelhaft aus dem aktenkundigen Kaufvertrag.

Das kein Naheverhältnis zwischen der Käuferin des Grundstücks und dem Beschwerdeführer besteht ist unstrittig (siehe Stellungnahme Finanzamt vom 30.4.2024 Seite 1; Stellungnahme Beschwerdeführer vom 2.5.2024, Seite 2).

Ad Feststellungen der allgemeinen Vertragsklauseln

Die Feststellungen zum Vertragsgegenstand, Kaufpreis, Nutzungsrecht des Verkäufers, Wiederkaufsrecht und der Rekultivierungsverpflichtung der Käuferin ergeben sich unzweifelhaft aus dem zitierten als Kaufvertrag bezeichneten Vertrag vom 8.8.2007. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts sind die für den vorliegenden Fall entscheidungsrelevanten Klauseln des Vertrages klar und konnten somit der steuerrechtlichen Beurteilung des Falles zugrunde gelegt werden.

Ad Feststellungen zum Wiederkaufsrecht gem § 1068ff ABGB

Die Vertragsklausel betreffend das Wiederkaufsrecht wurde aus dem vorgelegten Kaufvertrag entnommen. Die daraus gezogenen Schlüsse ergeben sich unzweifelhaft aus dem Wortlaut der Vertragsbestimmung

Ad Feststellungen zur Verbücherung des Eigentumsrechts/Wiederkaufsrecht

Die Verbücherung des Eigentumsrechts der Käuferin und des Wiederkaufsrechts des Beschwerdeführers ergibt sich unzweifelhaft aus den amtlichen Grundbuchauszügen

Ad Nutzung des Grundstücks

Die Bewilligung der Schottergrube und die ursprünglich geplante Abbaudauer von rund 18 Jahren ergeben sich unzweifelhaft aus dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft St. Pölten vom 9.5.2008.

Die Bewilligung für die Bodenaushubdeponie bis zum Jahr 2033 ergibt sich aus dem Bescheid vom 22.10.2018 des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung.

Die Feststellungen zur landwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks nach dem Verkauf beruhen auf den glaubhaften Darstellungen des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers.

Dass der Beschwerdeführer keinen Einfluss auf die Nutzung des Grundstücks ausüben konnte ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem Aktenstand und aus den glaubhaften Aussagen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung. So steht laut den vertraglichen Unterlagen dem Beschwerdeführer, bis auf das landwirtschaftliche Nutzungsrecht keinerlei Recht zu auf den Schotterabbau durch die Käuferin Einfluss zu nehmen.

Selbst auf die Flächen, die der Beschwerdeführer unentgeltlich für landwirtschaftliche Zwecke weaternutzen kann, hat der Beschwerdeführer keinen Einfluss: Sollte die Käuferin sich entschließen, diese Grundstücksteile für andere Zwecke zu verwenden, kann sich der Beschwerdeführer dagegen nicht wehren (vgl. die Argumente im Rahmen der mündlichen Verhandlung).

Auch die belangte Behörde gab in der mündlichen Verhandlung an, dass sie keine Bedenken gegen die Darstellung des Beschwerdeführers hatte. Somit geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Beschwerdeführer grundsätzlich keinen Einfluss auf die Nutzung des Grundstücks durch die Käuferin (insbesondere Schotterabbau und Deponierung) hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I (Gegenstandsloserklärung)

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2013 wurde in der mündlichen Verhandlung vom 6.5.2024 zurückgezogen. Die Beschwerde war daher gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Abänderung der Einkommensteuerbescheide)

Wirtschaftliches Eigentum an den streitgegenständlichen Grundstücken

Im vorliegenden Fall ist die Frage zu lösen, ob die Vertragsparteien durch die oben festgestellten vertraglichen Vereinbarungen der ***X***, ***XX*** Gesellschaft m.b.H bloß ein temporäres Abbaurecht am Bodenschatz des Grundstücks einräumen wollten oder die Vereinbarungen darauf abzielen, die Grundstücke dauerhaft auf die Käuferin zu übertragen. Im ersten Fall wären die von der ***X***, ***XX*** Gesellschaft m.b.H geleisteten Zahlungen beim Beschwerdeführer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren. Im zweiten Fall wäre der Verkauf als steuerfreie Veräußerung des Grundstücks/Bodenschatz im Jahr 2008 zu qualifizieren.

Die entscheidende Rechtsfrage ist dabei, ob im vorliegenden Fall neben dem zivilrechtlichen Eigentum auch das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück auf die ***X***, ***XX*** Gesellschaft m.b.H übergegangen ist oder ob das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück beim Beschwerdeführer verblieben ist und der zivilrechtlichen Käuferin nach dem Gesamtbild der Verhältnisse lediglich ein temporäres Abbaurecht eingeräumt wurde.

Gem § 24 Abs 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt diesem zugerechnet.

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt für Zwecke des Steuerrechts daher nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 18.5.1995, 93/15/0095, VwGH 12.12.2007,

2006/15/0123). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042).

Für den vorliegenden Fall ergibt sich auf Grundlage der obigen Sachverhaltsfeststellungen die folgende Beurteilung:

Wie im Sachverhaltsteil festgestellt, ist die Käuferin unzweifelhaft die zivilrechtliche Eigentümerin und betreibt auf den von ihr gekauften Grundstücken eine Schottergrube. Der Käuferin als Eigentümerin kommt daher das uneingeschränkte Recht zu, die Liegenschaft zu gebrauchen und den auf der Liegenschaft liegenden Bodenschatz abzubauen bzw. zu verbrauchen. Alleine die Käuferin ist in der Lage das Grundstück nach ihrem Willen zu verändern.

Es war naturgemäß das Hauptinteresse der Käuferin, dass sie das auf dem Grundstück vorhandene Schotteraufkommen ausbeutet. Allerdings ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem abgeschlossenen Vertrag und den anderen getroffenen Feststellungen, dass es nicht der Wille der Parteien war, der Käuferin ein bloß temporäres Schotterabbaurecht einzuräumen, sondern dass die Käuferin die Grundstücke samt dem darauf befindlichen Bodenschatz dauerhaft erwirbt. Der Vertrag schränkt auch das Nutzungsrecht der Käuferin in sachlicher sowie zeitlicher Hinsicht grundsätzlich nicht ein.

Dies zeigt sich im konkreten Fall insbesondere an dem Umstand, dass wie festgestellt im Jahr 2018 zusätzlich zur Abbaubewilligung aus dem Jahr 2008 von der zuständigen Behörde eine Deponiebewilligung für Aushubmaterial bis zum Jahr 2033 bewilligt wurde. Daher nutzt die Käuferin das Grundstück nicht nur zur Schottergewinnung, sondern auch zur Deponierung von Bodenaushubmaterial. Außerdem wurde durch diese neue Bewilligung die ursprünglich intendierte Nutzung des Grundstücks von rund 18 Jahren, jedenfalls bis zum Jahr 2033 ausgedehnt. Es ist daher davon auszugehen, dass die Käuferin die Liegenschaft jedenfalls noch bis zu diesem Zeitpunkt nutzen wird. Der Beschwerdeführer hat keinen Einfluss auf diese verlängerte Nutzung des Grundstücks. Mangels konkreter Regelungen im Grundstückskaufvertrag hat der Beschwerdeführer keinerlei Möglichkeiten, auf den Betrieb durch die Käuferin einzuwirken. Somit kann die Käuferin vorbehaltlich aufrechter verwaltungsbehördlicher Genehmigung das Grundstück nach eigenem Willen nutzen.

In weiterer Folge stellt sich die Frage, ob das vereinbarte Wiederkaufsrecht gem § 1068ff ABGB und das landwirtschaftliche Nutzungsrecht für (noch) nicht vom Bergbau betroffene Flächen dem Beschwerdeführer eine solch starke Rechtsposition einräumt, dass er über die Liegenschaft wie ein Eigentümer verfügen kann.

In diesem Zusammenhang ist der Auffassung der belangten Behörde insofern beizupflichten, dass das Wiederkaufsrecht gem § 1068ff ABGB ein stärkeres Recht als das in § 1072ff ABGB geregelte Vorkaufsrecht ist. Während das Wiederkaufsrecht unabhängig vom Willen des aktuellen Eigentümers grundsätzlich jederzeit ausgeübt werden kann und der Wiederkaufsberechtigte seinen Vertragspartner auf Erfüllung des Vertrags klagen kann, besteht die Möglichkeit zur Ausübung des Vorkaufsrechts nur dann, wenn der momentane Sacheigentümer bereit ist, die Sache zu veräußern (vgl *Verschraegen* in *Kletečka/Schauer*, ABGB ON^{1.08}, §1068 Rz ***G1***; *Spitzer/Told/Felzmann* in ABGB: Praxiskommentar⁵, *Schwimman/Kodek* § 1068 Rz 15).

Allerdings wird die in § 1068ff ABGB geregelte Rechtsposition des Beschwerdeführers durch die privatautonom festgelegten Regelungen unter Punkt 8 des Kaufvertrags erheblich relativiert. Nach der übereinstimmenden Lehre in der zivilrechtlichen Literatur ist das Wiederkaufsrecht als einseitiges Gestaltungsrecht zwar grundsätzlich bedingungsfeindlich. Das bedeutet, dass die Wiederkaufserklärung (Ausübung des einseitigen Gestaltungsrecht) nur ohne zusätzliche Bedingung ausgeübt werden kann. Lediglich Potestativbedingungen, deren Eintritt vom Verhalten des Erklärungsempfängers abhängt, sind zulässig (vgl Aicher in Rummel/Lukas, ABGB4 § 1068 Rz 9 Stand: 1.5.2017; *Spitzer/Told/Felzmann* in ABGB: Praxiskommentar⁵, *Schwimman/Kodek* § 1068 Rz 19; *Verschraegen* in *Kletečka/Schauer*, ABGB ON1.08, §1068 Rz 7).

Davon zu unterscheiden ist aber, wenn die Voraussetzungen bzw. die Bedingungen, unter welchen der Wiederkauf grundsätzlich ausgeübt werden kann, selbst vertraglich geregelt werden. Es ist zivilrechtlich zulässig, das Wiederkaufsrecht selbst von Bedingungen abhängig zu machen und die Ausübung des Rechts nur dann wirksam zuzulassen, wenn sich eine bestimmte Situation verwirklicht, für die der Wiederkauf vorgesehen ist (vgl *Spitzer/Told/Felzmann* in ABGB: Praxiskommentar⁵, *Schwimman/Kodek* § 1068 Rz 19; *Verschraegen* in *Kletečka/Schauer*, ABGB ON^{1.08}, §1068 Rz 7).

Folglich ist die Einschränkung des Wiederkaufsrechts des Beschwerdeführers, nach der das Wiederkaufsrecht erst nach erfolgter Rekultivierung und somit erst nach Abschluss des Schotterabbaus ausgeübt werden kann, im Rahmen der zivilrechtlichen Vorgaben zulässig. Die Einschränkung konnte daher privatautonom wirksam vereinbart werden und beschränkt den Beschwerdeführer wie festgestellt in der Ausübung seines einseitigen Gestaltungsrechts.

Somit hat der Beschwerdeführer während der Zeit des Schotterabbaus und bis zum Abschluss der Rekultivierung keine Möglichkeit sein Wiederkaufsrecht auszuüben. Damit hat der Beschwerdeführer in diesem Zeitraum keine Möglichkeit an einer Wertsteigerung des Grundstücks zu partizipieren. Erst nach einem relativ langen Zeitraum, der aber maßgeblich

von den Aktivitäten der Verkäuferin bestimmt wird, hat er das Recht das Grundstück rückzuerwerben und von einer möglicherweise eingetretenen Wertsteigerung zu profitieren.

Ergänzend ist noch zu erwähnen, dass das Wiederkaufsrecht ähnlich dem Vorkaufsrecht auf die Lebensdauer des Wiederkaufsberechtigten beschränkt ist und das Wiederkaufsrecht auch nicht vererbt oder an Dritte übertragen werden kann. Dass das Wiederkaufsrecht nur für die Lebzeiten des Berechtigten gilt und nicht übertragbar ist, ergibt sich unzweifelhaft aus § 1070 ABGB. Diese Rechtsauffassung wird auch durch die einschlägige Kommentarliteratur gestützt (vgl. Aicher in Rummel/Lukas, ABGB4 § 1070 Rz 5f Stand: 1.5.2017; Spitzer/Told/Felzmann in ABGB: Praxiskommentar⁵, Schwimman/Kodek § 1070 Rz 2f; Verschraegen in Kletečka/Schauer, ABGB ON^{1.08}, §1070 Rz 3).

§ 1070 ABGB schränkt die Wirkung des Wiederkaufsrechts somit auf die Lebenszeit des Verkäufers ein. Es kann weder auf die Erben noch auf einen anderen übertragen werden. Das Wiederkaufsrecht ist somit höchstpersönlicher Natur und kann aufgrund der gesetzlichen Anordnung nicht über die vorgesehene Höchstzeit ausgedehnt werden oder auf andere Personen übertragen werden (vgl. Spitzer/Told/Felzmann in ABGB: Praxiskommentar⁵, Schwimman/Kodek § 1070 Rz 2 und 6).

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof in einem vergleichbaren Fall (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123) in dem ein Vorverkaufsrecht an einem Grundstück eingeräumt wurde folgendes festgehalten „*In Anbetracht der zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes vermögen die auf die Lebensdauer des Beschwerdeführers abgestellten Rechte (Vorkaufsrecht und landwirtschaftliches Fruchtgenussrecht) ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum des Beschwerdeführers nicht zu begründen.*“

Zusammengefasst kann daher festgehalten werden, dass aufgrund der restriktiven Ausgestaltung des Wiederkaufsrechts im konkreten Fall jedenfalls davon auszugehen ist, dass das Wiederkaufsrecht in Zusammenschau mit den anderen Aspekten des vorliegenden Einzelfalles nicht dazu führt, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Beschwerdeführer verbleibt. Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits entschieden, dass auf Lebzeiten eingeräumte Rechte (hier: Wiederkaufsrecht) nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vom zivilrechtlichen Eigentümer zum entsprechend Berechtigten führen. Auch die teilweise, unentgeltliche, landwirtschaftliche Nutzung durch den Beschwerdeführer führt nicht zum Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums bei ihm.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass der Verkäufer keinerlei Möglichkeiten hat Dritte und hier insbesondere die Käuferin des Grundstücks von der Benutzung des Grundstücks auszuschließen. Ganz im Gegenteil betreibt die Käuferin auf den Liegenschaften eine

Schottergrube und übt die alleinige Sachherrschaft über das Grundstück aus. Dem Beschwerdeführer stehen weder von Gesetzes wegen noch auf vertraglicher Basis das Recht zu, auf die Nutzung des Grundstück Einfluss zu nehmen.

Die vertragliche Verpflichtung der Käuferin die Rekultivierung des Grundstücks durchzuführen und eine spätere landwirtschaftliche Nutzung sicherzustellen ändert diese Beurteilung nicht. Dem Finanzamt ist zwar insofern zuzustimmen, dass diese Verpflichtung unter Umständen in Hinblick auf einen möglicherweise, späteren Rückerwerb des Beschwerdeführers in den Vertrag aufgenommen wurde. Allerdings ändert diese Verpflichtung der Käuferin nichts daran, dass der Beschwerdeführer bis zu einem eventuellen Wiederkauf des Grundstücks keine Rechte gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer ausüben kann. Dazu würde es erst wieder eines weiteren zivilrechtlichen schuld- und sachenrechtlichen Vorgangs (Wiederkauf samt Grundbucheintragung) bedürfen. Außerdem ist in diesem Zusammenhang zu bedenken, dass die Käuferin bereits aufgrund von öffentlich-rechtlichen Regelungen zur Rekultivierung des Grundstücks verpflichtet ist (vgl. Bescheid der Bezirkshauptmannschaft St. Pölten vom 9.5.2008, Seite 11 f).

Im Verwaltungsverfahren wird von der belangten Behörde darüber hinaus vorgebracht, dass der bezahlte Preis für das Grundstück im Vergleich zu anderen landwirtschaftlichen Grundstücken zu niedrig sei. So sei der vereinbarte Quadratmeterpreis von EUR 2,65 unter den üblichen EUR 3 bis EUR 5 gelegen. Nach Ansicht der belangten Behörde lege daher der Kaufpreis unter Berücksichtigung des Wertes der Schottervorkommen weit unter den in der Gegend üblichen Grundpreisen für landwirtschaftliche Grundstücke. Bei Annahme eines Preises für die bewilligte Schotterabbaumenge in Höhe von EUR 1,30/m³ verbleibe ein Anteil am vereinbarten Kaufpreis für Grund/Boden EUR 0,00. Dieser Umstand deute darauf hin, dass es den Vertragsparteien nicht auf die Übertragung des Grundstücks angekommen ist, sondern die Käuferin nur an dem Schottervorkommen interessiert gewesen sei. Zwischen Fremden wäre eine derartige Vereinbarung undenkbar.

Zu diesem Argument ist festzuhalten, dass es sich beim Beschwerdeführer und der Verkäuferin um unabhängige Dritte handelt und der Preis im Rahmen von Verhandlungen festgelegt wurde. Die Vereinbarung wurde also zwischen Fremden abgeschlossen. Dass dieser Preis unter Umständen zu niedrig gewesen sein soll, hat auf die hier zu lösende Rechtsfrage (wirtschaftliches Eigentum am Grundstück) keine Auswirkung. Für die Lösung dieser Rechtsfrage, ist alleine die Rechtsposition des Beschwerdeführers ausschlaggebend. Wie sich aus den Sachverhaltsfeststellungen und der vorhergehenden rechtlichen Würdigung eindeutig ergibt, hat der Beschwerdeführer keine einem zivilrechtlichen Eigentümer ähnliche Rechtsposition, der vereinbarte Kaufpreis für das Grundstück samt Schottervorkommen hat auf diese Beurteilung keinen Einfluss. Außerdem ist bei der Bemessung des Kaufpreises zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer gem Punkt 1 des Vertrages die nicht für den

Abbau vorgesehenen Flächen landwirtschaftlich nutzen kann und daher ein Einkommen aus diesen Flächen erzielt.

In Anbetracht dieser Beurteilung ergibt sich, dass der Beschwerdeführer nicht der wirtschaftliche Eigentümer des Grundstücks ist, sondern das wirtschaftliche Eigentum auf die Käuferin als neue zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks übergegangen ist.

Kaufvertrag als Scheingeschäft iSd § 23 Abs 1 BAO?

Im Bericht über die Außenprüfung vom 13.12.2016 wird darüber hinaus argumentiert, dass der Kaufvertrag als Scheingeschäft gem § 23 BAO zu qualifizieren sei, da sich der Beschwerdeführer trotz der bürgerlich-rechtlich rechtswirksamen Übereignung nicht von den Grundstücken trennen wollte und diese nach der Schotterausbeute wieder landwirtschaftlich nutzen wollte. Die Käuferin sei nur an der Ausbeutung des Schotterabkommens interessiert gewesen.

Ein Scheingeschäft (§ 916 ABGB) liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen (vgl VwGH 6.9.2023, Ra 2021/15/0027).

Ob eine Scheingeschäft vorliegt, ist eine Tatsachen- nicht eine Rechtsfrage (vgl VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0044).

Wie sich aus dem oben festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde der Vertrag vereinbarungskonform erfüllt und die Käuferin ist die nunmehrige Eigentümerin des Grundstücks und verfügt alleine über das Grundstück. Das Wiederkaufsrecht bewirkt nicht, dass es sich dabei nur um eine Scheinübertragung des Grundstücks handelt. Vielmehr wären weitere zivilrechtliche Akte notwendig, um das Eigentum in einem späteren Zeitpunkt wieder an den Beschwerdeführer zu übertragen.

Es liegt somit kein Scheingeschäft iSd § 23 Abs 1 BAO vor.

Steuerliche Behandlung der streitgegenständlichen Zahlungen im Jahr 2010 und 2013

Somit ergibt sich, dass der Beschwerdeführer das Grundstück samt dem Schottervorkommen (Bodenschatz) an die Verkäuferin rechtswirksam verkauft hat. Die Verkäuferin wurde im Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 2008 sowohl zivilrechtliche als auch wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks.

Die Zahlungen im Jahr 2010 und 2013 sind somit nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG zu qualifizieren.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Da es noch keine explizite Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gibt, welche Auswirkung ein etwaig vereinbartes Wiederkaufsrecht auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hat, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 15. Mai 2024