

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Pilz & Partner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Grazer Straße 10, 4820 Bad Ischl, über die Beschwerde vom 31. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 3. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nachdem der Beschwerdeführer in seiner elektronischen Abgabenerklärung zur Einkommensteuer 2018 vom 22. Februar 2019 Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, welche dem besonderen Steuersatz von 30 % unterliegen, erklärt hatte, fand bei ihm aufgrund des Prüfungsauftrages vom 14. Juni 2019 eine Nachschau nach § 144 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) statt.

In der darüber verfassten Niederschrift vom 12. September 2019 vertrat die Prüferin die Ansicht, dass die Grundlagen für die Berechnung des besonderen Steuersatzes aus der Veräußerung von Grundstücken anders aufzuteilen seien, als dies der Beschwerdeführer in seiner Abgabenerklärung getan hatte. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers kündigte an, deswegen ein Rechtsmittel ergreifen zu wollen.

Dabei nahm die Prüferin dem Verhältnis der Aufteilung der Grundstückspreise im sogenannten „*Einheimischenmodell*“ folgend an, dass der marktkonforme Kaufpreis für Bauland in ***14*** im Jahr 2018 € 223,80 je m² und jener für das Erreichen des Grundstückes unabdingbaren Zufahrtsweges und eines vorgeschriebenen Rückhaltebeckens € 44,00 je m² betragen hätte (vorgeschriebener Kaufpreis laut Einheimischenmodell: Bauland € 85,00 pro m², Zufahrtsweg und Rückhaltebecken € 15,00 pro m²).

Das Finanzamt folgte im Einkommensteuerbescheid 2018 des Beschwerdeführers datiert vom 3. Oktober 2019 der in der oben genannten Niederschrift genannten Ansicht der Prüferin und erhöhte die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, welche dem besonderen Steuersatz von 30% unterliegen von € 26.361,00 auf € 31.178,29 und verwies zur Begründung auf die Niederschrift vom 12. September 2019.

Gegen diese Vorgangsweise wandte sich der Beschwerdeführer mit der Beschwerdeschrift vom 31. Oktober 2019 und beantragte gemäß § 262 Abs. 2 BAO keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen, und das Rechtsmittel unmittelbar dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Darin brachte der Beschwerdeführer vor, dass beim Verkauf des Grundstückes ***4*** der ***1*** (***11*** ***3***) und des Viertelanteils an der ***5*** dergleichen Katastralgemeinde mit dem Erwerber, Herrn DI ***6*** ***7*** ein einheitlicher Kaufpreis von € 178,00 pro Quadratmeter vereinbart worden sei. Dies entspreche einem Gesamtkaufpreis von € 182.000,00 (1.022,5 m², davon 762 m² Baugrundstück und 260,5 m² Wegeanteil). Eine Aufteilung des einheitlichen Kaufpreises anhand eines anderen Grundstücksverkaufes des Beschwerdeführers in unmittelbarer Nähe, bei welchem unfreiwillig nach den Vorgaben der Gemeinde eine Aufteilung des Grundstückspreises in Baugrundstück und Wegeanteil vorgenommen worden sei („*Einheimischenmodell*“), lehne der Beschwerdeführer ab, da es sich um einen unzulässigen Eingriff in die Privatautonomie handle. Der Aufteilungsschlüssel der Gemeinde sei willkürlich festgesetzt und nicht marktüblich, weswegen diese nicht auf einen marktkonformen Preis umgelegt werden könne. Verkehrsflächen und Wegerechte würden in aller Regel mindestens so hoch gehandelt werden wie Bauland, da ohne Zufahrtsrecht das komplette Bauland nahezu wertlos sei. Die vom Finanzamt vorgenommene Aufteilung widerspreche den Erfahrungen des Wirtschaftslebens.

Am 23. Dezember 2019 hat das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht unmittelbar vorgelegt und diesen Vorlagebericht auch den Beschwerdeführer übermittelt.

Darin brachte das Finanzamt vor, dass die Gemeinde des Beschwerdeführers zur Umwidmung von Grundstücken des Beschwerdeführers zum Bauland nur bereit gewesen sei, wenn vier Parzellen verkauft und davon zwei zu einem Fixpreis an von der Gemeinde namhaft gemachte Käufer verkauft würden. Die Käufer sollten nicht nur die Bauparzellen sondern jeweils einen Viertelanteil an einer Grundfläche erwerben, auf welcher nach dem Aufschließungsplan Gemeinde eine zu Zufahrtsstraße und ein Retentionsbecken zu errichten gewesen seien. Die

Aufschließungskosten seien an die Käufer weiterverrechnet worden. Bei einem Verkauf an einen „Einheimischen“ sei der (von der Gemeinde vorgegebene) Kaufpreis zwischen Baugrund und Verkehrsfläche unterschiedlich festgelegt worden. Beim hier gegenständlichen Verkauf an einen Ortsfremden am freien Markt hingegen, sei ein einheitlicher Kaufpreis für Bau- und Verkehrsflächen angesetzt worden. Die in der Niederschrift vorgenommene unterschiedlicher Wertermittlung für das Bauland beziehungsweise die Verkehrsflächen sei ein Akt der Beweiswürdigung, welcher mit den Denkgesetzen in Einklang stehe, weswegen die Beschwerde abzuweisen wäre.

Dazu hat der Beschwerdeführer keine Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat am 4. Mai 2018 mit Übergabe (spätestens am) 31. Oktober 2018 das Grundstück ***4*** der ***1*** ***11*** ***3*** im Ausmaß von 762 m² sowie einen ideellen Viertelanteil an den Grundstücken ***12*** und ***13*** der ***5*** ***11*** ***3*** im Ausmaß von 797 m² zu einem einheitlichen Kaufpreis von € 217.000,00 erworben, wovon € 35.000,00 auf den Ersatz für die Errichtung der Straße und des Retentionsbeckens entfielen, welche auf den Grundstücken ***12*** und ***13*** der ***5*** ***11*** ***3*** errichtet wurden. Dies entspricht einem Quadratmeterpreis von € 178,00 für die gesamte Fläche inklusive des ideellen Viertelanteiles an der dort errichteten Zufahrtsstraße und des Rückhaltebeckens.

Eine weitere Aufteilung des Kaufpreises wurde nicht vorgenommen.

Marktkonform beziehungsweise nach dem gemeinen Wert sind € 178,00 Quadratmeterpreis sowohl für die Baufläche als auch für den Anteil an der Zufahrtstraße und dem Retentionsbecken angemessen.

Die Baulandfläche wurde erst unmittelbar vor dem Verkauf als solche von der Gemeinde umgewidmet. Alle Grundstücksanteile waren am 31. März 2012 unstrittig nicht steuerverfassen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien, den von ihnen vorgelegten Unterlagen, dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung und öffentlichen Büchern.

Nach der Grundstückspreisübersicht der Zeitschrift GEWIINN, Ausgabe 5/18 (eine Mischung aus Kaufpreisdaten der Grundbücher, Maklerangaben und der statistischen Berechnung der Technischen Universität Wien), sind für ein- bis zweifamilienhaustaugliche Baugrundstücke ohne Aufschließungskosten in der Gemeinde ***14*** im Jahr 2018 pro m² € 140 bis € 180,00 zu bezahlen gewesen.

Damit entspricht der vom Beschwerdeführer beim Verkauf an DI ***6*** ***7*** erzielte Pauschalpreis für den Verkauf des Grundstückes ***4*** der ***1*** (***11*** ***3***) und des Viertelanteils an der ***5*** dergleichen Katastralgemeinde mit einem Durchschnittspreis von € 178,00 je m² sowohl für den Baugrund als auch für den Zufahrtsweg und das Rückhaltebecken, der oberen Grenze der für Bauland erzielbaren Grundstückspreise in ***14*** im Jahr 2018.

Umgelegt auf eine Aufteilung des Kaufpreises auf Baugrundstück und Zufahrtsweg beziehungsweise Rückhaltebecken, bedeutet dies, dass diese Werte die Annahme des Beschwerdeführers, dass für den Zufahrtsweg und das Rückhaltebecken von DI ***6*** ***7*** der gleiche Quadratmeterpreis wie für das Baugrundstück gezahlt hat werden müssen, stützen.

Insofern wird auch die Ansicht des Beschwerdeführers bestätigt, dass für Zufahrtsstraßen und andere notwendige Infrastruktur, ohne welche ein Baugrundstück nicht nutzbar wäre, oft die gleichen oder sogar höhere Quadratmeterpreise als für das Baugrundstück bezahlt werden.

Dies entspricht inhaltlich auch der Übung in vielen Gemeinden, dass Grundstücke zuerst zu einheitlichen Preis erworben werden und dann von diesem Grundstück erhebliche Flächen für die Errichtung des Zufahrtsweges oder anderer Straßenbauten vom Käufer kostenlos an die Gemeinde abgetreten werden müssen.

Diese Feststellung wird auch durch den Verkauf eines weiteren benachbarten Baugrundstückes durch den Beschwerdeführer an ***8*** ***9***, eines ebenfalls Gemeindefremden, am 27. März 2019, in welchem das Grundstück Nr. ***10*** im Ausmaß von 879 m², innenliegend in ***1*** und der zu 1/4 Anteil (B-LNR 4) an der ***5***. jeweils ***11*** ***3***, Bezirksgericht Vöcklabruck verkauft wurden, gestützt.

In diesem Vertrag wird der Kaufpreis für das Baugrundstück und den Zufahrtsweg sowie Rückhaltebecken ausdrücklich getrennt angeführt und entsprechen die dort angeführten Zahlen einem gleichen Quadratmeterpreis von je € 188,68.

Dieser Vertrag war der Prüferin bekannt, wurde für Berechnung in einer Excel-Tabelle verwendet und findet sich im elektronischen Dauerakt des Beschwerdeführers in der Datenbank der belangten Behörde, wurde jedoch dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt.

Zusammengefasst ergibt sich, dass DI ***6*** ***7*** für das beschwerdegegenständliche Grundstück marktkonform sowohl für die Baufläche als auch für den Anteil am Zufahrtsweg und dem Rückhaltebecken je m² € 178,00 bezahlt hat und dieser Wert auch für die Berechnung der Immobilienertragsteuer heranzuziehen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§§ 30 ff EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung lauten auszugsweise:

„§ 30. (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. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.

...

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfänglich 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 in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt

als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung und ist dem Finanzamt anzuzeigen.

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

....

§ 30a. (1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 30% 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.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.“

Im Fall des Beschwerdeführers bedeutet dies, dass das Grundstück *****4***** der *****1***** *****11***** *****3***** im Ausmaß von 762 m² zum Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 gehört und der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und den mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten zu bemessen ist, da die Widmungsänderung, welche die erste Bebauung ermöglicht, erst unmittelbar vor dem Verkauf erfolgte. Zusammen mit dem pauschalen Steuersatz von 30 %, wie in § 30a Abs. 2 EStG 1988 vorgesehen, ergibt dies eine Steuer von 18 % vom Verkaufserlös.

Dieses Baulandgrundstück hat eine Grundfläche von 762 m² ergibt bei einem Quadratmeterpreis von € 178,00 einen Verkaufserlös nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von € 135.639,00. Davon 18 % ergeben € 24.414,48 an Immobilienenertragsteuer.

Soweit der Viertelanteil an der an den Grundstücken *****12***** und *****13***** der *****5***** *****11***** *****3***** betroffen ist, handelt es sich ebenfalls um Altvermögen, jedoch wurde dieses nicht in Bauland oder eine Baufläche umgewidmet, weswegen hier § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung kommt und der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten zu bemessen ist. Zusammen mit dem pauschalen Steuersatz von 30 %, wie in § 30a Abs. 2 EStG 1988 vorgegeben, führt dies zu eine Steuer von 4,2 % vom Verkaufserlös.

Ein Viertel der Fläche des letztgenannten Grundstückes entspricht einer Fläche von 260,5 m². Multipliziert mit dem Quadratmeterpreis von € 178,00 sind dies € 135.636,00 Verkaufserlös. 4,2 % davon ergeben 1.947,50.

Addiert man die oben genannten Beträge ergibt dies eine Gesamtsumme an Immobilienertragsteuer in Höhe von € 26.361,98, also jenem Betrag, welchen der Beschwerdeführer als Immobilienertragsteuer gemäß § 30c EStG 1988 erklärt hat, weswegen der Beschwerde stattzugeben war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 sich dieses Erkenntnis auf die sich aus der Beweiswürdigung ergebende unmittelbare Anwendung des Gesetzestextes beschränkt, wurde keine Rechtsfrage berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Rechtssache hinausgeht.

Linz, am 26. Juli 2024