

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DAX WUTZLHOFFER UND PARTNER RECHTSANWÄLTE GMBH, Zaunergasse 4-6 Tür 8.OG, 1030 Wien, diese vertreten durch Mag Markus Dax und Mag Johannes Wutzlhofer, LL.M., über die Beschwerde vom 27. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 30. September 2015, nunmehr Finanzamt Österreich, betreffend Einkommensteuer 2014 (Immobilienvertragssteuer), Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

II. Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird mit EUR Null festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist der Zeitpunkt einer privaten Grundstücksveräußerung (Kaufvertrag vom 30.03.2012).

Beim Beschwerdeführer (kurz Bf) und seiner Ehefrau ***3*** erfolgte eine die Jahre 2012 bis 2014 betreffende Außenprüfung. Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde beim Bf erstmals die Einkommensteuer 2014 fest, und verwies als Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Der Festsetzungsbetrag von EUR 189.090,77 entfiel zur Gänze auf die private Grundstücksveräußerung.

Bericht über die Außenprüfung

Tz 1 des Prüfungsberichts lautet:

*„Mit Kaufvertrag vom 30.3.2012 wurde Grundvermögen an die ***1*** 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 ***7*** Landesregierung weitere Auflagen im Berufungsverfahren erteilt.*

*Am 26. Februar 2013 wurde vom Gemeinderat der Beschluss zur 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes des Areal von Grünland Land- und Forstwirtschaft im Bauland Wohngebiet samt Herstellung eines Lärmschutzwalles sowie von Lärmschutzwänden samt Verschwenkung der ***2*** in diesem Bereich gefasst.*

*Die Genehmigung der 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes durch die ***7*** 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 ***5*** vom 19.8.2013 erfolgte am 11.9.2013.*

*Am 17.12.2013 wurde schließlich durch die ***7*** 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.

Der Steuerpfl ist entgegen der behördlichen Ansicht aufgrund der Auskunft des Vertragserrichters Rechtsanwalts GmbH DAX & Partner der Meinung, dass diese Grundstücksveräußerung nicht der Immobilienertragsteuer unterliegt, weil die Vertragserrichtung 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 ***3*** und [dem Bf].*

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

Berechnung:

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

Davon 25% Einkommensteuer ergibt EUR 189.090,77.“

Bescheidbeschwerde

Gegen diesen Bescheid richtet sich die form- und fristgerecht erhobene Beschwerde vom 27. Oktober 2016, mit der sich der Rechtsanwalt auf die ihm erteilte Vollmacht beruft und mit der die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit sowie die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt wurden.

In der Beschwerde wurde vorgetragen, das FA gehe davon aus, 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.

Weiter wurde wörtlich ausgeführt:

„Das Bundesministerium vertritt zu bedingten und befristeten Geschäften derzeit folgende Ansicht

(RZ 6623 der geltenden Einkommensteuerrichtlinie - wörtlich zitiert):

- 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 war auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Kaufvertrages der Fall, wie sich aus der Randziffer 6620 der Einkommensteuerrichtlinie, welche Gültigkeit von 14.12.2011 bis 04.06.2013 hatte, hervorgeht, die lautet wie folgt (wörtlich zitiert):

- 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 08.02.1989, 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.

Die Behörde vermutet aufgrund des zeitlichen Verlaufs des Umwidmungsverfahrens, dass der Eintritt der aufschiebenden Bedingung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 30.03.2012 nicht hinreichend wahrscheinlich war. Begründend führt die Behörde aus, dass der Bedingungseintritt erst am 17.12.2013 erfolgt ist und daher die Grundstücksveräußerung der Immobilienenertragsteuer unterliegt. Daraus folgend erließ die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid.

Nach den dem Beschwerdeführer vorliegenden Informationen hat die entscheidende Behörde nicht den diesbezüglich als wesentliche Entscheidungsgrundlage heranzuziehenden Akt der ***Gemeinde*** ***4*** über den zeitlichen Verlauf des Umwidmungsverfahrens herangezogen.

Hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen wurden bereits im Jahre 2005 mit der ***Gemeinde*** ***4*** Gespräche über die Umwidmung der gegenständlichen Flächen geführt und wurde seitens der ***Gemeinde*** dieses Projekt bereits damals begrüßt und unterstützt. Aus diesem Grunde wurde auch bereits am 28.07.2005 zwischen dem Beschwerdeführer, den anderen beteiligten Grundstückseigentümern sowie der ***Gruppe*** eine Vereinbarung über ein Bebauungskonzept betreffend die Grundstücke Nr 983 - 993 abgeschlossen. In weiterer Folge wurde von den Grundeigentümern, der ***Gruppe*** sowie der ***Gemeinde*** ***4*** in enger Zusammenarbeit die für die Umsetzung des Projektes erforderliche Umwidmung sowie die hierfür erforderlichen Schritte besprochen und gesetzt.

Aus dem gegenständlichen abgeschlossenen Kaufvertrag vom 30.03.2012 geht eindeutig hervor, dass der Verkäufer und der Käufer jedenfalls bereits davor absoluten Konsens über den

*Grundstücksverkauf hatten und auf Grund der geführten Gespräche mit der ***Gemeinde***
 4 auch feststand, dass es sicherlich zu einer Umwidmung der Fläche kommen wird.*

*Bei genauerer Betrachtung der zeitlichen Abfolge haben die Parteien bereits am 28.7.2005 eine Vereinbarung über das Bauungskonzept der Grundstücke unterzeichnet. Darauf folgend haben die Vertragsparteien einen Kaufvertrag im Jahre 2008, über dieselben Grundstücke wie im Kaufvertrag vom 30.03.2012 abgeschlossen. Auf der Seite 3 des Kaufvertrags wird über den derzeitigen Projektstand berichtet und angemerkt, dass die ***Gemeinde*** ***4*** bereits die notwendigen Schritte zur Umwidmung eingeleitet hat. Außerdem wurde von der ***Gemeinde*** ***4*** bereits ein Grundsatzentschluss zur Umwidmung der Grundstücksflächen im Jahr 2009 gefasst.*

*Die Parteien waren sich ebenfalls über den Kaufpreis einig, dieser sollte € 105,00 netto/m² Bauplatzfläche betragen. Explizit wird auf ***Seite*** darauf hingewiesen, dass auch der Verkäufer das Projekt durchführen würde, wenn der Käufer Finanzierungsprobleme hätte. Dies spricht ebenfalls für eine sichere Umwidmung des Grundstücks, um das Projekt realisieren zu können.*

Der Beschluss des Gemeinderats zur 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes erfolgte zwar erst in der Gemeinderatssitzung am 26.02.2013 (siehe zu 7 des Protokolls vom 26.02.2013). Die Genehmigung und die Gesetzmäßigkeitserklärung durch die Aufsichtsbehörde der niederösterreichischen Landesregierung war danach nur noch Formsache und erfolgte am 08.07.2013, jedoch war der Umwidmungsprozess schon weit vor dem Datum des Vertragsabschlusses in die Wege geleitet worden. So fand beispielsweise am 17.10.2011 eine diesbezügliche Besprechung über die Erhebung zur gegenständlichen 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes statt und war sämtlichen Beteiligten spätestens nach dieser Besprechung klar, dass es zu einer Umwidmung kommen wird, sofern die in dieser Besprechung aufgezeigten Punkte (HQ100, Lärmschutz) erfüllt werden.

*Nachdem zwischen den Beteiligten sowie den zuständigen Behörden sämtliche offenen Punkte abgeklärt waren, wurde zuerst mündlich die weitere Vorgehensweise sowie die vom Erwerber zu erbringenden Leistungen besprochen und schlussendlich zwischen, der ***1*** GmbH als Erwerber der Flächen und der ***Gemeinde*** ***4*** eine Vereinbarung über die Umwidmung der gegenständlichen Fläche abgeschlossen, welche Vereinbarung ebenfalls in der Gemeinderatssitzung vom 26.02.2013 beschlossen wurde (siehe zu 4 des Protokolls vom 26.02.2013).*

*In dieser Vereinbarung hat sich die ***Gemeinde*** ***4*** gegenüber der Käuferin zur Umwidmung dieser Flächen verpflichtet und wurde in dieser Vereinbarung auch der zeitliche Ablauf der hierfür erforderlichen Schritte noch einmal ausdrücklich festgelegt. Der Abschluss und die Genehmigung dieser Vereinbarung in der Gemeinderatssitzung war nur mehr der finale*

Schritt in diesem Projekt, um die bisher geführten mündlichen Gespräche und Vereinbarungen abschließend zusammenzufassen.

*Insbesondere auf Grund der dieser Vereinbarung vorangehenden Gespräche war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 30.03.2012 klar, dass die vereinbarte aufschiebende Bedingung (Umwidmung der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen in Bauland-Wohngebiet bzw. Bauland Aufschließungsgebiet) jedenfalls eintreten wird. Auch wurde dies stets vom Bürgermeister der ***Gemeinde*** ***4*** bestätigt und das Projekt entsprechend unterstützt und könnte dies im Rahmen einer mündlichen Verhandlung von diesem auch bestätigt werden.*

*Auch müsste sich der zeitliche Ablauf der Umwidmung eindeutig aus dem diesbezüglichen Akt der ***Gemeinde*** ***4*** ergeben und aus diesem Akt insbesondere klar hervorgehen, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages die Erfüllung der aufschiebenden Bedingung nicht nur sehr wahrscheinlich war, sondern sogar sicher.*

*In § 9 der aufschiebenden Bedingung wird wörtlich darauf hingewiesen, das Projekt auch in einem kleineren Umfang als ursprünglich geplant durchführen lassen zu wollen. Es wird ebenfalls bereits im Kaufvertrag vom 30.03.2012 festgehalten, dass es einen Nachtrag geben wird aufgrund der Planungsunsicherheiten im ersten vermessungstechnischen Gutachten von DI ***5*** vom 15.02.2012. Im ersten Nachtrag zum Kaufvertrag wird wieder darauf hingewiesen, dass es nur aufgrund der noch nicht feststehenden Grundstücksflächen zu diesem Nachtrag kommt. Es wird auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es auf dem abgeschlossenen Kaufvertrag vom 30.03.2012 keine Auswirkungen haben soll, sondern dieser unberührt vollinhaltlich aufrecht bleibt. Es wird lediglich festgehalten, dass die Grundlage dieses Nachtrags der neue Teilungsplan des DI ***5*** vom 19.08.2013 ist.*

Beweis: beizuschaffender Akt über den zeitlichen Ablauf der Umwidmung der gegenständlichen Grundstücksflächen;

*Bürgermeister der ***Gemeinde*** ***4*** als Zeuge;*

*Vorzulegende Niederschrift über die Erhebung und Besprechung am 17.10.2011 in der ***Gemeinde*** ***4*** zur 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes;*

Vorzulegendes Bebauungskonzept betreffend die Grundstücke Nr. 983 - 993 vom 28.07.2005;

Vorzulegender Erläuterungsbericht Büro Dr. Paula Raumplanung, Raumordnung und Landschaftsplanung ZT-GmbH;

Weitere Beweise werden ausdrücklich vorbehalten.

Wie sich aus der Einkommensteuerrichtlinie ergibt, ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts maßgeblich.

Daraus folgt, dass die aufschiebende Bedingung auf dem Vertragsabschluss rückwirkt und somit der 30.03.2012 als Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes gilt, sodass der gegenständliche Veräußerungsvorgang nicht der Immobilienertragsteuer unterliegt. „

Beschwerdevorentscheidung

Darüber erging die Beschwerdevorentscheidung mitsamt gesonderter Bescheidbegründung, die mit Rückschein RSb zugestellt wurden. Bei der Zustellung beider Erledigungen wurde als Empfänger der Bf ausgewiesen. Der Bescheid wurde am 20.01.2016, die gesonderte Bescheidbegründung (Verf67) am 21.01.2016 zugestellt. Die belangte Behörde begründete die Abweisung des Rechtsmittels wie folgt:

„Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer neben anderen Einkünften auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Sonstige Einkünfte sind gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 2012/22, 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. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Einkünfte begründender Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 ist die Veräußerung eines Grundstückes. Unter Veräußerung ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen.

Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in der Fassung 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 2012/22, als Einkünfte anzusetzen: Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 Prozent des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

§ 30a Abs. 1 leg.cit. bestimmt: Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen 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.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Betrag ist danach nicht nur dann als dem Abgabepflichtigen zugeflossen anzusehen, wenn er ihm bar ausbezahlt wurde, sondern genügt es, dass der Empfänger in der Lage ist, über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich zu verfügen.

Als Zeitpunkt der Veräußerung (= Anschaffung) ist im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (zB Kauf- oder Tauschvertrag) und - abweichend vom allgemeinen steuerlichen Anschaffungszeitpunkt (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums) im Sinne der Erlangung der faktischen Verfügungsgewalt über das Wirtschaftsgut, nicht jener der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend.

Dies gilt grundsätzlich auch bei bedingten Rechtsgeschäften:

- *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.*

Streitgegenständlicher Kaufvertrag wurde am 30.3.2012 abgeschlossen.

Laut § 1 dieses Vertrages wird nach Vorliegen des endgültigen Flächenwidmungsplanes sowie der rechtskräftigen Umwidmung ein neuer Teilungsplan erstellt und die vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen neu festgelegt.

Laut § 9 ist die Rechtswirksamkeit aufschiebend bedingt durch die rechtskräftige und nicht mehr bekämpfbare Umwidmung der vertragsgegenständlichen Grundstücksflächen in Bauland – Wohngebiet bzw. Aufschließungsgebiet. Sollte die für die Umsetzung des Projektes erforderliche Umwidmung nicht bis spätestens 31.12.2013 erfolgt sein, gilt der Vertrag als nicht abgeschlossen und erzeugt keinerlei Rechtswirkungen.

Der Kaufvertrag ist auflösend bedingt abgeschlossen worden.

Um beurteilen zu können, ob der Eintritt der Bedingung hinreichend wahrscheinlich war, müssen die Umstände bei Vertragsabschluss geprüft werden.

Die Chronologie des Umwidmungsverfahrens ist im Betriebsprüfungsbericht ausführliche dargestellt und wird darauf verwiesen. Daraus ist ersichtlich, dass lediglich zwei Schritte, nämlich am 26.6.2009 der Grundsatzbeschluss des Gemeinderates über die Umwidmung des Areals sowie die Kundmachung der Auflage zur 16. Änderung des Flächenwidmungsplanes vom 24.8.2011 bis 6.10.2011, vor dem Kaufvertragsabschluss am 30.3.2012 gelegen sind.

*Sämtliche anderen behördlichen Schritte, wie wasserrechtliche Bewilligung, welche sogar auch noch beeinsprucht wurde, Raumordnungsbeschluss sowie dessen Genehmigung durch die ***7*** Landesregierung, sowie Genehmigung des Teilungsplanes des Zivilgeometers erfolgten zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt als der Vertragsabschluss.*

Wenn in der Beschwerde auf mit der Gemeinde geführte Gespräche bereits im Jahr 2005 hingewiesen wird sowie auf den Abschluss eines Bebauungskonzeptes im Jahr 2007 und von Kaufverträgen im Jahr 2008, so ist aus der Tatsache, dass diese Kaufverträge mangels Umwidmung letztlich gar nicht zustande gekommen sind, erkennbar, dass es sich lediglich um Gesprächsverhandlungen gehandelt hat, welche aber nicht in konkreten Beschlüssen ihren Ausfluss gefunden haben. Dass sich Verkäufer und Käufer über die Umwidmung sicher waren, ist nicht relevant, ist das Umwidmungsverfahren doch ein behördliches Verfahren und kann seitens der Vertragsparteien nur bedingt beeinflusst werden.

Auch die am 17.10.2011 stattgefundene Besprechung über die Erhebung zur 16. Änderung des örtlichen Raumordnungsprogrammes ist für den Standpunkt des Beschwerdeführers nicht hilfreich, wurde doch dort offenbar eine Umwidmung ebenfalls von Bedingungen abhängig gemacht. Im Hinblick auf die Anzahl der zu erfüllenden Bedingungen für eine Umwidmung kann zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht von einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintrittes ausgegangen werde[n].

Vorlageantrag

Im form- und fristgerecht mit Schriftsatz vom 10.02.2016 erhobenen Vorlageantrag wurde gerügt, dass beim Zustellvorgang die Vollmacht nicht berücksichtigt wurde und bei weiteren Erledigungen um Berücksichtigung der Vollmacht ersucht.

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 21.04.2016 wurde die Beschwerde mitsamt zugehörigen Unterlagen dem BFG zu Entscheidung elektronisch vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

§ 30 EStG 1988 idF 1. Stabilitätsgesetz 2012 vom 31.03.2012, 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.

... "

§ 30 EStG 1988 idF vor 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sah vor:

„(1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

...

2. Veräußerungsgeschäfte über zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter innerhalb der Frist der Z 1 lit. a oder lit. b, soweit der Unterschiedsbetrag gemäß Abs. 4 nicht als betriebliche Einkünfte zu erfassen ist.

Wurde das Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt oder den Eröffnungszeitpunkt des Geschäftes beim Rechtsvorgänger abzustellen.

...

(3) Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:

1. Soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

2. Wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden.

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

...“

§ 696 ABGB lautet

„Eine Bedingung ist ein ungewisses Ereignis, von dem ein Recht abhängig gemacht wird. Die Bedingung ist bejahend oder verneinend, je nachdem, ob sie sich auf den Eintritt oder

Nichteintritt des Ereignisses bezieht. Sie ist aufschiebend, wenn das zugedachte Recht erst nach ihrer Erfüllung wirksam wird, und auflösend, wenn das zugedachte Recht bei ihrem Eintritt verloren geht.“

2. Sachverhalt

Der Bf und seine Ehegattin ***3*** waren je zur Hälfte Eigentümer der in EZ 286 des Grundbuches ***4*** eingetragenen, landwirtschaftlichen Grundstücke Nr 983 und 987. Die Eheleute hatten ihr Eigentumsrecht an diesen Grundstücken durch Übergabsvertrag aus dem Jahr 1994 erworben.

Am 28.07.2005 wurde in einem "Bebauungskonzept für die ***Gemeinde*** ***4***", erstellt von der ***GmbH***, in Bezug auf die Grundstücke Nr. 983 bis 993, womit die dem Bf und seiner Ehefrau gehörenden Grundstücke mitumfasst waren, festgehalten, dass das Gesamtareal aus einer Gesamtfläche von ca 107.325 m² besteht und davon laut Auskunft der ***Gemeinde*** ***4*** 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 einschließlich dem Bf, die angeführten Grundstücke bis zur endgültigen Entscheidung der Projektumsetzung ausschließlich an die ***GmbH*** oder eine ihrer Tochterunternehmen zu veräußern.

Am 11.06.2008 schlossen der Bf und seine Ehegattin sowie die weiteren Liegenschaftseigentümer mit der ***G** ErrichtungsGmbH (im Folgenden kurz: ErrichtungsGmbH) einen Kaufvertrag über die genannten Liegenschaften ab. Laut Punkt II - Projektbeschreibung - plante die ErrichtungsGmbH in ***4*** auf einem Areal von ca. 107.325 m² die Errichtung eines Projekts mit ca 170 bis 190 Wohneinheiten. Festgehalten wurde, dass dem B. 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 ErrichtungsGmbH vor, das Projekt in einem kleineren Umfang durchzuführen.

Vertragsgegenstand waren unter Verweis auf die Vermessungsurkunde des DI ***5*** vom 20.03.2008 ua die Grundstücke des Bf und seiner Ehefrau: 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. Vereinbart 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 werde, in dem der Kaufpreis der Höhe nach festgesetzt wird (Punkt III des Vertrages).

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 ***GT*** GmbH das Projekt in einem kleineren Umfang als ursprünglich geplant durchgeführt."

In der Sitzung des Gemeinderats der ***Gemeinde*** ***4*** am 26.06.2009 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 30.03.2012 wurde der beschwerdegegenständliche Kaufvertrag zwischen dem Bf, seiner Ehefrau und den weiteren Liegenschaftseigentümern jeweils als Verkäufer und der ***GT*** GmbH i.G. als Käufer abgeschlossen. Unter § 1 - Einleitung - wurde vorab festgehalten, dass der Vertrag vom 11.06.2008 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*** ***4*** 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*** 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 den Bf und seine Ehefrau, dass aufgrund des Teilungsentwurfs des DI ***5*** vom 15.02.2012 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.

§ 9 - Aufschiebende Bedingungen – lautet 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*** ErrichtungsGmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 31.03.2012 gegründet und am 24.4.2012 zu FN ***6*** in das Firmenbuch eingetragen.

In der Sitzung des Gemeinderats der ***Gemeinde*** ***4*** 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 8.07.2013.

Im 1. Nachtrag vom 4.10.2013 zum Kaufvertrag vom 30.3.2012 wurde festgehalten, dass unter Zugrundelegung des Teilungsplans von DI ***5*** vom 19.08.2013, betreffend den Bf und

seine Ehefrau, nunmehr nachstehende, sich auf Grundlage des neuen Teilungsplans ergebende Trennstücke/Grundstücke den Gegenstand des Kaufvertrags 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 30.03.2012 wurde wiederum zwischen dem Bf und seiner Ehefrau als Verkäufer sowie der ***GT*** ErrichtungsGmbH 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 den 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.

3. Beweiswürdigung

Obige Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsakts, das Vorbringen des 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.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I.

Bescheidbeschwerde und Vorlageantrag sind form- und fristgerecht. Die Bescheidbeschwerde ist auch begründet.

Mit Schriftsatz vom 6.09.2024 wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgenommen.

Strittig ist die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorgangs vom 30.03.2012. Die 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 der Veräußerungsvorgang folglich der Immobilienertragsteuer unterliege. Demgegenüber vertritt der Bf durch seinen Rechtsvertreter

die Auffassung, dass der Abschluss des Kaufvertrags am 30.03.2012 maßgeblich sei und bleibe, sodass der Veräußerungsvorgang nicht der Immobilienertragsteuer unterliege.

Die Streitfrage ist eine ausschließliche Rechtsfrage. Da der Sachverhalt unstrittig ist und die Beweisanträge nicht ausführen, was die Zeugen und anzuschaffenden Beweismittel (übrigens zum Teil unzulässige Erkundungsbeweise) zur Beantwortung der Rechtsfrage beitragen könnten, sind die Beweisanträge abzuweisen.

Vorausgeschickt wird, dass über die von der Ehefrau erhobenen Bescheidbeschwerde das BFG zu Recht erkannte, dass die Immobilienertragsteuer 2014 nach § 30 EStG 1988 zu Unrecht festgesetzt worden war und die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides aussprach (BFG 29.02.2024, RV/7101904/2016). Ebenso entschied das BFG in dem gleichgelagerten Beschwerdefall einer weiteren Mitveräußerin (BFG 29.11.2023, RV/7104111/2016).

Soweit sich sowohl die belangte Behörde zumindest erkennbar als auch der Bf durch seinen Rechtsvertreter auf die Einkommensteuerrichtlinien stützen, ist zu sagen, dass Richtlinien oder Erlässe nicht zum abgeschlossenen Katalog der verbindlichen Rechtsquellen zählen und ihnen daher keine normative Wirkung zukommt. Sie stellen lediglich einen Auslegungsbehelf dar und geben die Rechtsmeinung der Verwaltung wieder. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus Richtlinien (Erlässe) nicht abgeleitet werden (vgl. bloß VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038).

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

"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."

Als Konsensualvertrag kam der gegenständliche Kaufvertrag durch übereinstimmende Willenserklärungen am 30.3.2012 zustande. Ware und Preis als essentialia negotii standen zu diesem Zeitpunkt fest: EUR 105,00 je Quadratmeter. Nach dem Prinzip der kausalen Tradition geht zivilrechtlich das Eigentum an einer Sache aufgrund eines mängelfrei zustande gekommenen schuldrechtlichen Vertrages (zB Kaufvertrag) und nachfolgender Übergabe der Sache über (traditio). Für den Eigentumsübergang bedarf es eines obligatorischen Rechtsgeschäftes und - idR zweier - sachenrechtlichen Verfügungsgeschäfte. Mit Zustandekommen des schuldrechtlichen Kaufvertrages erlangt jeder Vertragspartner den rechtsverbindlichen Anspruch auf Erfüllung der Gegenleistung.

Das Einkommensteuerrecht kennt davon abweichend iVm einer Erwerbstätigkeit das wirtschaftliche Eigentum und stellt iZm einer wirtschaftlichen Erwerbstätigkeit auf die Erlangung der tatsächlichen Verfügungsmacht ab (§ 21 BAO). Das Spekulationsgeschäft des § 30 EStG 1988 steht demgegenüber außerhalb der Erwerbstätigkeit, denn § 30 erfasst ausschließlich Veräußerungsvorgänge von Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, sodass es diesfalls nicht auf die Verschaffung der Verfügungsmacht ankommt. Für das Spekulationsgeschäft ist grundsätzlich das Verpflichtungsgeschäft Anknüpfungspunkt:

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 Verfügungsmacht sind nicht entscheidend (Kanduth-Kristen in JAKOM⁵, EStG, § 30 Tz 12 mwN ; VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105 mwN).

Auch bei der Vereinbarung von Bedingungen bleibt der Zeitpunkt des Zustandekommens des Verpflichtungsgeschäftes der zeitliche Anknüpfungspunkt für das Vorliegen eines Veräußerungsgeschäfts iSd § 30 EStG 1988, ist somit unverrückbar. Tritt die Bedingung nicht ein, so fällt das Verpflichtungsgeschäft mit obligatorischer Ex-tunc-Wirkung weg. Im umgekehrten Fall wirkt der sodann erfolgte Eintritt einer aufschiebenden Bedingung ebenso auf das seinerzeitige Verpflichtungsgeschäft zurück.

Da im Beschwerdefall der Abschluss des Kaufvertrags mit 30.3.2012 und somit noch vor dem 31.3.2012 erfolgte, 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; BFG 29.02.2024, RV/7101904/2016).

Bis zum Bedingungseintritt (§ 696 ABGB) 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. 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 (nochmals BFG RV/7101904/2016).

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; nochmals BFG RV/7101904/2016).

Die rechtlich nicht verbindlichen Richtlinien vertreten dieselbe Rechtsansicht wie die hL und RSp. 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. 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. (BFG 29.02.2024, RV/7101904/2016).

Den Tatbestand des § 30 EStG 1988 in der Fassung vor dem 1. StabG erfüllt der Bf bereits wegen Überschreitens der Spekulationsfrist von zehn Jahren nicht.

Das Vorliegen einer Ausnahme von den zuvor dargelegten grundsätzlichen Regelungen (Abstellen auf den Zeitpunkt, in dem das Verpflichtungsgeschäft zustande kommt) hat die belangte Behörde nicht dargetan (vgl *Kanduth-Kristen* in JAKOM⁵, EStG, § 30 Tz 13). Eine solche Ausnahme konnte auch vom BFG nicht festgestellt werden.

4.2. Zustellung

Die Beschwerdeentscheidung wurde trotz Berufung auf die erteilte Vollmacht nicht an den Rechtsanwalt, sondern an den Bf zugestellt. Für den Übergang der sachlichen Zuständigkeit zur Entscheidung über eine Bescheidbeschwerde auf das BFG ist eine rechtswirksam zugestellte BVE Voraussetzung.

Im Hinblick auf die in den Folgejahren eingestellte rechtsanwaltliche Vertretung äußerte das BFG Zweifel am Umfang der Vollmacht und ersuchte mit hg Beschluss vom 26.07.024 um Vorlage der Vollmachtsurkunde (§ 103 Abs 2 BAO, Einkommensteuer als wiederkehrend zu erhebende Abgabe). Da dieser Aufforderung nicht nachgekommen worden ist, erfolgt die Zustellung des Erkenntnisses an den Bf.

5. Einkommensteuer 2014

Nach § 39 EStG 1988 ist ein Unterbleiben der Veranlagung auch bei geringen Einkünften, anders als bei nichtselbständigen Einkünften (§ 41 EStG 1988), nicht vorgesehen. Somit ist die Einkommensteuer mit EUR Null festzusetzen.

Berechnung der Einkommensteuer 2014 (in Euro):

Sonstige Einkünfte:	
Funktionsgebühren	2.749,32
abzüglich Sonderausgaben:	
Pauschbetrag	-60,00
Kirchenbeitrag	-100,00
außergewöhnliche Belastung	-1.320,00
Einkommen 2014	1.269,32
Festgesetzte Einkommensteuer 2014	0,00

6. 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 im Beschwerdefall zur Frage der Besteuerung von Einkünften aus Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 alte Rechtslage 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 26. September 2024