

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Bf., Str., PLZ Ort, über die Beschwerde vom 12.06.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 15.05.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 18.06.2013 wurde gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben (Aufhebungsbescheid vom 15.05.2014) und durch den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15.05.2014 ersetzt, da die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung (Kaufvertrag vom 16.07.2012 zw. dem Beschwerdeführer (Bf.) und der XY GmbH) nicht erfasst waren.

Der Bf. hatte am 26.04.2011 mit der Gemeinde Ort einen Vertrag betitelt mit "Option auf Abschluss eines Kaufvertrages" über das Grundstück 1234 KG Ort abgeschlossen. Der Bf. erklärte außerdem am 26.04.2011 schriftlich unwiderruflich, dass nicht die Gemeinde selbst die Option ausüben müsse, sondern schriftlich auch einen Dritten namhaft machen könne, der die Option ausüben und die Liegenschaft wirksam erwerben könne.

In der **Beschwerde vom 12.06.2014** gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 / Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 15.05.2014 führte der Bf. aus, dass im Bescheid die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit € 8.840,40 vorgeschrieben wurde, obwohl bereits am 26.04.2011 ein Vorvertrag abgeschlossen wurde, der einem Kaufvertrag entspricht. Die Vermessung hat bereits 2011 stattgefunden, sodass der Vertrag 2012 nur mehr ein Formalakt war. Bis zum 31.07.2014 werde eine ergänzende Begründung nachgereicht. Es wird beantragt von der Vorschreibung der Immobilieneinkommensteuer Abstand zu nehmen.

Am 27.07.2014 führte der Bf. in der Ergänzung zur Beschwerde vom 12.06.2014 aus, dass er eine kleine Bio-Landwirtschaft in Ort2, Gemeinde Ort bewirtschaftet. Das Grundstück 1234 grenzt an das bestehende Betriebsbaugelände und die Gemeinde benötigte für die Erweiterung dringend eine Teilfläche von 1.112 m², worüber am 26.04.2011 ein umfangreicher Optionsvertrag abgeschlossen wurde. Dieser bereits vorgelegte Vertrag enthält u.a. den Kaufpreis, die Abwicklung des Kaufpreises, die Anmerkung der Rangordnung, sowie die Kostentragungen. Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages war durch die Genehmigung der Grundverkehrsbehörde bedingt, die unmittelbar im Anschluss erteilt wurde. Mit Vermessungsurkunde vom 20.11.2011, GZ: 12345/67 erfolgte die Vermessung der Teilfläche. Ab diesem Zeitpunkt sei das Grundstück für den Bf. nicht mehr verfügbar gewesen. Die formelle Übertragung an die XY GmbH verzögerte sich durch den Konkurs einer Baufirma bis ins Jahr 2012. Daraus wird geschlossen: Die Grundabtretung fand 2011, also außerhalb der Gültigkeit der Immobilieneinkommensteuer statt, das Verpflichtungsgeschäft sei für den Bf. durch die Verträge aus 2011 entstanden. Ebenso sei gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Zur Verdeutlichung sei die Option vom 09.04.2014 zwischen der Gemeinde und dem Bf. (die Gemeinde benötigt noch eine Fläche) erwähnt, in der der Kaufpreis aus 2011 um die anfallende ImmoESt erhöht wurde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 09.09.2014** wurde die Beschwerde vom 12.06.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15.05.2014 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt: "Einkünfte begründender Tatbestand des § 30 EStG 1988 ist die Veräußerung. Im Zusammenhang mit Grundstücken ist der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich. Im § 1053 ABGB ist festgelegt, dass durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen wird, er gehört zu den Titeln um Eigentum zu erwerben.

Der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages ist dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht wurde, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnimmt (VwGH 17.12.1965, 2372/64; VwGH 23.02.1971, 1753/70; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

In dem vorgelegten Schriftstück vom 26.04.2011, betitelt mit "Option auf Abschluss eines Kaufvertrages" zwischen dem Bf. und der Gemeinde Ort, wird im Pkt. IV ausdrücklich angeführt, dass die Übergabe und Übernahme des Kaufobjekts mit der letzten Vertragsunterfertigung erfolgt und nach Pkt. II der Kaufpreis erst mit Einverleibung des Eigentumsrechts für den Käufer an den Bf. ausgehändigt wird. Ein Kaufvertrag wurde zu diesem Zeitpunkt nicht abgeschlossen.

Durch eine Option wird dem Vertragspartner ein einseitiges Gestaltungsrecht eingeräumt, einen Vertrag abzuschließen, wobei das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei

Ausübung der Option zustande kommt. Bei Ausübung einer vor dem 01.04.2012 eingeräumten Option nach dem 31.03.2012 gilt daher die neue Rechtslage für Grundstücksveräußerungen (vgl. EStR Rz 6623).

Der für die Besteuerung maßgebliche Kaufvertrag wurde am 16.07.2012 zwischen dem Bf. und der XY GmbH abgeschlossen und in das Grundbuch eingetragen. Als Zeitpunkt der Veräußerung ist wie oben angeführt der Abschluss des Kaufvertrages maßgeblich, im Pkt VII ist der Zeitpunkt der Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Grundstücksfläche in den tatsächlichen Besitz der Käuferin mit Unterfertigung des Vertrages durch sämtliche Vertragsteile (Verkäufer 16.07.2012, Käufer 02.07.2012) festgelegt worden bzw. wurde als Verrechnungsstichtag der 01.07.2012 vereinbart. Die Veräußerung unterliegt den Bestimmungen des § 30 EStG idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, da der maßgebliche Kaufvertrag erst nach dem 31.03.2012 abgeschlossen wurde.

Gemäß § 30 Abs 4 Z 1 EStG ist im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31.12.1987 als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40 % des Veräußerungserlöses ermittelten Anschaffungskosten anzusetzen. Die Bauplatzbewilligung wurde mit Bescheid vom 04.01.2012 für das verkaufsgegenständliche Grundstück erteilt. Als Bemessungsgrundlage für die Grundstücksveräußerung ergibt sich daher ein Betrag von € 35.361,60, davon 25 % gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 ergibt € 8.840,70."

Im **Vorlageantrag vom 25.09.2014**, eingelangt am 29.09.2014, verwies der Bf. auf die Begründungen und vorgelegten Unterlagen in der Beschwerde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.11.2014 wurde die Beschwerde vom 12.06.2014 gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012, Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 15.05.2014 als unbegründet abgewiesen.

Am 22.12.2014 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

Nach § 29 Z 2 EStG 1988 zählen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31) zu den sonstigen Einkünften.

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören (§ 30 Abs 1 EStG 1988).

Gemäß § 30a Abs 1 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs 2) anzuwenden ist.

Nach § 124b Z 215 EStG 1988 traten die §§ 30 und 30a, jeweils in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. Nr. 22/2012, mit 1. April 2012 in Kraft und waren erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

Nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, als Einkünfte anzusetzen:

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.

Gemäß § 250 Abs 1 lit a BAO hat die Bescheidbeschwerde die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet, zu enthalten.

Erwägungen

In der Beschwerde vom 12.06.2014 ist der Bescheid gegen den sie sich richtet als Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 / Aufhebung gem. § 299 BAO vom 15.05.2014 bezeichnet

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs 1 lit a BAO ist es, das Verwaltungsgericht in die Lage zu versetzen, über die Beschwerde eine Entscheidung zu treffen. Es genügt für die Bezeichnung des Bescheids, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet und die Behörde aufgrund des Beschwerdevorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist (vgl VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041) [*Fischerlehner*, Abgabenverfahren² (2016), § 250 Anm 3].

Aus dem Inhalt der Eingabe vom 12.06.2014 geht eindeutig hervor, dass sich die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 richtet und nicht gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO.

Strittig ist, ob die Veräußerung des Grundstückes vor In-Kraft-Treten der Immobilienertragsteuer (ImmoESt) am 01.04.2012 oder nach diesem Zeitpunkt erfolgt ist bzw. ob bereits die Option auf Abschluss eines Kaufvertrages vom 26.04.2011 als das

maßgebliche Verpflichtungsgeschäft anzusehen war oder erst der nach dem 01.04.2012 abgeschlossene Kaufvertrag.

Ungeachtet des Umstandes, dass die anzuwendenden Rechtsvorschriften der §§ 29 und 30 EStG 1988 an den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes bzw. den Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses anknüpfen, gilt nach den Erläuterungen (RV 1680 BlgNR XXIV. GP) hinsichtlich der steuerlichen Erfassung der Einkünfte unverändert § 19 Abs 1 EStG 1988. Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden sind daher in dem Zeitraum steuerlich zu erfassen, in dem sie tatsächlich zugeflossen sind.

Ausnahmsweise ist der Zeitpunkt des förmlichen Kaufvertragsabschlusses dann nicht maßgebend, wenn schon vorher eine beide Vertragsparteien bindende, den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung geschlossen worden wäre, die dem Berechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Käufers verschafft hätte (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Unter Anschaffung und Veräußerung im Sinn des § 30 EStG 1988 sind daher die schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte zu verstehen, die die Durchsetzung des Übereignungsanspruches im Rechtsweg ermöglichen.

Nach § 1053 ABGB wird durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen.

Grundsätzlich ist die Bezeichnung der Vertragsurkunde für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, ohne Bedeutung (VwGH 10.6.1991, 90/15/0129); entscheidend ist vielmehr, ob aus dem Inhalt des Vertrages die Annahme berechtigt ist, dass durch ihn ein Anspruch auf Übereignung bereits begründet ist.

Eine Option räumt dem Berechtigten ein Gestaltungsrecht ein, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Gang zu setzen. Ihre Ausübung begründet unmittelbar die vertraglichen Pflichten. So kann der Mietoptionsberechtigte sofort auf Übergabe des Bestandobjekts klagen. Anders als beim Vorvertrag ist es somit nicht nötig, erst auf Vertragsschluss zu dringen.

§ 936 findet auf die Option grundsätzlich analoge Anwendung. Sie muss daher alle wesentlichen Vertragsbestimmungen (Rz 14 f) enthalten. Das Fehlen von Abreden über Vertragspunkte, die das dispositive Gesetzesrecht ergänzt, schadet auch bei der Option nicht. Die Option muss aber – anders als der Vorvertrag (Rz 16) – keinen Ausübungszeitpunkt vorsehen. Ein solcher Zeitpunkt ist entbehrlich, weil der aus der Option Verpflichtete bei der Begründung des Rechtsgeschäftes nicht mitwirken muss, außerdem wäre er aus Sicht der Parteien oft nicht sinnvoll (*Perner in Schwimann/Kodek, ABGB*⁴, § 936 Rz 7f).

Eine Option ist ein Vertrag, durch den einem Vertragsteil das Recht eingeräumt wird, ein inhaltlich bereits festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen (OGH vom 29. August 1994, 1 Ob 585/94, SZ 67/137). Das einseitige

Rechtsgeschäft kommt durch die Abgabe einer einseitigen Erklärung zu Stande (Fellner, Grunderwerbssteuer 15 Lfg. § 1 Rz 112).

Da bei Optionsgeschäften das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option zustande kommt, gilt daher – bei Ausübung einer vor dem 1.4.2012 eingeräumten Option nach dem 31.3.2012 – die neue Rechtslage für Grundstücksveräußerungen (*Unger in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 30).

Zur Qualifizierung des Vertrags betitelt mit "Option auf Abschluss eines Kaufvertrages" vom 26.04.2011 als Option:

Gegen die Annahme einer Option spricht, dass lt. Pkt IV. des gegenständlichen Vertrages die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes seitens des Verkäufers in den physischen Besitz und Genuß der Käuferin mit dem Tag der letzten Vertragsunterfertigung erfolgt.

Dies deshalb, weil es das Wesen der Option ist, dass durch einseitige Erklärung das vorausbestimmte Schuldverhältnis in Gang gesetzt wird, also im gegenständlichen Fall der Kaufvertrag zustandekommt und unmittelbar die vertraglichen Pflichten aus dem Kaufvertrag begründet werden. Es daher keines Vertragsabschlusses mehr bedarf, und in diesem Sinne, wenn in Pkt. IV. vom Tag der letzten Vertragsunterfertigung die Rede ist, dies so verstanden werden muss, dass die Vertragsparteien davon ausgegangen sind, dass es noch des Abschlusses eines Kaufvertrages bedarf.

Außerdem gibt es im Sachverhalt keine Anhaltspunkte für eine einseitige Erklärung des Käufers vor dem 01.04.2012, die als Ausübung der Option verstanden werden könnte. Unbestritten ist, dass der Bf. und die XY GmbH am 16.07.2012 einen Kaufvertrag über die Liegenschaft abgeschlossen haben.

Zur Qualifizierung des Vertrags betitelt mit "Option auf Abschluss eines Kaufvertrages" vom 26.04.2011 als Vorvertrag:

Das Charakteristikum eines Vorvertrages liegt darin, dass die Parteien sich in der Vereinbarung erst dazu verpflichten, in Zukunft einen in seinen wesentlichen Stücken bereits bestimmten Hauptvertrag abzuschließen. Der beabsichtigte Hauptvertrag muss also bereits weitgehend konkretisiert und sein Abschlusszeitpunkt vorweg bestimmt sein (OGH 20.12.2012, 2 Ob 94/12f).

Der Vorvertrag muss dabei so bestimmt sein, dass er jederzeit als Hauptvertrag verbindlich wäre, das heißt, er muss schon alle wesentlichen Vertragsbestimmungen des Hauptvertrages enthalten.

§ 936 ABGB verlangt die Verabredung, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen. Bei Abschluss eines Vorvertrages ist daher der Wille der Parteien darauf gerichtet, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, und damit die endgültigen Verpflichtungen hinauszuschieben, weil die Zeit noch nicht reif ist (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115).

Leistungsgegenstand des Vorvertrages ist die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages.

Aus einem Vorvertrag kann jede Vertragspartei auf Abschluss des Hauptvertrages klagen, jedoch noch nicht auf die Erfüllung jener Verpflichtung, die Gegenstand des Hauptvertrages sein soll.

Ein Vorvertrag gemäß § 936 ABGB, der nur eine Verabredung darstellt, erst künftig einen Vertrag schließen zu wollen, lässt kein Abgabepflicht, weder nach § 30 EStG 1988, noch nach dem GrEStG, entstehen.

Die Vertragsparteien müssen sich über die wesentlichen Vertragsbestandteile (*essentialia negotii*) einig sein, welche beim Kaufvertrag der Kaufgegenstand und der Preis sind; beides muss zumindest bestimmbar sein. Ein Dissens über Nebenpunkte schadet der Gültigkeit des Vorvertrages nicht.

Der gegenständliche Vertrag kann auch nicht als Vorvertrag qualifiziert werden, da aus dem Vertragsinhalt nicht hervorgeht, dass sich die Parteien dazu verpflichten künftig den Hauptvertrag (Kaufvertrag) abzuschließen zu wollen.

Laut Vermerk auf dem Kaufvertrag vom 16.07.2012 erfolgte die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer am 07.08.2012. Das kann als Indiz dafür gewertet werden, dass der Bf. bzw. dessen steuerlicher Vertreter davon ausgegangen ist, dass es sich bei dem Kaufvertrag um das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft handelt, mit dem auch die Grunderwerbsteuerpflicht entstand.

Zum Einwand des Bf. wonach gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist ist Folgendes auszuführen:

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs 1 (Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes) dient der Auslegung, sie ist ein Element der teleologischen Interpretation (hA, zB Gassner, Interpretation, insbesondere 120 ff; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 21 Rz 1; aM zB Ellinger, ÖStZ 1975, 202; Schimetschek, FJ 1978, 85).

In Abgabengesetzen werden entweder eigenständige wirtschaftliche Begriffe (Methode der direkten wirtschaftlichen Anknüpfung) oder Begriffe aus anderen Rechtsgebieten (vor allem aus dem bürgerlichen Recht) verwendet.

Ein Beispiel für direkte wirtschaftliche Anknüpfungen ist die Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 Abs 1 EStG 1988.

Nach Ansicht des VwGH (zB 27.8.1998, 98/13/0080; 22.2.2000, 95/15/0033; 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403; glA zB VfGH 12.12.1968, V 71/68) stellt § 21 hingegen keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgaben-

rechtlich relevanter Sachverhalte dar (eine Beweiswürdigungsregel, VwGH 11.8.1993, 91/13/0005) [*Ritz*, BAO⁵, § 21 Tz 6ff].

Da keine Option, mit Ausübung vor dem 01.04.2012 vorliegt, und folglich kein Verpflichtungsgeschäft vor dem 01.04.2012, ist im gegenständlichen Fall das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft der Kaufvertrag vom 16.07.2012. Da dieser nach dem 01.04.2012 abgeschlossen wurde, ist daher die nach dem 31.03.2012 anzuwendende Rechtslage maßgeblich.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 21. Dezember 2017