

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ri in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch RA Dr. B, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 1. Oktober 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) wurde mit ihren erklärten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und nichtselbständiger Arbeit mit Bescheid vom 13.05.2013 erklärungsgemäß zur Einkommenssteuer für 2012 veranlagt. Das Finanzamt stellte in der Folge fest, dass die Bf und ihr Ehegatte, die je zur Hälfte in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft in EZ 123, KG 456789, mit Kaufvertrag vom 21.11.2012 um den Kaufpreis von 64.000 EUR veräußert haben.

Mit Schreiben vom 26.08.2013 wurde die Bf vom Finanzamt ersucht, eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2012, einschließlich der Berechnung der Einkünfte aus dieser Grundstücksveräußerung (Immo-ESt) einzureichen. Nachdem dieses Ersuchen unbeantwortet geblieben ist, hob das Finanzamt mit Bescheid vom 1.10.2013 den am 13.05.2013 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2012 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2012, in dem eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (Immobilien'ertragsteuer) in der Höhe von 1.120 EUR festgesetzt wurde.

In der gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2012 erhobenen Beschwerde vom 25.10.2013 wurde eingewendet, das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes sei wegen der Zustellung über Finanzonline übersehen worden. Es sei richtig, dass eine Grundstückveräußerung stattgefunden habe. Die Ehe der Bf mit Rochus K sei geschieden worden. Im Zuge der Ehescheidung sei vereinbart worden, dass die gegenständliche Liegenschaft gemeinsam verkauft werde und der Verkaufserlös Rochus K allein zufalle. Demnach sei für die Immobilienertragsteuer bzw. die daraus resultierende Einkommensteuer ausschließlich Rochus K zahlungspflichtig.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.01.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, da die Immobilienertragsteuer am Veräußerungsgeschäft hänge, sei auch der Veräußerer verpflichtet, die Steuer zu bezahlen. Nach Randziffer 6709 EStR müssten, wenn Grundstücke im Miteigentum veräußert werden, die Einkünfte und die Immobilienertragsteuer für die einzelnen Miteigentümer ihrem Anteil entsprechend ermittelt werden. Die Immobilienertragsteuer sei in weiterer Folge für jeden einzelnen Miteigentümer gesondert auf sein Abgabenkonto abzuführen.

Es werde nicht in Abrede gestellt, dass der gesamte Kaufpreis auf das Konto von Rochus K überwiesen worden sei. Schuldner der Immobilienertragsteuer sei nicht jene Person, der der Kaufpreis zugeflossen sei, sondern jeder einzelne Miteigentümer der veräußerten Liegenschaft. Laut Kaufvertrag seien Rochus K und die Bf Verkäufer der Liegenschaft. Steuerschuldner hinsichtlich der Immobilienertragsteuer sei folglich Rochus K und die Bf in Höhe ihres jeweiligen 50%igen Anteils.

Im Vorlageantrag vom 5.02.2014 wurde ergänzend ausgeführt, im Kaufvertrag sei ausdrücklich festgehalten, dass für die ImmoEST Rochus K aufzukommen habe. Es verwundere, dass die ImmoEST nicht abgeführt worden sei. Grundsätzlich sei aber davon auszugehen, dass Rochus K - dem der Kaufpreis zugeflossen sei - zahlungspflichtig sei. Es verwundere daher, dass von dieser Seite keine Zahlung erfolgt sei bzw. dass die Abgabebehörde gegen Rochus K nicht vorgehe.

Da Rochus K den gesamten Kaufpreis erhalten habe, sei davon auszugehen, dass er auch Steuerschuldner der gesamten ImmoEST sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

1) Die Bf und ihr (damaliger) Ehegatte Rochus K waren aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 18.05.1964, des Kaufvertrages vom 19.04.1983 und des Übergabsvertrages vom 10.02.1993 je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft in EZ 123, KG 456789 F. Im Zuge der Ehescheidung im Jahr 2012 wurde in der

Vergleichsausfertigung vom 31.10.2012 vereinbart, diese Liegenschaft gemeinsam zu verkaufen, wobei Rochus K den gesamten Kaufpreis erhalten sollte.

2) Mit Kaufvertrag vom 21.11.2012 wurde die Liegenschaft von den beiden Miteigentümern um den Kaufpreis von 64.000 EUR veräußert. Der Kaufpreis war nach Pkt. IV des Vertrages binnen 14 Tagen auf das Treuhandkonto des anwaltlichen Vertreters der beiden Verkäufer zu überweisen. Weiters wurde unter Pkt. IV vereinbart:

„Die Weiterleitung dieses Kaufpreises hat ausschließlich auf das Konto des Verkäufers Rochus K zu erfolgen, womit die Verkäuferin Agnes K (die Bf) ausdrücklich einverstanden ist.“

Eine allfällige Immobilienertragsteuer ist von den Verkäufern zu berechnen und abzuführen, wobei diese Agenda vom Verkäufer Rochus K auch für Agnes K (die Bf) miterledigt wird.“

3) Entsprechend den Miteigentumsanteilen an der veräußerten Liegenschaft schrieb das Finanzamt die aus dieser Veräußerung ermittelte Immobilienertragsteuer von insgesamt 2.240 EUR an die beiden Verkäufer (die Bf und Rochus K) je zur Hälfte vor.

II) Rechtliche Würdigung:

1) Gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988. Zu den sonstigen Einkünften zählen gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I 2012/22, auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988).

2) Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen 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. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

3) Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.

4) Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 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 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

5) Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft der Immobilienertragsteuer iSd der oben angeführten Normen nach § 30 ff EStG 1988 unterliegt. Unstrittig ist auch, dass es sich bei der Liegenschaft um sogenanntes Altvermögen iSd § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 handelt, das am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war und für das daher der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14% des Veräußerungserlöses anzusetzen war.

6) Strittig ist im vorliegenden Fall lediglich, ob die dem Grunde und der Höhe nach unstrittigen Einkünfte aus der Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft zur Gänze Rochus K, der den gesamten Kaufpreis erhalten hat, zuzurechnen sind oder ob diese Einkünfte – wie vom Finanzamt vorgenommen – der Bf und Rochus K entsprechend ihren Miteigentumsanteilen zuzurechnen sind.

7) Für die Zurechnung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 besteht im Einkommensteuerrecht keine Sondernorm, sondern die Zurechnung der Einkünfte erfolgt nach den von Lehre und Rechtsprechung dazu entwickelten allgemeinen Grundsätzen.

8) Danach sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, wobei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich ist. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt. Die Zurechnung von vermögensgebunden Einkünften erfolgt aus dem wirt. Eigentum am Wirtschaftsgut. Nicht wesentlich ist – anders als im Bereich Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO – das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher Gründe“ für eine vorgenommene Gestaltung (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 142; *Jakom/Laudacher* EStG 2016, § 2 Rz 34 ff; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 2 Tz 61 f; VwGH 15.11.2015, 2012/15/0152; 27.06.2013, 2009/15/0219; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0189 und die dort jeweils angeführte Vorjudikatur).

9) Einkünfte sind somit demjenigen zuzurechnen, der den Einkunftstatbestand erfüllt (VwGH 05.07.1994, 91/14/0064). Besteuerungsgegenstand iSd § 30 EStG ist die Veräußerung von Grundstücken. Die dem Einkunftstatbestand zugrundeliegende Leistung erbringt der Veräußerer. Zurechnungssubjekt der aus dieser Veräußerung erzielten Einkünfte ist somit der Veräußerer, der über die zu veräußernde Liegenschaft Verfügungsberechtigt ist.

10) Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bf als Miteigentümerin der Liegenschaft über ihren Miteigentumsanteil verfügen und disponieren konnte. Entsprechend ihrer rechtlichen Stellung als Miteigentümerin ist sie gegenüber dem Käufer auch als Verkäuferin ihres Miteigentumsanteils nach außen aufgetreten. Die aus diesem Verkauf erzielten Einkünfte sind daher der Bf im Ausmaß ihres Miteigentumsanteils zuzurechnen. Mit der Zurechnung der aus der Veräußerung erzielten Einkünfte an die Bf, ist der Abgabensanspruch des Finanzamtes ihr gegenüber verwirklicht.

11) Die Bf selbst ist zum Zeitpunkt der Veräußerung offensichtlich davon ausgegangen, dass die aus der Veräußerung ihres Miteigentumsanteil erzielten Einkünfte ihr zuzurechnen sind, denn andernfalls hätte es der Vereinbarung in Pkt. IV des Kaufvertrages, wonach die von den Verkäufern zu berechnende und abzuführende allfällige Immobilienertragsteuer vom Mitverkäufer Rochus K auch für die Bf miterledigt wird, nicht bedurft.

12) Der Umstand, dass sich die Bf in dem vor dem Bezirksgericht Imst am 31.10.2012 geschlossenen Scheidungsvergleich verpflichtet hat, ihren Kaufpreisanteil an der veräußerten Liegenschaft Rochus K zu überlassen und dazu im Kaufvertrag unter Pkt. IV vereinbart worden ist, dass die Weiterleitung des gesamten Kaufpreises vom Treuhandkonto des anwaltlichen Vertreters auf das Konto von Rochus K zu erfolgen hat, womit sich die Bf als Miteigentümerin und Mitverkäuferin ausdrücklich einverstanden erklärt hat, stellt lediglich eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar und vermag an der Veräußerung des Miteigentumsanteils durch die Bf und der Zurechnung der daraus erzielten Einkünfte an sie nichts zu ändern.

13) Trifft der Verfügungsberechtigte im Vorhinein eine Verfügung (Vorausverfügung) was mit einer Einnahme zu geschehen hat, die ihm erst in Zukunft zukommen soll, liegt eine Maßnahme der Einkommensverwendung vor (Jakom/Vock EStG 2016, § 2 Rz 26, Stichwort: Vorausverfügung). Der Zufluss dieser Einnahme erfolgt im Zeitpunkt der bestimmungsgemäßen Verwendung (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 142; VwGH 05.07.1994, 91/14/0064; VwGH 14.12.1988, 87/13/0030).

14) Die Bf hat durch die Vereinbarung im Scheidungsvergleich vom 31.10.2012 und im Kaufvertrag vom 21.11.2012 im Vorhinein bestimmt, was mit dem Erlös aus der Veräußerung ihres Miteigentumsanteils an der streitgegenständlichen Liegenschaft zu geschehen hat. Durch die Zuwendung dieses Betrages an Rochus K ist ihr der zuzurechnende Kaufpreisanteil steuerrechtlich als zugeflossen anzusehen.

15) Die im Kaufvertrag unter Pkt. IV getroffenen Vereinbarung, wonach Rochus K die Berechnung und die Abfuhr der Immobilienertragsteuer für die Bf „mitterledigen“ werde, vermag an der Zurechnung der Einkünfte aus der Liegenschaftsveräußerung und dem daraus erwachsenen Abgabensanspruch des Finanzamtes gegenüber der Bf nichts zu ändern. Ob die Bf aus dieser vertraglichen Vereinbarung allenfalls einen zivilrechtlichen Regressanspruch gegen Rochus K ableiten kann, hat das Bundesfinanzgericht nicht zu beurteilen.

III) Zulässigkeit einer Revision

1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

2) Die hier relevante Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, ist vom Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen geklärt worden, von denen im gegenständlichem Erkenntnis nur beispielhaft einige angeführt worden sind. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war hier nicht zu lösen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. Jänner 2017