

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache VN1 FN1, Str. 11/Top 1, Plzl1 B, vertreten durch Steuerberater C OG, Str. 6, Plzl2 D, über die Beschwerde vom 8.10.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes E betreffend Einkommensteuer 2012 mit Ausfertigungsdatum 9.9.2014

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) ist pauschalierter Landwirt und erklärte in der beim Finanzamt am 11.4.2014 eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 neben den mit € 0 in Ansatz gebrachten Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 18.503,28.
2. Das Finanzamt ersuchte den Bf. aufgrund des von ihm am 24.10.2012 abgeschlossenen Kaufvertrages, mit dem ein Grundstück um den Kaufpreis von € 595.000 verkauft wurde, die Urkunde über diesen Rechtsvorgang vorzulegen. Der Vorhalt erging mit dem Hinweis, dass ab 1.4.2012 die Veräußerung von Grundstücken unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung einkommensteuerpflichtig sei. Beigeschlossen war ein Formular

(das ausgefüllte und retournierte Formular gilt als Abgabenerklärung) mit Fragen und Erläuterungen zu Veräußerungsvorgängen.

3. Im elektronisch eingebrachten Antwortschreiben verwies der Bf. auf den im Anhang übermittelten Kaufvertrag vom 24.10.2012 und auf eine ebenfalls im Anhang befindliche schriftliche Vereinbarung vom 31.1.2012. Nach dieser habe sich der Bf. (gemeint war der Käufer) verpflichtet, das Gst 11 KG F im Ausmaß von 18.935 m² um einen Kaufpreis von € 595.000 zu kaufen. Der Kaufvertrag vom 24.10.2012 entspreche dem Verpflichtungsgeschäft vom 31.1.2012. Da das Verpflichtungsgeschäft vor dem 31.3.2012 abgeschlossen worden sei, sei diese Grundstücksveräußerung nicht steuerpflichtig.

4. Mit dem am 9.9.2014 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2012 setzte die Abgabebehörde die "Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen" unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25 % mit € 20.825 fest. Begründend wurde ausgeführt, dass private Grundstücksveräußerungen ab 1.4.2012 der Immobilienertragsteuer unterliegen. Das Grundstück sei um € 595.000 an Herrn FN2 VN2 verkauft worden. Der Veräußerungsvorgang entspreche dem § 30 EStG 1988 und unterliege dem besonderen Steuersatz von 25 %. Die eingereichte Steuererklärung sei unter Berücksichtigung dieser Veräußerung zu korrigieren gewesen.

5. In der vom steuerlichen Vertreter dagegen erhobenen Beschwerde vom 8.10.2014 wurde eingewandt, dass mit der schriftlichen Vereinbarung vom 31.1.2012 bereits der Verkauf, der Kaufgegenstand und Kaufpreis exakt festgelegt worden sei. Dem Kaufvertrag und der schriftlichen Vereinbarung sei folgende mündliche Vereinbarung vorausgegangen:

"Die Firma Bergbahnen G (kurz: Schiliftgesellschaft) hat für die Errichtung des Golfplatzes Zillertal von Herrn FN2 Grundstücke benötigt. Herr FN2 wiederum war zum Verkauf nur bereit, sofern er ein entsprechendes Ausgleichsgrundstück erhält. Dieses Ausgleichsgrundstück wurde vom Bf. zur Verfügung gestellt. Die Bergbahn, Hr. FN2 und der Bf. haben den Kauf und Verkauf der Grundstücke vereinbart, sofern die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt wird.

Sämtliche Vertragspartner waren sich bereits im Jänner über die Höhe des Verkaufspreises und das Ausmaß der Grundstücke einig.

Das Verpflichtungsgeschäft wurde bereits im Jänner 2012 endgültig festgesetzt und nur auf Grund der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung nicht mittels grundbuchsfähigen Kaufvertrag abgeschlossen.

Damit die mündliche Vereinbarungen ausreichend dokumentiert werden, wurde am 31.1.2012 die mündlich abgeschlossenen Vereinbarungen mit der bereits übermittelten Vereinbarung schriftlich festgehalten.

Mit Unterfertigung der Vereinbarung vom 31.1.2012 hat der Bf. das Grundstück unwiderruflich verkauft.

Bei der Vereinbarung vom 31.1.2012 handelt es sich um einen Vorvertrag, der bereits alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrages enthält.

Beim Zeitpunkt der Veräußerung kommt es nicht auf den Zeitpunkt des förmlich geschlossenen Kaufvertragsabschlusses an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine bindende Vereinbarung geschlossen haben (vgl. Komm. Jakom zu § 30 RZ 20 und Komm. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn zu § 30 RZ 60).

Da hiermit das rechtsgültige Verpflichtungsgeschäft bereits vor dem 31.3.2012 abgeschlossen wurde, sind die Bestimmungen des § 30 hinsichtlich Immobilienertragsteuer nicht anzuwenden."

6. In der die Beschwerde abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte die Abgabenbehörde - nach Wiedergabe des bisherigen Verfahrens - begründend aus, dass nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen feststehe, dass die Grundstücksveräußerung nach dem 31.3.2012 erfolgt sei und somit Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von € 83.300 erzielt worden seien. In der vorgelegten Vereinbarung vom 31.1.2012 verpflichtete sich VN2 FN2, im Falle dass die Schiliftgesellschaft von ihm diverse Grundstücke kaufe, vom Bf. ein Grundstück zu einem bestimmten Preis zu kaufen. Eine Verpflichtung des Bf. zur Übertragung des Grundstückes an VN2 FN2 sei daraus nicht zu entnehmen. Die Verpflichtung zur Veräußerung des Grundstückes sei der Bf. erst mit Abschluss des Kaufvertrages vom 24.10.2012 eingegangen.

7. Mit Eingabe vom 4.12.2014 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde.

8. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 21.1.2015 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

1. Der Bf. war unter anderem aufgrund des Kaufvertrages vom 8.11.1995 Eigentümer des Grundstückes Gst.-Nr. 11, KG F, im Ausmaß von 18.935 m² (Grundbuchsatzzug).

2. Mit Kaufvertrag vom 24.10.2012 verkauft der Bf. dieses Grundstück an VN2 FN2 um den Kaufpreis von € 595.000 (Kaufvertrag Punkt II. und III.). Darin wurde unter anderem Folgendes vereinbart:

"Dieser Kaufpreis ist nach Eintritt der Grundbuchsreife binnen 8 Tagen auf das vom Verkäufer bekannt gegebene Konto zur Zahlung fällig (III.).

Gefahr, Besitz und Genuss hinsichtlich des vertragsgegenständlichen Grundstückes gehen mit dem Tag der allseitigen grundbuchsfähigen Unterfertigung dieses Vertrages auf den Käufer über und übernimmt dieser von da an alle das Kaufgrundstück betreffenden Steuern, Umlagen und öffentlichen Abgaben (IV.).

Immobilienertragsteuer: Den Vertragsteilen ist bekannt, dass Einkünfte aus der entgeltlichen Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, Wohnungseigentumsobjekte, Superädifikate, Baurechte) der Immobilienertragsteuer (ImmoESt) gemäß den Bestimmungen des § 30 ff EStG unterliegen, sofern keine Ausnahmetatbestand vorliegt.

Der Verkäufer bestätigt zur Kenntnis zu nehmen, dass er zur Deklarierung des Veräußerungsgewinnes für das Jahr 2012 im Zuge einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist (Punkt VII.)."

3. Der Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes erfolgte mit Kaufvertrag vom 24.10.2012. Dieser Zeitpunkt ist im gegenständlichen Fall auch der Veräußerungszeitpunkt.

III. Beweiswürdigung

In Streit steht ausschließlich die Würdigung der am 31.1.2012 abgeschlossenen Vereinbarung. Während der Bf. diese Vereinbarung als Vorvertrag, der alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrages enthalten habe ansah, vertrat die Abgabenbehörde den Standpunkt, dass der Bf. sich durch diese Vereinbarung nicht zur Übertragung des Grundstückes an Herrn FN2 verpflichtet habe.

1. Die zwischen dem Bf. und VN2 FN2 am 31.1.2012 unterfertigte Vereinbarung hat folgenden wörtlich wiedergegebenen Inhalt:

"Für den Fall, dass die Firma Bergbahnen G von Herrn VN2 FN2 die Gst.-Nr. 22 und Gst.-Nr. 33 der KG F kauft und erwirbt, verpflichtet sich Herr VN2 FN2 von Herrn VN1 FN1 die ihm gehörige Gst.-Nr. 11 im grundbürgerlichen Ausmaß von 18.935 m² einliegend in der KG 1111 F, um den Gesamtkaufpreis von Euro 595.000,-- käuflich zu erwerben."

2. Die Abgabenbehörde stellt nicht in Abrede, dass vor Abschluss des Kaufvertrages Überlegungen und Besprechungen hinsichtlich des Verkaufs und des Kaufs stattgefunden haben.

Soweit der Bf. in der Beschwerde allerdings die Ansicht vertritt, dass mit Unterfertigung der Vereinbarung vom 31.1.2012 der Bf. das Grundstück unwiderruflich verkauft habe, kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden. Wie die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung bereits zutreffend ausgeführt hat, enthält diese Vereinbarung keine Verpflichtungserklärung des Bf. gegenüber dem zukünftigen Käufer, vielmehr verpflichtet sich der Käufer für den Fall, dass die Schiliftgesellschaft von ihm bestimmte Grundstücke kaufe, ebenfalls das Grundstück vom Bf. um den vereinbarten Kaufpreis zu kaufen.

Diese Vereinbarung bindet sohin lediglich den zukünftigen Kaufinteressenten, nicht jedoch den Bf. als Verkäufer. Das wirtschaftliche Eigentum oder Rechte am Grundstück des Bf. wurden dem zukünftigen Käufer durch diese Vereinbarung nicht eingeräumt oder übertragen.

3. Diese im Beschwerdeverfahren vehement vertretene Ansicht, das Verpflichtungsgeschäft sei bereits mit der Vereinbarung im Jänner 2012 endgültig festgesetzt worden, fand keinen Niederschlag im Kaufvertrag vom 24.10.2012. Entgegen diesem Vorbringen verwies der Vertragsverfasser in Punkt VII. des Kaufvertrages auf die den Verkäufer treffende Verpflichtung zur Deklarierung des Veräußerungsgewinnes in seiner Einkommensteuererklärung 2012.

4. Auch der gleichzeitig erstellte Kaufvertrag zwischen der Schiliftgesellschaft und Herrn FN2 enthält weder einen Hinweis auf den parallel abzuwickelnden Kaufvertrag betreffend das Ausgleichsgrundstück noch Hinweise auf im Vorfeld mündlich oder schriftlich getroffene Vereinbarungen.

5. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind die allgemeinen Absichtserklärungen der Beteiligten in der Vereinbarung vom 31.1.2012 nicht ausreichend, um daraus den Abschluss eines Kaufvertrages im Jänner 2012 abzuleiten. Im gegenständlichen Beschwerdefall wurde der Zeitpunkt der Veräußerung mit Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes in Form des Kaufvertrages vom 24.10.2012 festgelegt. Gefahr, Besitz und Genuss hinsichtlich des vertragsgegenständlichen Grundstückes gingen laut Kaufvertrag (IV.) mit dem Tag der allseitigen grundbuchsfähigen Unterfertigung dieses Vertrages auf den Käufer über, der von da an alle das Kaufgrundstück betreffenden Steuern, Umlagen und öffentlichen Abgaben zu tragen hatte.

IV. Rechtslage

1. Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl. I 22/2012, sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) sonstige Einkünfte.

2.1. Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 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 (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

2.2. Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind gemäß Abs. 4 Z 2 leg. cit. als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

3. Erfasst sind Grundstücksveräußerungen nach dem 31.3.2012. Für die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorgangs ist im Kontext des § 30 EStG 1988 - wie bisher für die Frage der Erfüllung der Spekulationsfrist - das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft - insbesondere Kaufverträge - maßgeblich (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, 0050).

Die Erteilung einer erforderlichen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung wirkt auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes zurück (vgl. Jakom, EStG, 2016, § 30, Rz 3, 19).

Ausnahmsweise kommt es dann nicht auf den Zeitpunkt des förmlichen Kaufvertragsabschlusses an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine bindende

Vereinbarung (zB Vorvertrag) geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Hiezu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (vgl. VwGH 20.11.1997, 96/15/0256; VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, 0050; VwGH 23.2.2001, 2010/13/0201).

4. Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 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.

5. Gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 ist für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienertragsteuer). Die Immobilienertragsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen (Abs. 2).

Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagen (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten (Abs. 3).

Wird außer in den Fällen des § 30c Abs. 4 erster, dritter und vierter Teilstrich keine Immobilienertragsteuer entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.

V. Rechtliche Erwägungen

1. War sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass der Veräußerungszeitpunkt der Liegenschaft der 24.10.2012 war (Punkt II. 4.), unterlag der Veräußerungsvorgang der Immobilienertragsteuer.

2. Der Zeitpunkt der Veräußerung ist einerseits im Rahmen des Inkrafttretens am 1.4.2012 relevant für die generelle Frage der Anwendung der neuen Gesetzeslage sowie unter anderem andererseits dafür ob Alt- oder Neuvermögen vorliegt.

Altvermögen sind Grundstücke des Privatvermögens, für die die bislang gemäß § 30 EStG 1988 alte Fassung geltende (zehn- oder fünfzehnjährige) Spekulationsfrist am 31.3.2012 bereits abgelaufen war (vgl. Jakom, EStG, 2016, § 30 Rz 23, 47).

3. Im gegenständlichen Fall stellte das veräußerte Grundstück Altvermögen dar. Der Bf. hat dieses Grundstück im Jahr 1995 entgeltlich erworben. Das Grundstück war zum 31.3.2012 somit nicht mehr steuerverfangen.
4. Die Immobilienertragsteuer errechnete sich mit 25 % aus dem um die Anschaffungskosten (86 %) vermindernden Veräußerungspreis ($\text{€ } 595.000 - \text{€ } 511.700 = \text{€ } 83.300 \times 25 \% = \text{€ } 20.825$).
5. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI. Unzulässigkeit einer ordentlichen 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. Bei der Frage, ob die Vereinbarung als Vorvertrag zu sehen war, handelt es sich um eine Sachverhaltsfrage. Dass für den Veräußerungszeitpunkt das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgeblich ist, ist durch die Rechtsprechung des VwGH als erklärt anzusehen (siehe Punkt IV. 3.). Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 3. Mai 2017