



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der DI M F in B, vertreten durch Dr. Bernhard Aschauer und Dr. Alexandra Schmolzmüller, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Bismarckstraße 3/3, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. September 2017, Zl. RV/5100997/2015, betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2012 sowie Einkommensteuer 2012, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin reichte - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - ihre Einkommensteuererklärung 2012 am 2. August 2013 elektronisch beim Finanzamt ein, woraufhin die Einkommensteuerveranlagung mit Bescheid vom 5. August 2013 auf Grund der Angaben der Revisionswerberin erfolgte.
- 2 Mit Schreiben vom 19. November 2013 teilte ihr das Finanzamt mit, dass die Veräußerung von Grundstücken ab dem 1. April 2012 einkommensteuerpflichtig sei. Nach der vorliegenden Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 habe die Revisionswerberin nach dem 31. März 2012 ein Grundstück veräußert, weshalb sie ersucht werde, das beiliegende Formular ausgefüllt zu retournieren.
- 3 Mit Eingabe vom 3. Dezember 2013 verwies die Revisionswerberin darauf, dass die gegenständlichen Grundstücke bereits im März verkauft worden seien. Formelle Kaufverträge hätten zu diesem Zeitpunkt noch nicht erstellt werden können, weil die notwendigen Vermessungsurkunden zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorgelegen seien. Immobilienertragsteuer falle daher nicht an.



- 4 Mit Bescheid vom 1. Dezember 2014 nahm das Finanzamt wegen der neu hervorgekommenen Grundstücksveräußerungen das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 wieder auf und erfasste mit neuem Sachbescheid bisher nicht erklärte, mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuernde Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 194.454 €, woraus sich eine Abgabennachforderung von 48.614 € ergab.
- 5 In der gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer 2012 erhobenen Beschwerde wandte die Revisionswerberin ein, dass die relevanten Verpflichtungsgeschäfte bereits vor Inkrafttreten der Immobilienertragsteuer abgeschlossen worden seien. Die in Folge abgeschlossenen Kaufverträge entsprächen den Übergangsbestimmungen. An den Verpflichtungsgeschäften habe sich nichts geändert. Die Hauptverträge seien deshalb nicht vor dem 31. März 2012 abgeschlossen worden, weil die Vermessungsurkunde zwar mit 20. März 2012 datiert, aber noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei und erst mit Bescheid des Marktgemeindeamtes vom 6. Juli 2012 die Bauplatzbewilligung für die kaufgegenständlichen Grundstücke erteilt worden sei. Nach Rechtskraft dieses Bescheides seien die Hauptverträge abgeschlossen worden. Zur Gültigkeit eines Vorvertrages müsse der Abschlusszeitpunkt des Hauptvertrages bestimmt werden und sei es erforderlich, dass die Vereinbarung schon alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrages enthalte, sohin den Kaufgegenstand und Kaufpreis. In den gegenständlichen Vorverträgen sei dementsprechend ausdrücklich vereinbart worden, welche Grundstücke zu welchem Kaufpreis verkauft würden. Auch die Vertragsparteien seien - entgegen der Ansicht des Finanzamts - bereits festgestanden. Soweit das Finanzamt meine, dass bei Abschluss der Vorverträge noch keine endgültige Einigung der Vertragsparteien vorgelegen sei, weil in den Vorverträgen eine, in den Hauptverträgen zwei kaufende Parteien aufschienen, irre es, weil die jeweiligen Ehegatten oder Lebensgefährten lediglich zusätzlich in den Hauptvertrag eingetreten seien. Durch den Beitritt der Lebenspartner als zusätzliche Käufer habe sich am Vertragsinhalt aber nichts geändert. Soweit das Finanzamt schließlich als weiteres Indiz den Zeitpunkt der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer heranziehe, übersehe es, dass die Grunderwerbsteuer grundsätzlich erst mit

Abschluss eines Hauptvertrages fällig werde, unabhängig vom wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes, nicht aber im Zeitpunkt des Abschlusses eines Vorvertrages, auch wenn dieser als Verpflichtungsgeschäft zu qualifizieren sei.

- 6 Hinsichtlich der Wiederaufnahme brachte die Revisionswerberin vor, entgegen der Rechtsansicht des Finanzamts seien keine Tatsachen für die Begründung einer Wiederaufnahme des Verfahrens neu hervorgekommen. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 datiere vom 5. August 2013. Die streitgegenständlichen Kaufverträge seien zwischen Juli und Oktober 2012 abgeschlossen worden. Zu diesen Kaufverträgen seien allesamt im März 2012 Vorverträge abgeschlossen worden. Die Kaufverträge seien im Jahr 2012 fristgerecht beim Finanzamt zur Vergebührung angezeigt worden, wobei in den Kaufverträgen ausdrücklich festgehalten worden sei, dass zu den näher angeführten Daten im März 2012 bereits ein Vorvertrag errichtet worden sei. Daraus erhellte, dass dem Finanzamt noch vor Erlass des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2012 am 5. August 2013 dieser Sachverhalt bekannt gewesen sei.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde ab. Begründend führte es zunächst zur Wiederaufnahme aus, nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sei das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum derart zu beurteilen, dass es darauf ankomme, ob der die Abgabe (im vorliegenden Fall die Einkommensteuer) festsetzenden Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente so vollständig bekannt gewesen seien, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (Hinweis auf VwGH 2.7.2002, 2000/14/0140, zu einem dem damaligen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern für Zwecke der Verkehrsteuerbemessung bereits vorgelegten, dem Finanzamt im Einkommensteuerverfahren aber unbekanntem Kaufvertrag; VwGH 19.3.2002, 97/14/0034, wonach es im Einkommensteuerverfahren auf

den Wissensstand der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zuständigen Behörde nicht ankomme und auch nicht darauf, ob die Durchschriften der Grunderwerbsteuererklärungen, die der für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständigen Stelle übermittelt worden seien, Anlass zur Überprüfung gegeben hätten, weil es auf das behördliche Verschulden am Unterbleiben gebotener Ermittlungen nicht ankomme).

- 8 Die Frage des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln beziehe sich somit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (Hinweis auf VwGH 18.9.2003, 99/15/0120) und nicht darauf, ob diese Umstände der Behörde insgesamt bekannt gewesen seien (Hinweis auf VwGH 31.10.2000, 95/15/0114; 20.9.2001, 2000/15/0039; 18.9.2003, 99/15/0120). Im Einkommensteuerverfahren sei daher der Wissensstand der für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zuständigen Abgabenbehörde unerheblich. Selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren schließe eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aus (Hinweis auf VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; 23.2.2005, 2001/14/0007).
- 9 Die Verfügung der Wiederaufnahme liege im Ermessen, wobei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben sei.
- 10 Im Revisionsfall sei außer Zweifel gestanden, dass die Revisionswerberin die Grundstücksveräußerungen auf Grund ihrer Rechtsansicht, sie unterlägen keiner Immobilienertragsteuerpflicht, in der am 2. August 2013 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 nicht offen gelegt habe. Entscheidend sei, dass die Grundstücksverkäufe aus Sicht des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2012 zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides unbekannt gewesen seien. Die Tatsache der Liegenschaftsveräußerungen sei der die Einkommensteuer festsetzenden Stelle erst am 19. November 2013 im Zuge der Bearbeitung einer Kontrollliste bekannt geworden und sei daher als neu hervorgekommene Tatsache anzusehen. Ob diese Liste allenfalls erst nach Ergehen des Erstbescheides am

5. August 2013 erstellt worden sei, sei dabei unerheblich: Entstehe nämlich ein Beweismittel neu und könne es über Tatsachen einen Beweis erbringen, die zum Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens gehörten, aber vor Bescheiderlassung nicht bekannt gewesen seien, dann seien es die durch das neue Beweismittel hervorgekommenen (alten) Tatsachen, welche den Wiederaufnahmegrund darstellten. Bei der Ermessensübung sei - auch unter Bedacht auf die Höhe der steuerlichen Auswirkungen (Vorschreibung von Immobilienertragsteuer in Höhe von 48.613,50 €) - dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen.

- 11 Hinsichtlich Einkommensteuer 2012 führte das BFG aus, im Revisionsfall sei strittig, ob bereits die vor dem 1. April 2012 abgeschlossenen Vorverträge oder erst die danach abgeschlossenen Kaufverträge als die maßgeblichen Verpflichtungsgeschäfte anzusehen seien. Für die Qualifizierung der als „Vorverträge“ bezeichneten Vereinbarungen vom März 2012 als bloße Vorverträge und nicht als Kaufverträge sprächen zunächst ihre ausdrückliche Bezeichnung als Vorvertrag und die Vereinbarung, erst künftig einen Kaufvertrag abschließen zu wollen („Der Kaufvertrag kann erst erstellt werden, wenn ...“). Ihre Gültigkeit sei zudem befristet gewesen. Darüber hinaus habe sich in ihnen der Passus gefunden, dass der Kaufvertrag für das Grundstück von einem durch den Käufer zu bestimmenden Notar oder Rechtsanwalt durchgeführt werde. In den Kaufverträgen seien Verweise auf die Vorverträge und in diesen wiederum ein Hinweis auf die erst künftig abzuschließenden Hauptverträge enthalten gewesen. Die Kaufverträge enthielten einen Hinweis darauf, dass die verkaufende Partei die (allfällige) ImmoEST zu tragen habe. Offenbar seien auch die beiden rechtskundigen Notare sowie der rechtskundige Rechtsanwalt, vor denen die Kaufvertragsabschlüsse erfolgt seien, von der steuerlichen Maßgeblichkeit der Kaufverträge und nicht der Vorverträge als maßgebliche Verpflichtungsgeschäfte ausgegangen. Diese Beurteilung decke sich insofern mit der Einschätzung der Revisionswerberin, als diese ebenfalls erst mit Abschluss der Kaufverträge vom Entstehen der Grunderwerbsteuerpflicht ausgegangen sei. Die im März 2012 geschlossenen Verträge seien demzufolge als Vereinbarungen zu qualifizieren, erst in Zukunft

einen Kaufvertrag abzuschließen, weil „die Zeit noch nicht reif war“. Die Vorverträge hätten sich auf den künftigen Abschluss der Kaufverträge gerichtet und noch keinen klagbaren und durchsetzbaren Anspruch auf Übertragung der Liegenschaften vermittelt.

- 12 Entgegen der Meinung der Revisionswerberin spreche auch die Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis per se noch nicht für einen Kaufvertrag, weil auch ein Vorvertrag schon alle wesentlichen Vertragsbestimmungen des Hauptvertrages enthalten müsse. Ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Vorverträgen und nicht bereits Kaufverträgen ergebe sich daraus, dass aus ersteren noch keinerlei unmittelbare Verpflichtung zur Erfüllung der vertraglichen Leistungen resultiert habe. Erst der Kaufvertrag sei Anlass für die Anzeige des Grundkaufs beim zuständigen Finanzamt bzw. die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gewesen, und auch die Kaufpreiszahlung sowie die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes seien zu den im Kaufvertrag festgelegten Zeitpunkten erfolgt. Ferner habe die Revisionswerberin selbst damit argumentiert, dass ein Abschluss der Hauptverträge noch nicht möglich gewesen sei, weil die Vermessungsurkunde zwar mit 20. März 2012 datiert, aber noch nicht in Rechtskraft erwachsen, und die Bauplatzbewilligung erst mit Bescheid vom 6. Juni 2012 erteilt worden sei.
- 13 Dem Umstand, dass zu den Käufern in den Vorverträgen in den Kaufverträgen noch die Ehepartnerinnen bzw. Lebensgefährtinnen hinzugetreten und die Käuferseite in den Vorverträgen nicht ident mit der Käuferseite in den Kaufverträgen gewesen sei, sei demgegenüber keine entscheidungswesentliche Bedeutung beizumessen, weil der Hauptvertrag zivilrechtlich nicht unbedingt zwischen denselben Personen wie der Vorvertrag geschlossen werden müsse.
- 14 Entgegen der Meinung der Revisionswerberin knüpften sowohl die Grunderwerbsteuer- als auch die Immobilienertragsteuerpflicht an denselben Zeitpunkt, nämlich an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, an und sei für das Entstehen der Grunderwerbsteuerpflicht nicht die verbücherungsfähige Urkunde entscheidend.

- 15 Die Revision erklärte das BFG für unzulässig, weil „die Frage, ob im gegenständlichen Fall die vorgelegten Vorverträge tatsächlich als solche oder bereits als Kaufverträge zu qualifizieren waren, ... von der Beweiswürdigung im konkret vorliegenden Einzelfall abhängig“ und dazu keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen sei.
- 16 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit wird betreffend Wiederaufnahme vorgebracht, dass das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel nicht ausschließlich aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens beurteilt werden dürfe, sondern auch aus der Sicht eines anderen Verfahrens, bei dem diese Tatsachen oder Beweismittel erkennbar gewesen seien. Es widerspreche dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit, wenn die für die Grunderwerbsteuer zuständige Stelle Informationen betreffend eine allfällige Immobilienertragssteuer nicht an die zuständige Stelle für das Einkommensteuerverfahren weiterleite.
- 17 Betreffend Einkommensteuer 2012 stelle sich die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs noch nicht geklärte Frage, ob bei Vorliegen von als „Vorverträgen“ bezeichneten Vereinbarungen diese oder die erst danach abgeschlossenen Kaufverträge als die die Einkommensteuerpflicht auslösenden Verpflichtungsgeschäfte zu qualifizieren seien. Das Verpflichtungsgeschäft sei bereits mit den als Vorverträge bezeichneten Vereinbarungen zustande gekommen, weil diese bereits den Vertragswillen einschließlich der Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis dokumentierten, während der Abschluss eines grundbuchsfähigen Kaufvertrages dazu diene, dem Publizitätsprinzip Rechnung zu tragen.
- 18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 19 Die Revision ist zulässig; sie ist jedoch nicht begründet.
- 20 Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), BGBl. I Nr. 22/2012, sollten „Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken ... - unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt und auch unabhängig von der Behaltdauer - ertragsteuerlich erfasst werden“ (ErlRV 1680 Blg 24. GP 2). Damit wurde u.a. im außerbetrieblichen Bereich

die Veräußerung von Grundstücken - im Gegensatz zur bisherigen Regelung - auch dann der Einkommensteuer unterworfen, wenn sie außerhalb von 10 Jahren ab der Anschaffung erfolgt.

21 § 29 Z 2 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 unterstellt demnach „Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30)“ der Einkommensteuerpflicht, wobei die näheren Ausführungsbestimmungen in § 30 EStG 1988 geregelt sind.

22 Deren Inkrafttreten regelt § 124b Z 215 EStG 1988. Dieser lautet:

„§§ 3 Abs. 1 Z 33, 4 Abs. 3a, 20 Abs. 2, 29 Z 2, 30, 30a, 31 und § 98 Abs. 1 Z 7, jeweils in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, treten mit 1. April 2012 in Kraft und sind erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden. Die §§ 41 Abs. 1 Z 10 und 42 Abs. 1 Z 5 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden. § 12 Abs. 4 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist erstmals anzuwenden für die Übertragung stiller Reserven auf nach dem 31. März 2012 anfallende (Teil-)Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“

23 Die Erläuterungen zur RV des 1. StabG 2012 (ErlRV 1680 Blg 24. GP 7) kommentieren die Inkrafttretensregelung folgendermaßen:

„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.“

24 Die neue Rechtslage für private Grundstücksveräußerungen ist somit „erstmalig für Veräußerungen nach dem 31. März 2012“ anzuwenden, wobei nach den Erläuterungen „für die zeitliche Anknüpfung wie bisher bei Spekulationsgeschäften auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt werden“ soll.

25 Das BFG hat daher für die Annahme einer privaten Grundstücksveräußerung zu Recht das Verpflichtungsgeschäft in den Blick seiner Überlegungen genommen. Das Vorliegen eines bloßen Vorvertrages - der selbst noch keine

Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks, sondern lediglich eine bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrages begründet - reicht dafür jedoch nach zutreffender Ansicht des BFG nicht aus.

- 26 Auch hinsichtlich der Wiederaufnahme zeigt die Revision keinerlei Anhaltspunkte auf, inwieweit das Erkenntnis des BFG von der (im angefochtenen Erkenntnis auch wiedergegebenen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht (vgl. insbesondere VwGH 16.9.2003, 98/14/0031; sowie ferner z.B. VwGH 22.10.2015, Ra 2014/15/0019). Dass die Grundstücksveräußerungen von der Revisionswerberin im ursprünglichen Einkommensteuerverfahren bekannt gegeben worden wären oder bekannt waren, behauptet die Revision nicht.
- 27 Die Revision erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

W i e n , am 3. April 2019

