

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache P, über die Beschwerde vom 17.05.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 24.04.2019, betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) war aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 2.9.1997 sowie des Schenkungsvertrages zugleich Erbverzichtsvertrages vom 25.7.1997 und der Urkunde vom 13.01.1999 Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 1 des Grundbuches der KG 123.

Mit Kaufvertrag vom 18.10.2018 verkaufte der Bf. das Grundstück um den Verkaufspreis von € 43.000,-.

Die Immobilienertragsteuer wurde vom Notar gemäß § 30 Abs 4 Z1 EStG für Altgrundstücke mit Umwidmung mit € 7.740,- berechnet, über Finanzonline ans Finanzamt gemeldet und abgeführt.

Der Bf. hat die Grundstücksveräußerung in seine Einkommensteuerveranlagung für 2018 unter der KZ 985 6.020,00 (Pauschal ermittelte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (§ 30 Abs. 4 „Altvermögen“) sowie die Vorauszahlung unter KZ 579 7.740,00

(Entrichtete besondere Vorauszahlung, soweit sie auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entfällt) aufgenommen.

Mittels Vorhalt vom 11.04.2019 wurde der Bf. von der Abgabenbehörde ersucht bekanntzugeben, wie die angegebene besondere Vorauszahlung i. H. v. € 7.740,- berechnet wurde.

In Beantwortung dieses Vorhalts übermittelte der Bf. ein an ihn gerichtetes E-Mail des Notariats Dr. F vom 24.10.2018 folgenden Inhalts:

„Nach Durchsicht Ihrer Unterlagen sowie weiterer Recherchen unsererseits fällt für Ihren Kaufvertrag mit Frau S eine Immobilienertragsteuer von 18% sohin Euro 7.740,- an, da in Ihrem Fall (Altvermögen) keine weiteren Abzugsbeträge wie Herstellungs- bzw. Instandsetzungskosten in Betracht kommen. Wir werden eine Selbstberechnung des Kaufvertrages vornehmen.“

Von der Abgabenbehörde wurde die Veräußerung als Einkunft aus Grundstücksveräußerung nach Umwidmung qualifiziert unter Berücksichtigung der anrechenbaren Immobilienertragsteuer und erging am 24.04.2019 der Einkommensteuer-Erstbescheid mit einer Gutschrift von € 401,-.

Vom Bf. wurde am 27.05.2019 dagegen Beschwerde erhoben und ausgeführt, dass er erst im Zuge des Verkaufs vom Notar erfahren hat, dass eine „erste und letzte Umwidmung (2.Flächenwidmungsplan) erfolgt sei. *“Und daher die Immobilienertragsteuer mit 60 % des Veräußerungserlöses zu berechnen sei. Seit 1961 - 21 Jahre vor dem ersten Flächenwidmungsplan von 1984 – befindet sich auf dieser Fläche ein bewilligtes Einfamilienhaus. Somit sei eine allfällige Wertsteigerung - so sie überhaupt erfolgt ist - allerspätstens 1984 eingetreten und im Sinne der 30jährigen Spekulationsfrist zum Zeitpunkt des Hausverkaufs bereits abgelaufen und der niedrigere Prozentsatz gem. § 30 Abs. 4 Z2 (14 % des Veräußerungserlöses) anzuwenden.”*

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 08.01.2020 wurde von der Abgabenbehörde zum Beschwerdevorbringen ausgeführt:

„War das Grundstück zum Zeitpunkt der Bebauung als Freiland gewidmet und erfolgte eine im Freiland zulässige Bebauung, stellt eine nachfolgende Umwidmung in Bauland eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs.4 Z 1 EStG 1988 dar. § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 stellt nicht darauf ab, dass die Widmung grundsätzlich eine Bebauung ermöglicht, sondern dass durch die Widmung erstmals eine Bebauung ermöglicht wird, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland entspricht. Nach den Raumordnungsgesetzen der Länder ist im Freiland oder Grünland idR eine begrenzte Bebauung zulässig. Wird im Freiland eine Bebauung nach diesen Regeln vorgenommen, stellt dies idR noch keine Bebauung dar, wie sie in ihrem Umfang nur eine Baulandwidmung ermöglicht. Kommt es dann zu einer Umwidmung dieser bebauten Grundfläche in Bauland, wird der Umfang der zulässigen Bebauung erstmals wesentlich erhöht, sodass die Voraussetzungen des § 30 Abs.4 Z1 EStG 1988 erfüllt sind. Die IE-Berechnung war korrekt.“

Im Vorlageantrag vom 26.01.2020 führte der Bf. ua. begründend aus:

"...In der Beschwerdeentscheidung vom 8. Jänner 2020 wird ausgeführt, dass durch die Umwidmung von Freiland in Bauland die zulässige Bebauung wesentlich erhöht wird, sodass die Bestimmungen des Par. 30 Abs. 4 Z1 ESTG erfüllt sind.

Es wurde allerdings nicht untersucht, dass die zuständige Gemeinde X im allerersten Flächenwidmungsplan 1984 es verabsäumt hat, die Fläche von Freiland auf Bauland zu ändern, obwohl bereits über 2 Jahrzehnte ein von ihr bewilligtes Gebäude darauf Bestand hatte. Ohne dieses Versäumnis kommt in diesem Fall Par. 30 Abs. 4 Z2 EStG zu tragen.

Auch war es für mich zum Zeitpunkt des Versäumnisses der Gemeinde X nicht zweckmäßig bzw. möglich, den Flächenwidmungsplan 1984 anzufechten, da es zu diesem Zeitpunkt für mich als Bürger zudem einer anderen Gemeinde weder absehbar war, dass dieses Grundstück mir zukünftig anheim fallen wird, noch, dass ein Immobilienertragssteuergesetz im Jahr 2012 eine Nichtumwidmung verlangen würde.

Zusätzlich wurde im Bescheid keine Trennung in Grundstückskosten und Gebäudekosten angenommen; eine solche würde die Höhe der Grundlage der Berechnung reduzieren.

Ich beantrage eine diesbezügliche Abänderung des Einkommenssteuerbescheides auf Par. 30 Abs. 4 Z2 ESTG."

Im Zuge der Vorlage an das Bundesfinanzgericht brachte die Abgabenbehörde zum Vorbringen des Bf. ergänzend vor:

"Aus dem Akteninhalt/Vorbringen des Bf. geht hervor, dass seit den 60'er Jahren eine Freilandwidmung vorlag und eine Teilbenutzungsbewilligung und auf Grund der Widmung ein Haus gebaut werden konnte/durfte. Die genaueren Informationen darüber (welche Widmung genau (Freiland, oder noch eine andere Widmung) vor 1988 bestanden hat und wann genau die Umwidmung in Bauland erfolgte) müssten dem Notar vorliegen, der aufgrund dessen die Immobilienertragsteuer berechnet und abgeführt hat."

Daraufhin wurde die Abgabenbehörde vom Gericht aufgefordert, die zu ihren Feststellungen betreffend der Widmung als Freiland führenden Unterlagen dem Gericht vorzulegen.

In Beantwortung des Vorhalts gab die Abgabenbehörde bekannt, dass in Bezug auf diese Feststellungen die Formulierung des Bf. übernommen worden war und keine weiteren Recherchen seitens der Behörde beim Bf./Gemeinde/Notar dazu erfolgt sind.

Nach Vorhalt des Gerichts vom 18.02.2020 an die Gemeinde X bezüglich der Widmung des gegenständlichen Grundstückes im ersten FWP 1984 wurde von dieser schriftlich mitgeteilt:

"Zum Zeitpunkt der Baubewilligung im Jahr 1961 gab es noch keinen Flächenwidmungsplan. Der erste Flächenwidmungsplan wurde im April 1984 rechtskräftig. In diesem wurde das gegenständliche Grundstück als ‚Derzeit bebautes Grundstück‘ ausgewiesen. Diese Ausweisung steht in der Legende in der Rubrik „Bauland“, tatsächlich

dürfte es sich aber um „Freiland“ gehandelt haben – so zumindest die Auskunft von Mitarbeitern unseres Raumplanungsbüros, die allerdings allesamt jünger sind als der Flächenwidmungsplan selbst. Zur Information werden zwei Fotos vom damaligen FWP übermittelt.

Die erstmalige Ausweisung der Fläche als Bauland (Kategorie SG-WA) erfolgte mit der Flächenwidmungsplan-Revision 2.0 (rechtskräftig ab Februar 1992). Im derzeit rechtskräftigen Flächenwidmungsplan, Revision 3.0, ist das Grundstück als Bauland, Kategorie WA, ausgewiesen.

Die Bezeichnung ‚SG-WA‘ lautet zur Gänze: ‚Sanierungsgebiet-Wohngebiet allgemein‘. Wobei das ‚Sanierungsgebiet‘ in diesem Fall bedeutet, dass die Errichtung des Abwasserkanals zum damaligen Zeitpunkt noch nicht erfolgt ist. Aktuell ist das Grundstück als WA (Wohngebiet allgemein) ausgewiesen.

Ein Bescheid für die Widmung dieses speziellen Grundstückes liegt mit ziemlicher Sicherheit nicht vor, denn sonst wäre er im Bauakt enthalten. Bei einer Revision des Flächenwidmungsplanes wird im Gemeinderatsbeschluss nicht auf jedes einzelne Grundstück eingegangen, sondern das Gesamtwerk in der vorliegenden Form beschlossen – somit besagt der GR-Beschluss eigentlich nichts anderes als der vorliegende Plan. ..."

Gleichzeitig wurde die Abteilung 13 der Steiermärkischen Landesregierung ebenfalls vom Gericht ersucht mitzuteilen, was die Einstufung „derzeit bebautes Grundstück“ im FWP 1984 ausgesagt hat, nämlich ob es sich dabei bereits um eine Unterstufe des Baulandes gehandelt hat oder um Freiland.

Daraufhin wurde dem Gericht per E-Mail mitgeteilt, dass "nach Rücksprache mit einem Referenten in der Abt. 13 – Ref. Bau- und Raumordnung nach ha. Einschätzung das ggst. Grundstück im von Ihnen per Mail übermittelten FWP-Ausschnitt als Freiland ausgewiesen sein dürfte. Hier dürfte es sich um einen Auszug aus dem FWP VF 1.0, welcher mit 19.10.1984 rechtskräftig wurde."

Im Flächenwidmungsplan VF 2.0 (rechtskräftig mit 26.02.1992) ist das Gst.Nr. 178/6 als Sanierungsgebiet-Allgemeines Wohngebiet mit einer Bebauungsdichte von 0,2 – 0,5 ausgewiesen (siehe beil. eingescannten FWP-Auszug)."

Die nochmalige Nachfrage des Gerichts, wieso die im Plan ausgewiesene Einstufung dann „derzeit bebautes Grundstück“ lautete, wurde nicht beantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass seit 1961 auf dem gegenständlichen Grundstück ein Einfamilienhaus steht. Sowohl Bau- als auch Benutzungsbewilligung für dieses Gebäude wurden von der Gemeinde erteilt (14.4.1961 bzw. 20.08.1963).

Strittig ist, ob es sich im vorliegenden Fall um eine **Umwidmung** iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 oder um einen Fall des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 handelt.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Nach Abs. 4 leg. cit. sind, soweit Grundstücke am 31.3.2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfänglich waren, als Einkünfte anzusetzen:

§ 30 (4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfänglich 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 in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung und ist dem Finanzamt anzuzeigen.

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der Gesetzgeber definiert „Umwidmung“ mit einer 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.

Laut den Gesetzesmaterialien (vgl. 1680 der Beilagen XXIV. GP - Regierungsvorlage - Vorblatt und Erläuterungen) sind im Wesentlichen Umwidmungen von Grünland in Bauland davon erfasst. Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren).

Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland).

Umwidmungen innerhalb einer Widmungskategorie (zB von Mischgebiet auf Wohngebiet im Bauland) sind dagegen durch diese Anknüpfung grundsätzlich nicht erfasst, es sein denn es tritt durch diese Maßnahme erstmals überhaupt die Möglichkeit der Bebauung

ein. (siehe auch Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 12. Aufl. 2019, § 30, IV. Ermittlung der Einkünfte (Abs 3 bis 6) [Rz 74])

Das Steiermärkische Raumordnungsgesetz (STROG) 1974 in der anzuwendenden Fassung legte folgendes fest:

§ 22 Flächenwidmungsplan

Jede Gemeinde hat in Durchführung der Aufgaben der örtlichen Raumordnung (§ 18 Z.1) für ihr Gemeindegebiet durch Verordnung einen Flächenwidmungsplan aufzustellen.

....

(3) Der Flächenwidmungsplan hat das gesamte Gemeindegebiet räumlich zu gliedern und die Nutzungsarten für alle Flächen entsprechen den räumliche-funktionellen Erfordernissen festzulegen. Hiebei sind folgende Nutzungsarten vorzusehen:

- a) Bauland
- b) Verkehrsflächen
- c) Freiland

....

§ 23 Bauland

(1) Als Bauland dürfen nur Grundflächen festgelegt werden, die nach den Bestimmungen der Steiermärkischen Bauordnung 1968, LGBL. Nr. 149, zu Bauplätzen gewidmet sind oder sich auf Grund der natürlichen Voraussetzungen für die Bebauung eignen, dem voraussichtlichen Baulandbedarf für die zu erwartende Siedlungsentwicklung in der Gemeinde entsprechen und für die eine Anschließung einschließlich Kanalisation mit zentraler Abwasserreinigung vorhanden oder zu erwarten ist.

§ 25 Freiland

(1) Alle nicht als Bauland oder Verkehrsflächen festgelegten Grundflächen gehören zum Freiland.

(2) Als Freiland sind solche Flächen festzulegen, die für land – und forstwirtschaftliche Nutzung, für Gärtnereien und Kleingärten, für Kur-, Erholungs-, Spiel – und Sportzwecke, für Parkanlagen, für Friedhöfe, für Bodenentnahmen und für Ablagerungsstätten u. dgl. bestimmt sind. Jene Flächen des Freilandes die nicht der land – und forstwirtschaftlichen Nutzung dienen und nicht Ödland sind, sind, soweit es die Entwicklung erfordert, im Flächenwidmungsplan unter Angabe der besonderen Nutzung auszuweisen.

(3) Im Freiland dürfen nur solche Gebäude, Bauwerke und Anlagen errichtet werden die für eine bestimmungsgemäße Nutzung nach Abs. 2 erforderlich sind. ..

Im vorliegenden Fall geht das Bundesfinanzgericht aus nachfolgenden Überlegungen davon aus, dass es sich hier um einen Fall des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 handelt:

Im konkreten Fall steht auf dem gegenständlichen Grundstück seit 1961 ein Einfamilienhaus, wofür sowohl eine gültige Bau - als auch Benutzungsbewilligung seitens der Gemeinde vorliegt.

Vor dem Jahr 1984 gab es in der Gemeinde X keinen Flächenwidmungsplan und wurde erstmalig im Flächenwidmungsplan (= FWP) 1984, der im April 1984 rechtskräftig wurde, die gegenständliche Fläche als „derzeit bebautes Grundstück“ eingetragen.

In der zum damaligen FWP gehörigen Legende war diese Grundstücksbezeichnung als Unterkategorie zu „Bauland“ erfasst.

Da der FWP 1984 auf dem STROG 1974 und den dortigen Regelungen basiert muss wohl davon auszugehen sein, dass die Einstufung des gegenständlichen Grundstückes unter Bauland auch als solche zu sehen ist.

Einer Subsumtion des gegenständlichen Grundstücks unter § 25 (Freiland) steht entgegen, dass nur Gebäude, die einer speziellen Nutzung dienlich sind, im Freiland gebaut werden durften. Nicht davon umfasst sind Eigenheime wie jenes, das bereits seit 1961 auf dem gegenständlichen Grundstück steht.

Aus den gesamten Unterlagen, inklusive dem vorliegenden Flächenwidmungsplan, geht nicht hervor, dass das gegenständliche Grundstück als Freiland gewidmet war.

Weder die Gemeinde noch die zuständige Landesregierung konnten eindeutig klar nachweisen, dass das gegenständliche Grundstück als sogenanntes Freiland gewidmet war und es hier im FWP eine tatsächliche Umwidmung in Bauland erfolgt ist. Bei beiden Anfragen wurden lediglich Einschätzungen der Widmung des Grundstückes mitgeteilt, Begründungen bzw. Belege für diese Einschätzungen wurden nicht vorgelegt. Auch auf Nachfrage, was die Einstufung "derzeit bebautes Grundstück" denn konkret aussagte, konnte keine konkrete Antwort gegeben werden.

Ebenso konnte auch von Seiten der Abgabenbehörde kein Nachweis für eine Freilandwidmung erbracht werden. Die Annahme dieser Widmungsart war - ohne weitere Recherche - übernommen worden.

Einzig tatsächlich nachweislich ist aus dem FWP 1984 die Einstufung als "derzeit bebautes Grundstück" als Unterkategorie des Baulandes.

Die nachgewiesene Umwidmung von „derzeit bebautes Grundstück“ in „SG-WA“ und weitergehend in „WA“ stellt lediglich innerhalb der Flächenwidmungskategorie „Bauland“ eine andere Widmung dar.

Derartige Änderungen sind nicht von den Umwidmungen gem. § 30 (4) Z 1 EStG umfasst. Im konkreten Fall ist somit die Regelung des § 30 (4) Z 2 EStG anzuwenden.

Es war der Beschwerde daher stattzugeben.

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.

Graz, am 11. März 2020