

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Sendlhofer & Partner Steuerberatungs GmbH, Dorfwerfen 26, 5452 Pfarrwerfen, über die Beschwerde vom 5. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vormals Finanzamt ***FA1*** vom 4. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer 2015 sowie den gemäß § 299 BAO geänderten Bescheid vom 05. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der BF wurde am 26.06.2017 zur Einkommensteuer für 2015 veranlagt. Dabei wurde der Gewinn aus der Veräußerung von Grundstücken i.H.v. € 1.147.809,56 mit dem besonderen Steuersatz von 25 % erklärungsgemäß einer Einkommensteuer i.H.v. € 286.952,39 unterzogen.

Mit 04.06.2018 wurde der Einkommensteuerbescheid 2015 gemäß § 295a BAO geändert und der Gewinn aus der Veräußerung von Grundstücken mit € 1.331.366,40 und damit einer Einkommensteuer i.H.v. € 332.841,60 unterzogen.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde, legte dazu verschiedene Unterlagen vor, berichtigte die ursprünglich angenommenen vom BF veräußerten Flächen und führte dazu aus, dass lediglich eine Umwidmung

der im Jahr 2015 veräußerten Grundstücke im Mai 2016 im Ausmaß von ca. 13.300 m² wirtschaftlich mit dem Veräußerungsvorgang zusammenhänge. Die Weiterentwicklung dieses Siedlungsgebietes durch die Gemeinde und die ***1*** habe zu verschiedenen Änderungen und letztendlich dazu geführt, dass noch weitere, vom BF veräußerte Flächen zu Bauland umgewidmet worden seien. Diese neuerliche Umwidmung von rund 3500 m² im März 2018 stehe somit in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang 2015.

In weiterer Folge führte das FA eine Außenprüfung durch, bei der dieser Veräußerungsvorgang überprüft wurde. In weiterer Folge hob das FA im offenen Beschwerdeverfahren den Einkommensteuerbescheid vom 04.06.2018 nach § 299 BAO auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid in dem die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung mit € 1.400.268,00 festgestellt wurden und die Steuer aus der Grundstücksveräußerung auf € 350.067,00 erhöht wurde.

In dem als Begründung zum Einkommensteuerbescheid übermittelten Betriebsprüfungsbericht führte das FA an, dass für die Frage des Ansatzes eines „Umwidmungsfalles“ relevant sei, dass im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmungen erfolgt seien, die innerhalb von fünf Jahren erfolgt seien. Dies sei jedenfalls gegeben, wenn der Veräußerer wirtschaftlich von der umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitiere. Zudem änderte das FA nicht nur die der Umwidmung unterliegende Fläche als solche. In einem weiteren Schritt wurde vom FA im Wege einer Verhältnisrechnung auch der Anteil des verbliebenen Grünlandes bzw. der geplanten Verkehrsfläche nicht mit einem durchschnittlichen Kaufpreis der Gesamtfläche sondern mit einem geringeren Quadratmeterpreis angesetzt und damit der Wert des veräußerten umgewidmeten Flächenteiles erhöht.

In weiterer Folge erließ das FA, mit 21.11.2019 eine Beschwerdevorentscheidung, in der es die am 04.07.2018 erhobene Beschwerde gemäß § 253 BAO auch als Beschwerde gegen den nun im November erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid wertete. Dabei begründete das FA seine Ansicht ausführlich und stellte die flächen- und wertmäßige Berechnung ausführlich dar.

Darauf beantragte der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter binnen verlängerter offener Frist die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und führte nochmals aus, dass ursprünglich lediglich eine Umwidmung im Ausmaß von rund 14.000 m² (konkret für eine Fläche von 14.665 m²) geplant gewesen sei und die weitere Umwidmung nicht Gegenstand der Verhandlungen gewesen sei. Weiters führte der BF aus, dass die ursprünglich angesetzte Fläche um rund 1000 m² (ca. 18.600 m² anstelle von ca. 19.600 m²) zu hoch angesetzt gewesen sei. Zudem sei der vom FA angesetzte Quadratmeterpreis für die Verkehrsflächen mit € 50,00 zu niedrig angesetzt; für diese Flächen sei ein Quadratmeterpreis von € 90,00 anzusetzen. Auch dazu legte der BF wiederum Berechnungen der [...] GmbH aus dem Juni 2015 vor, weiters Schriftverkehr mit dem Geschäftsführer der ***1*** der bestätigte, dass die damalige Kalkulation ca. zwei Monate vor dem Vertragsabschluss von einer verwertbaren

Fläche von 14.665 m² ausgegangen sei. Ähnlich lautete eine entsprechende schriftliche Stellungnahme des Bürgermeisters der Gemeinde ***2***.

Im Zuge der Bearbeitung dieses Verfahrens befragte der zuständige Richter im Wege der Amtshilfe dem Bürgermeister der Gemeinde ***2***, der weitere detaillierte Unterlagen zum Planungsstand aus dem Juni 2015 zur Verfügung stellte. Weiters wurden Unterlagen von der ***1*** dazu angefordert, wie die Kalkulation des Kaufpreises erfolgt sei und auf welche Flächen sich diese bezogen.

In der am 25.03.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung stellte der BF die Entwicklung des gesamten Projektes und seine Einbindung in dieses dar, beschrieb seinen Wissensstand hinsichtlich der geplanten Umwidmung auf seinen Grundstücksflächen bis zum Abschluss des Vertrages, erläuterte seine Motive für den geforderten Kaufpreis und verwies nochmals auf die ihm vorgelegten Kalkulationen auch im Hinblick auf die Bewertung der Verkehrsflächen. Der AB stellte den Wert der Verkehrsflächen außer Streit.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt seiner Entscheidung den im folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, dem Vorbringen der Parteien, Beschwerdeverfahren und der mündlichen Verhandlung vom 25.03.2021, sowie den von BFG angenommenen Beweisen ergibt.

Die Gemeinde ***2*** plante jedenfalls seit 2010 ein Baulandsicherungsmodell auf den Grundflächen des dem BF benachbarten Landwirtes. Für den BF hätte durch dieses Projekt die Beibehaltung seiner verfahrensgegenständlichen Grundflächen als Flächen seines landwirtschaftlichen Betriebes zu wirtschaftlichen Nachteilen geführt, da die Zufahrtsstraßen über seine Grundflächen verlaufen wären. Daher erklärte sich der BF bereit diese Grundflächen, die zum 31.03.2012 nicht mehr steuerverfänglich waren, ebenfalls für das Baulandsicherungsmodell zur Verfügung zu stellen. Zu Beginn des Projektes ging die Aufsichtsbehörde von einer Baulandfläche von rund 20.000 m² auf den Grundflächen des BF und seines Nachbarn aus. Von Anfang an war geplant, das gesamte Gebiet in mehreren Etappen je nach Nachfrage nach derartigen Grundstücken einer Baulandwidmung zuzuführen.

Dies ergibt sich aus den Ausführungen des BF und seines steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 25.03.2021, den Ausführungen des Bürgermeisters der Gemeinde ***2*** vom 26.02.2021 sowie den vorgelegten Unterlagen der ***1*** (Plan vom 06.11.2013).

Dabei sah die Gemeinde bis in das Jahr 2015 sowohl die Möglichkeit von Vereinbarungen nach § 18 des Salzburger Raumordnungsgesetzes, nach dem eine Vereinbarung mit den Grundeigentümern dahingehend getroffen werden kann, dass der Grundeigentümer die Hälfte seiner Flächen für den fördernden Wohnbau zur Verfügung stellt und über den Rest frei verfügen kann, als auch den Ankauf der gesamten Liegenschaften für das Baulandsicherungsmodell vor.

Dies ergibt sich aus dem Schriftverkehr zwischen dem Rechtsanwalt des BF und der Gemeinde ***2*** bzw. der ***1*** aus dem September bzw. dem Oktober des Jahres 2015.

Im Zuge der Verhandlungen gingen sowohl die Gemeinde als auch der BF noch im Juni 2015 davon aus, dass die von ihm zur Verfügung gestellten Flächen von 18.688 m² im Ausmaß von max. 14.665 m² im Bauland umgewidmet werden würden. Die Gemeinde kalkulierte den nicht aufgeschlossenen m² Preis mit 143,53. Das Angebot an den BF betrug dabei ca. € 2,1 Mio.

Dies ergibt sich aus den vom BF vorgelegten Planunterlagen vom 17.06.2015 sowie dem vom BF erteilten Auftrag an das Büro des DI ***4*** aus dem Juli 2015.

Die höheren Kaufpreisvorstellungen des BF führten bereits im August 2015 zu Überlegungen der Gemeinde und der ***3*** bzw. der ***1***, wie einerseits die bebaubaren und veräußerbaren Flächen auf dem Grund und Boden des BF vergrößert werden könnten um den m² Preis für Käufer dieses Baulandsicherungsmodelles halten zu können und andererseits die Aufschließungskosten gesenkt werden könnten. Daraus ergab sich eine Erweiterung des Projektes auf den Flächen des BF auf 15.543 m² und die Kalkulation des für die Gemeinde möglichen Kaufpreises von rd. € 2,25 Mio.

Dies ergibt sich aus der Kostenberechnung vom 24.08.2015 sowie dem Schreiben der ***1*** an den Rechtsanwalt des BF vom 16.09.2015.

Da der BF eine Vereinbarung nach § 18 Salzburger ROG nicht abschließen wollte und auch den dieser Kalkulation zugrunde liegenden Kaufpreis von € 2.250.000,00 für die gesamte Fläche nicht akzeptierte, sondern seinerseits einen nicht verhandelbar Gesamtkaufpreis von € 2.400.000,00 veranschlagte, versuchte die Gemeinde mit der ***3*** bzw. der ***1*** auf dieser Basis eine neue Kalkulation durchzuführen um trotz des erhöhten Kaufpreises Grundstücke zu den geplanten Verkaufskosten je m² für Käufer zur Verfügung stellen zu können. Dies mündete in einer Flächenschätzung, die eine nochmals erhöhte Baulandfläche von insgesamt 16.272 m² auf den vom BF anzukaufenden Flächen voraussetzte, 1.726 m² verblieben als Verkehrsfläche, 690 m² verblieben als Grünland (Biotop).

Dies ergibt sich aus dem E-Mail Schriftverkehr zwischen dem Rechtsanwalt des BF und dem Geschäftsführer der ***1*** zwischen dem 29.09.2015 und dem 05.10.2015 und dem darauf folgenden Schriftverkehr zwischen dem Geschäftsführer der ***1*** und dem Bürgermeister der Gemeinde ***2*** am 05.10.2015 bzw. am 06.10.2015 sowie den Flächenberechnungen des DI ***4***.

Der BF versuchte durch die Kaufpreisforderung von € 2.400.000,00 eine geplante Ersatzinvestition für seinen landwirtschaftlichen Betrieb finanziell abzudecken. In die aus seinen Kaufpreisforderungen resultierenden weiteren Planungsschritte der Gemeinde bzw. der ***1*** und die Erweiterung der Baulandflächen auf seinen Grundstücken wurde der BF nicht eingebunden.

Dies ergibt sich aus den Ausführungen des BF in der mündlichen Verhandlung vom 25.03.2021.

Mit Kaufvertrag vom 27.10.2015 wurden die infrage stehenden Grundstücke vom BF um einen Pauschalbetrag von € 2.400.000,00 an die Gemeinde ***2*** bzw. an die ***1*** verkauft.

Im Jahr 2016 erfolgte für eine erste Etappe des Baulandsicherungsmodelles eine Umwidmung von 13.300 m² aus der vom BF verkauften Fläche von Grünland in Bauland, in weiterer Folge erfolgte im Jahr 2018 in einer zweiten Etappe eine Umwidmung von Flächen des zweiten Grundeigentümers sowie eine weitere Umwidmung von Flächen aus den vom BF verkauften Flächen im Ausmaß von ca. 3500 m².

Dies ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Änderung der Amtspartei ab 01.01.2021:

Gemäß § 323b Abs.1 BAO treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Gemäß § 323b Abs. 2 BAO werden die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt ... anhängigen Verfahren von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, das vom FA St. Johann Tamsweg Zell am See dem BFG vorgelegt worden war, ist somit ab 01.01.2021 das FA Österreich zuständig.

2.2. Zur Wirkung der gegen den Ertbescheid eingebrachten Beschwerde auch gegen den gemäß § 299 BAO geänderten Bescheid:

Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt.

Dies gilt auch für neue Sachbescheide, die bei der Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 verbunden mit dem Aufhebungsbescheid ergehen. (Ritz, BAO⁶, § 253, Tz 2)

2.3. Zu Spruchpunkt I und II (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 EStG 1988 kann für Grundstücke, die dem Anlagevermögen eines Betriebsvermögens zugehören der Veräußerungsgewinn für Grund und Boden pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden, wenn der Grund und Boden zum 31.12.2012 nicht mehr steuerverfassen war.

Gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I 105/2014 sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfassen waren, 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 Einkünfte anzusetzen. 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.

Ein Umwidmungsfall liegt also auch im Falle einer späteren (nach der Veräußerung liegenden) Umwidmung vor, die in engem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung steht. Damit soll verhindert werden, dass die günstigere Pauschalbesteuerung gem Z 2 zur Anwendung kommt, obwohl die bevorstehende Umwidmung Eingang in die Kaufpreisermittlung gefunden hat (s auch Puchinger FJ 12, 69). ... Mit dem 2. AbgÄG 2014, BGBl I 105, erfolgte eine Präzisierung dahin gehend, dass in wirtschaftliche Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmungen relevant sind, wenn diese innerhalb von fünf Jahren in taggenauer Berechnung) nach der Veräußerung erfolgt sind, sowie Kaufpreiserhöhungen auf Grund einer späteren Umwidmung (Besserungsvereinbarung). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Veräußerer wirtschaftlich von der umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitiert, etwa in Form eines den Grünlandpreis übersteigenden Kaufpreises (s ErlRV 360 XXV. GP, 9 f). ... Eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Damit erfolgt die Berechnung der ImmoESt zunächst nach § 30 Abs 4 Z 2, erst im Zeitpunkt der Umwidmung ... ist die ImmoESt gem § 30 Abs 4 Z 1 vom StPfl iRd VA nachzuentrichten (s ErlRV 360 XXV. GP, 10).... (Jakom/Kanduth-Kristen § 30 Rz. 73)

Gemäß § 124b Z 264 ist die Neuregelung des § 30 Abs. 4 Z.1 erstmalig für Veräußerungen nach dem 31.12.2014 ... anwendbar.

Gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen.

Wendet man die oben zitierten gesetzlichen Grundlagen auf den gegenständlichen Sachverhalt an, so ist zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig, dass die in Frage stehenden Grundflächen zum 31.03.2012 nicht mehr steuerverfangen gewesen waren, Teil des landwirtschaftlichen Betriebes des BF waren und damit als Grünland gewidmet waren. Weiters ist unstrittig, dass der BF diese Grundflächen an die Gemeinde bzw. die ***1*** zu dem Zweck verkaufte, dass diese Flächen in der Folge (nach der Veräußerung) umgewidmet und in ein Baulandsicherungsmodell einbezogen werden würden.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren zunächst, in welchem Umfang der BF von dieser im Zeitpunkt des Verkaufes bereits absehbaren Umwidmung profitiert hat. Während der BF davon ausgeht, dass dies eine Fläche von 14.665 m² betroffen hat, ging das FA davon aus das dies eine Fläche von 16.772 m² betroffen hat. Aufgrund der erhobenen Beweise ist aus Sicht des BFG nachvollziehbar, dass der BF letztendlich durch sein eigenes Verhandlungsgeschick und den von ihm geforderten Preis Überlegungen der Gemeinde ausgelöst hat, die ursprünglich als Bauland geplanten 14.665 m² derart zu erweitern, dass der vom BF gewünschte Kaufpreis gezahlt werden konnte und die Ziele des Baulandsicherungsmodelles trotzdem eingehalten wurden. Dies betraf nach den erhobenen Unterlagen eine Fläche von 16.272 m².

Der BF hat dies in der mündlichen Verhandlung dem Grunde nach auch nicht in Zweifel gezogen, er hat sich jedoch darauf berufen, dass nach seinem letzten Wissensstand – einvernehmlich zwischen den Vertragsparteien - von einer bebaubaren Fläche von 14.665 m² ausgegangen worden sei und er damit einen Baulandpreis (nur) für diese Fläche gefordert und erhalten hat. Das FA hat hingegen unabhängig von der konkreten m² Anzahl auf den vom BF insgesamt erhaltenen Kaufpreis als „Kaufpreis für Bauland“ abgestellt und die 40%igen (pauschalen) Anschaffungskosten wiederum nur auf die tatsächlich (nach Umplanungen im Jahr 2018) als Bauland gewidmeten Flächen angewandt. Für das FA war der konkrete Kenntnisstand des BF welche Flächen als Bauland gewidmet werden sollten, in letzter Konsequenz nicht entscheidend.

Das BFG folgt dieser Ansicht des FA dem Grunde nach. Der Kenntnisstand des Käufers über die vom Käufer flächenmäßig geplanten Umwidmungen allein kann dabei für den konkreten Umfang der Umwidmung (und damit die Anwendung der höheren Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988) nicht von Bedeutung sein.

Zunächst besteht gerade bei der Veräußerung einer derart großen Fläche - wie auch die Entwicklung der als Bauland zu widmenden Flächen auf den Grundstücken des BF im Zeitraum Juni bis Oktober 2015 beweist - jedenfalls ein gewisser Spielraum um im Preisfenster für Bauland zu verbleiben.

Wesentlicher scheint jedoch, dass die Frage, ob der Verkäufer wirtschaftlich von der Umwidmung von Grünland in Bauland profitiert oder nicht nach Sicht des BFG ein ausschließlich objektiv bewertbarer Sachverhalt ist. Dieser wirtschaftliche Vorteil für den Verkäufer ergibt sich letztlich aus diesem Kaufpreis je m² und den Planungen des Käufers im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.

Im gegenständlichen Fall hat der BF als Verkäufer von Grünland hat jedenfalls einen in einer bestimmten Bandbreite liegenden Baulandpreis für die von ihm veräußerten Flächen erhalten.

Obwohl es unter diesen Voraussetzungen nicht entscheidend ist, ob der Verkäufer auf Punkt und Beistrich in die Planungen des Käufers eingebunden ist, so ist doch im konkreten Fall festzuhalten, dass dem BF als erfahrenem Unternehmer in Kenntnis des Zieles der Gemeinde günstiges Bauland anbieten zu können, bewusst gewesen sein muss, dass der Käufer die von ihm für Baulandwerber geplanten Grundstückspreise bei seinen Forderungen nur dann erfüllen können wird, wenn er das Projekt wirtschaftlich optimiert, was jedenfalls auf eine Vergrößerung der geplanten Baulandflächen hinauslaufen musste.

Somit ist es aus Sicht des BFG unerheblich, ob der BF von der Erweiterung der ursprünglich mit 14.665 m² geplanten Baulandflächen noch vor Vertragsabschluss erfahren hat. Aufgrund der Formulierung in § 30 Abs. 4 Z. 1 EStG, dass einer Umwidmung vor der Veräußerung eine Umwidmung „nach dem Verkauf im wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung“ gleichsteht, ist nur entscheidend, ob bzw. in welchem Umfang der Verkäufer durch diese Erweiterung der Baulandflächen wirtschaftlich profitiert hat. Dies ist im gegenständlichen Fall sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach jedenfalls gegeben. Dabei ist es aus Sicht des BFG unerheblich, ob diese Überlegungen vorab vom Käufer aus Eigenem angestellt werden oder der Verkäufer durch seine Preisvorstellungen entsprechende Überlegungen des Käufers erst angestoßen hat.

Nach dem Verständnis des BFG hat der BF jedenfalls im Umfang von 16.272 m² wirtschaftlich von der geplanten Umwidmung profitiert, er hat einen Baulandpreis für seine land- und forstwirtschaftlichen Flächen in diesem Umfang erhalten. Von der späteren Änderung der Planung durch die Gemeinde, die diese Fläche nochmals um 500 m² erhöht hat, hat der BF dagegen aus Sicht des BFG nicht mehr wirtschaftlich profitiert.

Somit liegt jedenfalls im Ausmaß von 16.272 m² ein Umwidmungsfall im Sinne des § 30 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 105/2014 vor.

Zu klären ist jedoch, wie sich dieser Sachverhalt auf die restlichen Flächen auswirkt. Sowohl aus den Kalkulationen als auch aus den Ausführungen des Geschäftsführers der ***1*** ist ersichtlich, dass die übrig gebliebenen Verkehrsflächen bzw. das übrige Grünland nicht bewertet wurden. Diese Überlegung ist insofern nachvollziehbar, als die Erhaltung von Straßen

und ähnlichen Verkehrsflächen im Regelfall mit Kosten verbunden ist und eine Veräußerung dieser Verkehrsflächen für sich allein daher schwer vorstellbar ist.

Will man jedoch die höhere Pauschalbesteuerung der Umwidmung auf die tatsächliche Umwidmung von Grünland in Bauland begrenzen, ist der Ansatz eines entsprechenden Wertes für Verkehrsflächen und Grünland für die steuerliche Betrachtung sehr wohl von Bedeutung. Unter Ansatz der Gesamtfläche von 18.688 m² und einem ursprünglich geplanten Bauland von 16.272 m² verbleiben für sonstige Flächen 2416 m². Diese wiederum sind in Verkehrsflächen im Ausmaß von 1.726 m² und Grünland im Ausmaß von 690 m² aufzuteilen.

Das BFG folgt hinsichtlich der Bewertung der Verkehrsflächen der zwischen den Parteien einvernehmlichen Festlegung eines Quadratmeterpreises von € 90,00; hinsichtlich des Grünlandpreises geht das BFG davon aus, dass die vom BF angeführten € 30,00 je Quadratmeter zumindest im Jahr 2015 noch nicht erzielbar waren. Versucht man die vom BF dargestellte Steigerung innerhalb der letzten 20 Jahre von € 10,00 auf € 30,00 zu verteilen und berücksichtigt, dass die 690 m² letztendlich ein Biotop und damit keine landwirtschaftlich nutzbare Fläche darstellen, so erscheint ein Ansatz von € 20,00 je Quadratmeter angemessen. Daraus resultiert für diese beiden Flächenanteile ein Kaufpreisanteil in Höhe von € 169.120,00, der mit einem pauschalen Gewinn von 14%, das sind € 23.676,80 anzusetzen ist.

Da bei dieser Berechnung der Baulandpreis lediglich eine Differenzgröße darstellt, ist in weiterer Folge zu überprüfen ob damit immer noch ein Kaufpreis verbleibt, der einem Baulandpreis entspricht. Für eine Fläche von 16.272 m² würde bei dieser Schätzung ein Preis von € 2.230.880,00 verbleiben. Daraus resultiert ein Durchschnittspreis für die gesamte Fläche von € 137,10 pro Quadratmeter; wendet man die vom Bürgermeister der Gemeinde ***2*** angewendete Aufteilung der Flächen in wertvollere und weniger wertvolle Flächen bei, ergibt sich für die Fläche von 7.272 m² ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von 122,73 und für die Fläche von € 9.000 m² von € 148,73. Alle angeführten Preise liegen in der Bandbreite der Kaufpreise für Bauland in der Gemeinde, was sich auch aus den in der Folge erzielten Verkaufspreisen an Baulandwerber ergibt. Somit ist für einen Kaufpreisanteil iHv € 2.230.880,00 ein pauschaler Gewinn von 60%, das sind € 1.338.528,00 anzusetzen.

Bei einem Gesamtgewinn von € 1.362.204,80 resultiert unter Anwendung des Steuersatzes von 25% eine ImmoESt in Höhe von € 340.551,20.

2.4. Zu Spruchpunkt III. (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.

Die Klärung der Frage, ob es zur Anwendung der Pauschalbesteuerung für ungewidmete Grundstücke im Sinne des § 30a Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 der Kenntnis des Verkäufers vom Ausmaß der geplanten Umwidmung durch den Käufer bedarf oder ein wirtschaftliches profitieren von der geplanten Umwidmung durch den höheren Quadratmeterpreis nach objektiven Kriterien ausreicht, ergibt sich direkt aus dem Gesetz.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 29. März 2021