

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***V*** über die Beschwerde vom 1. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***X*** vom 1. September 2015 betreffend Abweisung des Antrags gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2012 vom 30. Juni 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Kaufvertrag vom 24. Mai 2012 verkauften die Beschwerdeführerin (Bf.), die im Jahr 2012 ausschließlich nichtselbständig tätig war, und ihr Ehegatte, ***1***, das ihnen je zur Hälfte gehörende, landwirtschaftlich genutzte Grundstück EZ ***2*** Grundbuch ***3*** ***5***, Grundstücksnummer ***4***, Fläche 37.319 m², an die ***YGmbH*** um einen Kaufpreis von 426.484,28 €, das sind 11,428 €/m² (die Bf. war aufgrund eines Schenkungs- und Übergabsvertrags vom 19. Dezember 2000 grundbücherliche Eigentümerin dieses Hälfteanteils gewesen).

Am 26. Februar 2014 langte die Einkommensteuererklärung der Bf. für das Jahr 2012 am Finanzamt ein. In dieser war in der Rubrik „16. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (ab 1.4.2012)“ unter der Kennzahl 572 („16.1.1 Pauschal ermittelte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (§ 30 Abs. 4 „Altvermögen“)“) ein Betrag von 29.853,90 € eingetragen (= 14% des anteiligen (halben) Veräußerungserlöses von 213.242,14 € gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988).

Am 7. April 2014 erging seitens des Finanzamts ein schriftliches Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO an die Käuferin des oa. Grundstücks, die ***YGmbH***, mit folgendem Wortlaut (S 6 BFG-Akt):

„[...]

Sie werden aufgefordert, folgende Fragen bis 30.04.2014 zu beantworten:

*Betreffend Kaufvertrag vom 24.05.2012 - Ankauf der Liegenschaft KG ***3***, EZ ***2***; Verkäufer: ***1*** und [die Bf.]*

Wurde diese Liegenschaft nach dem Ankauf umgewidmet (bejahendenfalls, wann ist die Umwidmung erfolgt) bzw. bestand eine Umwidmungszusage?

*Laut aufliegender Kaufpreissammlung beträgt der durchschnittliche m²-Preis für landwirtschaftliche Grundstücke in der KG ***3*** in den Jahren 2011-2013 zwischen 1,09 € - 3,53 €. Im gegenständlichen Fall wurde ein m²-Preis von 11,42 € bezahlt.*

Weshalb wurde ein wesentlich höherer m²-Preis für den Ankauf dieses landwirtschaftlichen Grundstückes bezahlt (welche Faktoren haben diese Preisgestaltung beeinflusst)?

Wurde für dieses Grundstück bereits der Baulandpreis bezahlt?

Lag beim Kauf dieses Grundstückes bereits „Bauerwartungsland“ vor?“

Bereits am 31. März 2014 hatte die Abgabenbehörde aufgrund einer telefonischen Nachfrage beim Gemeindeamt ***5*** vom Leiter dieses Gemeindeamts, OAR ***6***, die Auskunft erhalten, dass das oa. Grundstück bis zum 31. März 2014 noch nicht umgewidmet worden sei. Es sei in der Gemeinderatssitzung vom Dezember 2013 jedoch der Beschluss zur Umwidmung gefasst worden (Aktenvermerk des Finanzamts, S 6/Rückseite BFG-Akt).

In den von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht elektronisch übermittelten Verwaltungsakten befindet sich ein mit 14. April 2014 datiertes Schreiben des Bürgermeisters der Marktgemeinde ***5***, ***7***, an das Finanzamt mit folgendem Wortlaut (S 12 BFG-Akt; dieses Schreiben war in Beantwortung des schriftlichen Auskunftersuchens der Abgabenbehörde vom 7. April 2014 ergangen):

*„Betreff: Kaufvertrag vom 24.05.2012 - Ankauf der Liegenschaft KG ***3***, EZ ***2***;
Verkäufer: ***1*** und [die Bf.]*

*Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 07.04.2014 möchten wir Ihnen mitteilen, dass die gegenständliche Liegenschaft nicht umgewidmet wurde. Derzeit erfolgt ein Umwidmungsverfahren in Bauland- Industriegebiet, da die ***YGmbH*** bzw. die Gemeinde eine Erweiterung des Industriegebietes beabsichtigt.*

Der höhere m²-Preis wurde deshalb bezahlt, da die Liegenschaft für die Erschließung eines Industriegebietes benötigt wird.“

Mit Bescheid des Amtes der ***XX*** Landesregierung vom 23. Juli 2014, GZ. ***9***, erfolgte die Umwidmung der gegenständlichen Liegenschaft von „Grünland“ in „Aufschließungsgebiet Industriegebiet“ (S 27 ff BFG-Akt).

Im März 2015 fand bei der Bf. eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Einkommensteuer 2012 statt. Dabei traf die Prüferin folgende Feststellung (siehe den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17. März 2015, ABNr. ***8***, S 15 ff BFG-Akt):

„Tz. 1 Grundstücksveräußerung 2012:

Im Zuge der Bp wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

*Die Abgabepflichtige ist Hälfteeigentümerin des Grundstücks mit der GSt-Nr. ***4*** aus der EZ ***2***, KG ***5***. Das gegenständliche Grundstück wurde per 24.5.2012 an die ***YGmbH*** verkauft. Lt. Auskunft der Marktgemeinde ***5*** ist eine Umwidmung in Bauland-, Industriegebiet erfolgt und deshalb wurde ein höherer m²-Preis für die Liegenschaft bezahlt. Wenn eine zeitnahe Umwidmung durchgeführt wird und die Preisbildung bereits darauf abzielt, so ist bei Grundstücken, die vor dem 31.3.2002 angeschafft wurden, die ImmoEST pauschal mit 15% des Verkaufserlöses anzusetzen.*

Grundstücksveräußerung 2012:

*Veräußerungspreis: 426.484,28 €
abzügl. 40% AK pauschal: -170.593,71 €
Bemessungsgrundlage ImmoEST: 255.890,57 €
davon ½ Anteil [Bf.]: 127.945,29 €
davon 25% ImmoEST: 31.986,32 €
d.s. 15% vom ½ VP*

Private Grundstücksveräußerung:

Zeitraum 2012:

Vor Bp: 0,00 €

Nach Bp: 127.945,29 €

Differenz: 127.945,29 €“

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Prüferin und erließ am 31. März 2015 den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid für 2012, in dem es die für die oa. Grundstücksveräußerung anfallende ImmoESt mit 31.986,32 € (= 127.945,29 € x 25% Steuersatz) festsetzte.

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2015 brachte der rechtsfreundlicher Vertreter der Bf. einen Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2012 am Finanzamt ein. Begründend führte er darin Folgendes aus:

Mit Kaufvertrag vom 24. Mai 2012 habe die Antragstellerin (= die Bf.) ihren Hälfteanteil (dessen grundbücherliche Eigentümerin sie aufgrund des Schenkungs- und Übergabsvertrags vom 19. Dezember 2000 gewesen sei) gemeinsam mit dem Hälfteanteil ihres Ehegatten am gegenständlichen Grundstück EZ ***2*** Grundbuch ***3*** ***5***, Grundstücksnummer ***4***, an die ***YGmbH*** um einen Kaufpreis von 426.484,28 € verkauft; dies habe einen Kaufpreis von 11,428 €/m² ergeben.

Das betreffende Grundstück sei bis zum Zeitpunkt der Veräußerung immer landwirtschaftlich genutzt worden (Widmung als Grünland) und habe zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Ehegatten der Antragstellerin (= der Bf.) gehört. Beim Kaufpreis für dieses Grundstück handle es sich um einen Preis für Grünlandgrundstücke und nicht für Industriebau land. Zum Zeitpunkt des Verkaufs sei auch gar nicht sicher und absehbar gewesen, ob es jemals zu einer Umwidmung jenes Grundstücks kommen würde.

Aus diesem Grund sei sowohl vom vertragserrichtenden Notar als auch vom steuerlichen Vertreter der Antragstellerin der Rechtsstandpunkt vertreten worden, nachdem Altvermögen vorliege (seinerzeitiger Erwerb vor dem 31. März 2002) und weder Umwidmungspläne vorgelegen seien oder ein konkretes Umwidmungsverfahren anhängig gewesen sei, dass seitens der Verkäufer diese Grundstücksveräußerung mit dem Regelsteuersatz von 3,5% iSd Bestimmungen des § 30 EStG 1988 zu versteuern sei.

Diese Rechtsansicht sei zu diesem Zeitpunkt die einzig richtige gewesen, da man mangels hellseherischer Fähigkeiten nicht absehen habe können, dass jenes Grundstück in weiterer Folge, nämlich erst zwei Jahre später, umgewidmet werden würde.

Nach den Bestimmungen des ***XX*** Raumordnungsgesetzes sei der örtliche Raumordnungsplan bei der jeweiligen Gemeinde, in diesem Fall bei der Marktgemeinde ***5***, öffentlich einsehbar und es habe sich zum Zeitpunkt der Abwicklung des Kaufvertrags ergeben, dass eine Grünlandwidmung vorliege und keine Baulandwidmung und dass auch kein Umwidmungsverfahren anhängig gewesen sei.

Aus diesem Grund sei daher der Regelsteuersatz von 3,5% zur Anwendung gebracht und die diesbezügliche Steuererklärung in diesem Sinne abgegeben worden.

In weiterer Folge sei anlässlich einer Nachschau bzw. Außenprüfung im März 2015 durch das Finanzamt ex post festgestellt worden, dass eine Umwidmung des Kaufobjekts in Bauland-Industriegebiet erfolgt sei. Diese Feststellung sei lediglich aufgrund einer telefonischen Auskunft getroffen worden; es sei seitens der Finanzbehörde aber weder in den öffentlich aufliegenden Raumordnungs- und Flächenwidmungsplan Einsicht genommen noch eine schriftliche Bestätigung durch die für die Umwidmung zuständigen Behörden (Marktgemeinde ***5*** und Amt der ***XX*** Landesregierung) eingeholt worden.

Weiters habe man sich, ohne dies in irgendeiner Form näher zu begründen, auf den Standpunkt gestellt, dass eine „zeitnahe Umwidmung“ durchgeführt worden sei und es sei in weiterer Folge die ImmoEst mit 15% des Verkaufserlöses festgesetzt worden.

Aufgrund dieser telefonischen Auskunft sei die Finanzbehörde offenbar davon ausgegangen, dass die Umwidmung schon im Jahr 2012 erfolgt sei bzw. zu diesem Zeitpunkt ein Umwidmungsverfahren anhängig gewesen wäre, weshalb man von einer „zeitnahen Umwidmung“ ausgegangen sei.

Tatsächlich habe sich nunmehr herausgestellt, dass - wie sich aus dem beiliegenden Schreiben der Marktgemeinde ***5*** vom 12. Juni 2015 ergebe - ein Umwidmungsverfahren erst im Jahr 2014 eingeleitet und dieses mit Bescheid des Amts der ***XX*** Landesregierung vom 23. Juli 2014, GZ. ***9***, abgeschlossen worden sei.

Dies bedeute, dass die telefonische Auskunft, die von der Finanzbehörde im Jahr 2015 eingeholt worden sei, ganz offensichtlich unrichtig gewesen sei, da im Mai 2012 und auch im Jahr 2013 weder ein Umwidmungsverfahren anhängig gewesen sei noch geschweige denn eine Umwidmung schon erfolgt gewesen, sondern wie gesagt erst per 23. Juli 2014 festgestanden sei.

Die Finanzbehörde sei daher bei ihren Feststellungen zur Frage einer „zeitnahen Umwidmung“ von unrichtig gelösten Vorfragen und falschen Fakten ausgegangen, da sie diesbezüglich nicht mit der für ein ordnungsgemäßes rechtsstaatliches Verfahren notwendigen Diligenz und der vorgeschriebenen umfassenden Überprüfungsverpflichtung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts vorgegangen sei, sondern sich mit einer lapidaren telefonischen Auskunft irgendeines Mitarbeiters bei der Marktgemeinde ***5*** zufrieden gegeben habe.

Die Antragstellerin habe hingegen darauf vertraut, dass durch die Finanzbehörde ein dem Gesetz entsprechendes ordentliches Ermittlungs- und Beweisverfahren zu dieser entscheidungsrelevanten Vorfrage durchgeführt worden sei und sie habe daher allein aus diesem Grund den dann in der Folge erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 31. März 2015 nicht bekämpft und auch die erhöhte und nicht gerechtfertigte ImmoEST von 15% zur Überweisung gebracht.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2015 sei die Antragstellerin vom Finanzamt verdächtigt worden, eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG wegen des Verkaufs dieses Grundstücks begangen zu haben. Aufgrund dieses Schreibens habe sie in weiterer Folge Nachforschungen angestellt und sei aufgrund ihrer Recherchen bei der Marktgemeinde ****5**** wie auch beim Amt der ****XX**** Landesregierung zu der Erkenntnis gekommen, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs ihres Miteigentumsanteils im Mai 2012 in keiner Weise irgendein Umwidmungsverfahren anhängig gewesen sei, zu diesem Zeitpunkt auch niemals festgestanden sei, dass umgewidmet werden würde, zumal für die Umwidmung der Flächenwidmung ein mehrheitlicher Gemeinderatsbeschluss erforderlich sei und darüber hinaus die Bewilligung der Raumordnungsbehörde als Aufsichtsbehörde, also der ****XX**** Landesregierung, vorliegen müsse.

Zum Zeitpunkt des Verkaufs der Miteigentumsanteile im Mai 2012 habe daher niemand wissen oder mit Bestimmtheit feststellen können, dass es zu einer Umwidmung des gegenständlichen Kaufobjekts kommen würde.

Aus diesem Grund könne daher auch im Fall einer späteren Umwidmung, wie sie nunmehr feststehe, von keinem „engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung“ gesprochen werden, da

- der Abstand von zwei Jahren sicher “keinen engen zeitlichen Zusammenhang“ darstelle;
- kein „wirtschaftlicher Zusammenhang“ bestehe, da keine parzellierten Grundstücke verkauft worden seien, sondern ein Grundstück aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen der Verkäufer im Ganzen und
- auch der vereinbarte Kaufpreis keinesfalls einen Industriebaulandpreis darstelle, der in Wirklichkeit ein Vielfaches des gegenständlich vereinbarten Kaufpreises ausgemacht hätte.

Die Verkäufer hätten sich anlässlich der Betriebsprüfung auf die ordnungsgemäß durchgeführten Recherchen der Prüferin verlassen und seien daher der irrtümlichen Meinung gewesen, dass schon im Jahr 2012 die spätere Umwidmung zwar nicht abgeschlossen, aber festgestanden sei, wie dies die Prüferin so dargelegt habe.

Zusammengefasst ergebe sich sohin, dass die Voraussetzungen für die Einleitung eines Wiederaufnahmeverfahrens vorlägen, da die Frist von drei Monaten ab Kenntnis des Wiederaufnahmsgrundes noch nicht verstrichen sei, da die Antragstellerin erst nach dem 1. Juni 2015 aufgrund des Finanzstrafverfahrens entsprechende Recherchen angestellt und die erforderlichen amtlichen Urkunden beigebracht habe, was an und für sich Sache der Prüferin gewesen wäre.

Ein grobes Verschulden der Antragstellerin liege nicht vor, da der Neuerungsstatbestand erst jetzt aufgrund der angeführten Recherchen evident sei und sich die Antragstellerin zu Recht darauf verlassen habe können und dürfen, dass die Finanzbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung ordnungsgemäß ermittle.

Daraus ergebe sich aber auch, dass die Wiederaufnahme auch von Amts wegen durch die Finanzbehörde verfügt werden müsse, da jedenfalls ein Verschulden der Behörde vorliege, die sich unzulässigerweise auf telefonische Auskünfte hinsichtlich des Zeitpunkts des Umwidmungsverfahrens durch einen Mitarbeiter der Marktgemeinde ***5*** verlassen habe.

Es würden daher folgende Anträge gestellt:

1. Die Bewilligung der Wiederaufnahme durch einen gesonderten Bescheid nach Ergänzung des Beweis- und Ermittlungsverfahrens, insbesondere Klärung des Umstands, ab wann eine rechtswirksame Umwidmung der Flächenwidmung hinsichtlich des kaufgegenständlichen Grundstücks festgestanden sei, und
2. nach Durchführung des Wiederaufnahmeverfahrens die Erlassung eines neuen Sachbescheids, der die aufgetretenen Neuerungsstatbestände berücksichtige und aufgrund welchem der Veräußerungserlös anstelle von 15% lediglich mit 3,5% - so wie ursprünglich auch richtigerweise abgabenrechtlich deklariert - versteuert werde.

Mit Bescheid vom 1. September 2015 wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2012 ab. Begründend führte es darin nach Wiedergabe des entscheidungsrelevanten Sachverhalts Folgendes aus:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag der Partei wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die neue Tatsache sei im konkreten Fall die Kenntnis der tatsächlich erst im Jahr 2014 erfolgten Umwidmung. Dabei handle es sich jedoch um keine neu hervorgekommene Tatsache mit Relevanz für die steuerliche Beurteilung des Sachverhalts:

Strittig sei im konkreten Fall, ob eine in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung im Jahr 2012 stehende Umwidmung vorlag. Die Kenntnis, dass die Umwidmung tatsächlich erst 2014 durchgeführt worden sei, ändere nichts an der Beurteilung des Zusammenhangs und vermöge nicht zu der von § 303 BAO geforderten Änderung des Bescheidspruchs zu führen. Das Faktum der Umwidmung und die zeitliche Durchführung sei bereits im Erstbescheid Thema gewesen und es hätte somit das Vorbringen der Antragstellerin bereits im Prüfungsverfahren bzw. innerhalb der Beschwerdefrist erfolgen können.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme lägen daher nicht vor.

Inhaltliche Würdigung:

Unabhängig von den Voraussetzungen für die Wiederaufnahme sei das Vorbringen der Antragstellerin auch inhaltlich unbegründet. Die Norm des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sei mit dem 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, ab 1. Jänner 2015 geändert worden. Der letzte Satz dieser Norm laute nunmehr sinngemäß: „Die Vorschriften betreffend die Umwidmung gelten auch für eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist.“ Diese Änderung sei erfolgt, da sich die Formulierung bis 31. Dezember 2014 („in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang“) aufgrund des unbestimmten Charakters nicht bewährt habe (siehe die Erläuternden Bemerkungen zum 2. AbgÄG 2014). Es sei somit davon auszugehen, dass, wenn nunmehr der Gesetzgeber sogar einen Zeitraum von fünf Jahren als Beobachtungszeitraum vorsehe, auch nach der alten Regelung ein Zeitraum von ca. zwei Jahren als „enger zeitlicher Zusammenhang“ gelten könne.

Der wirtschaftliche Zusammenhang liege ebenfalls vor. Es sei im Rahmen des Ermittlungsverfahrens durch die Abgabenbehörde erhoben worden, dass bereits in einer Gemeinderatssitzung im Dezember 2013 zumindest über die Umwidmung gesprochen worden und diese geplant gewesen sei. [Anm.: Lt. Bezug habendem Aktenvermerk des Finanzamts (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensgangs) wurde in dieser Gemeinderatssitzung vom Dezember 2013 der Beschluss zur Umwidmung gefasst.] Diese Auskunft habe die Abgabenbehörde aufgrund telefonischer Nachfrage am 31. März 2014 beim Gemeindeamt von dessen Leiter, OAR ***6***, erhalten und somit nicht von „irgendeinem Mitarbeiter“. Es sei über das Telefonat ein Aktenvermerk erstellt worden.

In weiterer Folge sei am 7. April 2014 ein schriftliches Auskunftersuchen an die ***YGmbH*** betreffend die Umwidmung und den gezahlten Kaufpreis gerichtet worden. Die Antwort sei durch die Marktgemeinde ***5*** erfolgt, in welcher diese mitgeteilt habe, dass die Liegenschaft noch nicht umgewidmet worden sei, es erfolge jedoch derzeit ein Umwidmungsverfahren, da die ***YGmbH*** bzw. die Gemeinde eine Erweiterung des Industriegebiets beabsichtige. Der höhere m²-Preis sei deshalb bezahlt worden, da die Liegenschaft für die Erschließung eines Industriegebiets benötigt werde.

Der durchschnittliche Kaufpreis für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in der betroffenen Katastralgemeinde betrage lt. amtlicher Kaufpreissammlung in den Jahren 2011 bis 2013 zwischen 1,09 € und 3,53 € pro m². Der bezahlten Kaufpreis von über 11,00 € entspreche daher nicht mehr dem Grünlandpreis und sei durch die bevorstehende Umwidmung, wie in der Beantwortung durch die Gemeinde ausgeführt, bedingt. Die Besteuerung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 mit pauschalen Anschaffungskosten von 40% sei somit zu Recht erfolgt.

Der Antrag auf Wiederaufnahme sei somit auch aus inhaltlichen Erwägungen abzuweisen gewesen.

Gegen diesen Abweisungsbescheid vom 1. September 2015 erhob der rechtsfreundliche Vertreter am 1. Oktober 2015 Beschwerde, in der er nach Wiederholung des in seinem Wiederaufnahmsantrag vom 30. Juni 2015 getätigten Vorbringens ergänzend ausführte, weitere zwischenzeitige Recherchen hätten ergeben, dass entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid keinerlei „Umwidmungszusage“ seitens der hierfür zuständigen Organe der Marktgemeinde ***5*** zum Zeitpunkt des Verkaufs vorgelegen sei.

Es liege auch kein Gemeinderatsprotokoll vor aus einer Gemeinderatssitzung, die im Dezember 2013 stattgefunden hätte, aus welchem sich nur irgendwelche Anhaltspunkte oder Beschlüsse oder Zusagen für eine Umwidmung ergeben würden.

Das diesbezügliche Ermittlungsverfahren durch die Abgabenbehörde sei daher nicht nur mangelhaft, sondern habe auch zu einem unrichtigen Ergebnis geführt, da anlässlich dieser Gemeinderatssitzung keine Umwidmungszusage abgegeben worden sei.

Eine bloß telefonische Auskunft bei einem Mitarbeiter des Gemeindeamts und ein diesbezüglicher Aktenvermerk über ein solches geführtes Telefongespräch reichten nicht, es hätte vielmehr zweckmäßigerweise das Gemeinderatsprotokoll angefordert werden müssen, damit der Rechtssicherheit, die für ein ordentliches Ermittlungsverfahren erforderlich sei, entsprochen hätte werden und entsprechende Feststellungen getroffen hätten werden können.

Weiters wäre es im Zuge des Ermittlungsverfahrens erforderlich gewesen, festzustellen, welche Bandbreite an Kaufpreisen für Grundstücke erzielt würde, die landwirtschaftlich genutzt würden und für solche, die als Industriebauland gehandelt würden. Dabei hätte sich ergeben, dass für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke ein Kaufpreis je nach Lage, Bonität und Ertrag eines solchen von 2,00 € bis 12,00 € erzielt werde, während Industriebaugründe mit einem Kaufpreis von 40,00 € bis 50,00 €/m² gehandelt und auch tatsächlich verkauft würden.

Der im gegenständlichen Fall erzielte Kaufpreis von 11,00 € liege daher im oberen Grenzbereich für landwirtschaftliche Grundstücke und beträchtlich unter jenem für Industriebauland. Dieser Mischkaufpreis allein sei noch kein Indiz für eine folgende Umwidmung, wenn alle übrigen Indikatoren nicht vorlägen, nämlich keine Umwidmungszusage, weiters wenn, wie aus der Kaufvertragsurkunde ersichtlich sei, ausdrücklich ein Grünlandpreis vereinbart worden sei und nicht ein Baulandpreis, und schließlich auch keine nachträgliche Verbesserung des Grünlandpreises in einen Baulandpreis für den Fall der Umwidmung festgelegt worden sei.

Zusammenfassend ergebe sich sohin, dass überhaupt kein Anknüpfungspunkt für einen engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang gegeben sei, wobei der Gesetzgeber es bedauerlicherweise unterlassen habe, diesen engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang durch entsprechende gesetzliche Fristen zu definieren. Aus diesem Grund könne natürlich aus dem Begriff des engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs eine Frist von zwei oder fünf Jahren konstruiert werden, was aber nicht gerechtfertigt sei. Vielmehr sei entscheidend, ob bei objektiver Betrachtungsweise für den Verkäufer, den Erwerber und auch für den Vertragserrichter ein solcher enger und wirtschaftlicher Zusammenhang einer unmittelbar nachfolgenden Umwidmung erkennbar gewesen sei oder nicht.

Wäre sie für die Verkäuferin erkennbar gewesen, so wäre ein viel höherer Verkaufspreis gefordert und auch erzielt worden, da Industriebauland mit 40,00 € bis 50,00 €/m² abverkauft werde, während im vorliegenden Fall die Verkäuferin einen an der Obergrenze angesiedelten Grünlandpreis erhalten habe, zumal auch zu diesem Zeitpunkt Grünland vorgelegen und daher nur auf dieser Preisbasis verkaufbar gewesen sei.

Da die Finanzbehörde übersehen habe, all' diese Umstände zu überprüfen und sich mit diesen Argumenten auseinander zu setzen, leide der angefochtene Bescheid nicht nur an einem mangelnden Ermittlungsverfahren, sondern auch an einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung und Anwendung eines falschen Steuertatbestandes.

Die formalrechtlichen Voraussetzungen für den Wiederaufnahmsantrag lägen vor, da der Neuerungsstatbestand erst aufgrund der angeführten Recherchen aufgrund eines eingeleiteten Finanz Strafverfahrens bekannt geworden sei und sich die Bf. zu Recht darauf verlassen habe können, dass die Finanzbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung umfassend und ordnungsgemäß ermittle und zu einer Feststellung des richtigen sowie tatsächlichen Sachverhalts gelange und darauf basierend die rechtlich richtige Beurteilung vornehme. Ein grobes Verschulden der Wiederaufnahmswerberin liege keinesfalls vor.

Beantragt werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheids. Weiters wurden die im Wiederaufnahmsantrag vom 30. Juni 2015 gestellten Anträge wiederholt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 17. November 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, wobei es im Wesentlichen ausführte, die Beschwerde enthalte gegenüber dem Wiederaufnahmsantrag vom 30. Juni 2015 kein für eine abweichende Beurteilung wesentliches neues Vorbringen.

Den ergänzenden Ausführungen betreffend mangelnde Ermittlung durch die Abgabenbehörde sei erneut die Begründung des angefochtenen Bescheids vom 1. September 2015 entgegen zu halten, in dem das Ermittlungsverfahren der belangten Behörde dargestellt worden sei.

Es sei eine mündliche Anfrage bei der Gemeinde ***5*** erfolgt, über welche ein Aktenvermerk erstellt worden sei und es sei ein schriftliches Auskunftersuchen gestellt worden. In der Beantwortung dieses Ersuchens [Anm.: gemeint ist das (bereits oben in der Darstellung des Verfahrensgangs wiedergegebene) Schreiben des Bürgermeisters der Marktgemeinde ***5***, ***7***, an das Finanzamt vom 14. April 2014] sei auf die bevorstehende Umwidmung verwiesen und auch ausgeführt worden, dass deshalb höhere Preise bezahlt worden seien.

Es liege nach Ansicht der Abgabenbehörde kein Wiederaufnahmsgrund vor. Unabhängig davon sei die Beschwerde auch inhaltlich unbegründet iSd obigen Ausführungen in Zusammenhalt mit der Begründung des angefochtenen Bescheids vom 1. September 2015.

Am 16. Dezember 2015 beantragte der rechtsfreundliche Vertreter die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 3. Februar 2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, im gegenständlichen Fall sei die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens strittig; in concreto gehe es um die Frage, ob Wiederaufnahmsgründe vorlägen.

Aufgrund des Nichtvorliegens von Wiederaufnahmsgründen bzw. aus inhaltlichen Erwägungen iSd der Ausführungen der belangten Behörde werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Rechtsgrundlagen:

§ 303 BAO weist folgenden Wortlaut auf:

„§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.“

§ 30 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung lautet:

„(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen 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 spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

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

[...]“

II. Festgestellter Sachverhalt:

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bezug habende Einkommensteuerbescheid für 2012 am 31. März 2015 nach Durchführung einer Außenprüfung bei der Bf. erging. Mit diesem Bescheid wurde der Bf. aufgrund des am 24. Mai 2012 erfolgten Verkaufs des Grundstücks EZ ***2*** Grundbuch ***3*** ***5***, Grundstücksnummer ***4***, das ihr aufgrund eines Schenkungs- und Übergabsvertrags vom 19. Dezember 2000 zur Hälfte gehörte, für diesen Hälfteanteil Immobilienenertragsteuer (ImmoEst) in Höhe von 31.986,32 € vorgeschrieben. Die Festsetzung der ImmoEst erfolgte gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, da das Finanzamt davon ausging, dass Altvermögen vorliegt und eine Umwidmung in Bauland stattgefunden hat.

Mit Bescheid des Amts der ***XX*** Landesregierung vom 23. Juli 2014, GZ. ***9***, erfolgte die Umwidmung der oa. Liegenschaft von „Grünland“ in „Aufschließungsgebiet Industriegebiet“.

Gegen den oa. Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 31. März 2015 wurde kein Rechtsmittel erhoben; er erwuchs in Rechtskraft.

Weiters steht im gegenständlichen Fall fest, dass gemäß dem vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungsverfahren (Dokument „Auswertung Kaufpreissammlung“ („Kaufpreissammlung Ergebnis“) vom 28. März 2014 (S 5 BFG-Akt)) der Kaufpreis für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in der betroffenen Katastralgemeinde ***3*** in den Jahren 2011 bis 2013 bei 17 Grundstücken zwischen 0,49 € und 4,00 €/m² und nur bei 1 Grundstück 7,87 €/m² betragen hat.

Hinsichtlich des beträchtlich höheren, für das streitgegenständliche Grundstück bezahlten Kaufpreises von rund 11,43 €/m² hat der Bürgermeister der Marktgemeinde ***5***, ***7***, in seinem Schreiben an das Finanzamt vom 14. April 2014, das in Beantwortung des schriftlichen Auskunftersuchens der belangten Behörde vom 7. April 2014 ergangen war, festgehalten, dass dieser Kaufpreis von rund 11,43 €/m² durch die bevorstehende Umwidmung bedingt ist („Der höhere m²-Preis wurde deshalb bezahlt, da die Liegenschaft für die Erschließung eines Industriegebietes benötigt wird“).

Mit Schreiben vom 30. Juni 2015 brachte der rechtsfreundlicher Vertreter der Bf. einen Antrag gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2012 am Finanzamt ein. Begründend führte er darin zusammengefasst Folgendes aus:

Das betreffende Grundstück sei zu einem Kaufpreis von ca. 11,43 €/m² veräußert worden; dies entspreche dem oberen Grenzbereich des Preises für Grünland. Es sei zum Zeitpunkt des Verkaufs nicht sicher bzw. nicht absehbar gewesen, dass eine Umwidmung erfolgen würde. Es sei im Rahmen der Außenprüfung keine Einsicht in Raumordnungs- oder Flächenwidmungspläne genommen worden, die Abgabenbehörde sei vielmehr nur von einer lapidaren telefonischen Auskunft irgendeines Mitarbeiters der Marktgemeinde ***5*** ausgegangen. Es habe sich in der Folge herausgestellt, dass das Umwidmungsverfahren erst im Jahr 2014 eingeleitet und abgeschlossen worden sei, somit sei im Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 2012 kein Umwidmungsverfahren anhängig gewesen. In weiterer Folge sei die Bf. mit Schreiben vom 1. Juni 2015 verdächtigt worden, eine Abgabenhinterziehung wegen des Verkaufs des betreffenden Grundstücks begangen zu haben, und erst bedingt durch dieses Schreiben habe die Bf. Nachforschungen betreffend die Umwidmung angestellt. Es liege somit ein Neuerungsstatbestand vor und die Wiederaufnahme des Verfahrens sei zu bewilligen.

Dieser Wiederaufnahmsantrag vom 30. Juni 2015 wurde vom Finanzamt mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 1. September 2015 abgewiesen mit der Begründung, gemäß § 303 BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag der Partei (nur dann) wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die neue Tatsache sei im konkreten Fall die Kenntnis der tatsächlich erst im Jahr 2014 erfolgten Umwidmung. Dabei handle es sich jedoch um keine neu hervorgekommene Tatsache mit Relevanz für die steuerliche Beurteilung des Sachverhalts. Die Kenntnis, dass die Umwidmung tatsächlich erst 2014 durchgeführt worden sei, ändere nichts an der Beurteilung des Zusammenhangs und vermöge nicht zu der von § 303 BAO geforderten Änderung des Bescheidspruchs zu führen. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2012 lägen daher nicht vor.

Unabhängig davon sei das Vorbringen der Bf. auch inhaltlich unbegründet, da der von § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 geforderte enge zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang der im Jahr 2014 erfolgten Umwidmung mit der im Jahr 2012 erfolgten Veräußerung (Zeitraum von ca. zwei Jahren) gegeben sei.

III. Rechtliche Würdigung:

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 31. März 2015 rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens der Bf. für 2012 gegeben sind.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichts Folgendes festzuhalten:

Die sorgfältige Beweiswürdigung des Finanzamts, wie sie im angefochtenen Bescheid vom 1. September 2015 und in der Beschwerdeentscheidung vom 17. November 2015 zum Ausdruck kommt, ist nicht zu beanstanden, weshalb es im Wesentlichen genügt, auf die Begründungen dieser Bescheide (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensgangs in diesem Erkenntnis) zu verweisen und sie zum integrierenden Bestandteil dieser Beschwerdeentscheidung zu erklären.

Ergänzend dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichts Folgendes festzuhalten:

Eine Wiederaufnahme setzt - neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen - **voraus**, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens **einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte** (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 44).

Wiederaufnahmsgründe sind daher **nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente** (vgl. zB VwGH 11.9.1997, [97/15/0078](#); VwGH 26.4.2000, [96/14/0176](#)); dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, **somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind** (vgl. Ritz, § 303 Tz 43, mit Verweis zB auf Stoll, BAO, 2917).

Ob Wiederaufnahmsgründe geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, hat die die Wiederaufnahme verfügende Behörde zu beurteilen. Kommt sie bei der Prüfung dieser Frage zum Ergebnis, dass die Wiederaufnahmsgründe nicht geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, darf sie die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügen (vgl. VwGH 26.4.2000, [96/14/0176](#)).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid vom 1. September 2015 zu Recht ausgeführt, dass die hier zu beurteilende neue Tatsache die Kenntnis der Bf. von der erst im Jahr 2014 erfolgten Umwidmung des betreffenden Grundstücks darstellt.

Dieser neu hervorgekommenen Tatsache kommt jedoch **keine Entscheidungswesentlichkeit** iSd oa. höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu, da sie **nicht geeignet** ist, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Die belangte Behörde hat nämlich zu Recht auf den aus der gegenständlichen Grundstücksveräußerung auf die Bf. entfallenden Kaufpreisanteil die erhöhte Bemessungsgrundlage gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 leg. cit. angewendet, da der von

dieser Gesetzesbestimmung geforderte enge zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang der im Jahr 2014 erfolgten Umwidmung mit der im Jahr 2012 erfolgten Veräußerung gegeben ist:

Rechtsrichtig hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass mit dem 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, der Gesetzgeber eine Präzisierung dahingehend vorgenommen hat, dass in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmungen relevant sind, wenn diese *innerhalb von fünf Jahren* nach der Veräußerung erfolgt sind (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 73). Aufgrund dieser authentischen Interpretation des Gesetzgebers ist der vom Finanzamt daraus gezogene Schluss, dass, wenn nunmehr der Gesetzgeber sogar einen Zeitraum von fünf Jahren als Beobachtungszeitraum vorsieht, auch nach der „alten“ Regelung (gemeint: nach der bis zum 31. Dezember 2014 geltenden Rechtslage) ein Zeitraum von ca. zwei Jahren als *enger zeitlicher Zusammenhang* anzusehen ist, seitens des Bundesfinanzgerichts nicht zu beanstanden (demgegenüber kann der Argumentation des rechtsfreundlichen Vertreters in seiner Beschwerde vom 1. Oktober 2015, wonach es nicht gerechtfertigt sei, aus dem Begriff des engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs eine Frist von zwei oder fünf Jahren zu „konstruieren“, angesichts der soeben angeführten, authentischen Interpretation des Gesetzgebers nicht gefolgt werden).

Wie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid vom 1. September 2015 ebenfalls zu Recht ausgeführt hat, ist im vorliegenden Fall auch der *enge wirtschaftliche Zusammenhang* gegeben:

Das dahingehend durchgeführte Ermittlungsverfahren der belangten Behörde hat ergeben, dass der für das streitgegenständliche Grundstück bezahlte Kaufpreis von rund 11,43 €/m² beträchtlich höher ist als der durchschnittliche Kaufpreis, der für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in der betroffenen Katastralgemeinde ***3*** in den Jahren 2011 bis 2013 bezahlt wurde (siehe oben). Der Argumentation des rechtsfreundlichen Vertreters, der bezahlte Kaufpreis von rund 11,43 €/m² entspreche dem oberen Grenzbereich des Preises für Grünland, ist das Schreiben des Bürgermeisters der Marktgemeinde ***5***, ***7***, vom 14. April 2014 entgegen zu halten, der darin ausdrücklich festgehalten hat, dass dieser Kaufpreis von über 11,00 €/m² durch die bevorstehende Umwidmung bedingt ist („*Der höhere m²-Preis wurde deshalb bezahlt, da die Liegenschaft für die Erschließung eines Industriegebietes benötigt wird*“ (siehe oben)).

Somit steht aber eindeutig fest, dass der beträchtlich höhere m²-Preis für die Umwidmung des betreffenden Grundstücks in Bauland bzw. Industriegebiet geleistet wurde und nicht für Grünland (die Preisbildung zielte bereits auf die zeitnahe Umwidmung ab), weshalb, wie bereits ausgeführt, auch der enge wirtschaftliche Zusammenhang gegeben ist.

Der gegenständliche Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 31. März 2015 erweist sich sohin als rechtsrichtig. Die Kenntnis, dass die Umwidmung tatsächlich erst 2014 durchgeführt wurde, ändert nichts an der rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts und vermag nicht zu der von [§ 303 BAO](#) geforderten Änderung des Bescheidspruchs zu führen. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens liegen daher nicht vor.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme des gegenständlichen Einkommensterverfahrens für 2012 mangels Entscheidungswesentlichkeit des vorgetragenen Wiederaufnahmsgrundes (vgl. dazu nochmals VwGH 11.9.1997, [97/15/0078](#)) zu Recht nicht verfügt hat.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Das Erkenntnis folgte vielmehr der darin angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 11.9.1997, [97/15/0078](#); VwGH 26.4.2000, [96/14/0176](#); siehe oben). Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 2. März 2021