

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. A und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Mag. T und M im Beisein der Schriftführerin Mag. L in der Beschwerdesache Bf., Rechtsanwalt, S-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 28. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes X (nunmehr: Finanzamt Österreich), L-Straße-yy, Gde X, vom 24. März 2016 betreffend Haftung für die Abfuhr von Immobilienertragsteuer für den Zeitraum 12/2015 in der Sitzung am 21. September 2021 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2015 verkaufte HS die (aus dem GST abc/d in EZ xyz GB 12345 R herausgelöste) Liegenschaft EZ stu mit GST-Nr. abc/e KG 12345 R mit einer Gesamtfläche von xy m² samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör und verbunden mit dem Miteigentumsrecht zu 3/8 Anteilen an EZ rst (GSt-Nr. abc/f) an die AB m.b.H. (WO) um einen Gesamtkaufpreis iHv 990.375,00 €.

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) hat für diesen Grundstücksverkauf namens der beiden Kaufvertragsparteien die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer, der Immobilienertragsteuer und der Eintragungsgebühr vorgenommen.

Im Rahmen der hier in Rede stehenden Selbstberechnung der (einzubehaltenden bzw. zu entrichtenden) Immobilienertragsteuer (ImmoEst) ermittelte der Bf. die Bemessungsgrundlage

(den Veräußerungsgewinn) für die Versteuerung des gegenständlichen Grundstücksverkaufes gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 - unter Zugrundelegung eines Veräußerungserlöses iHv 990.375,00 € und von Anschaffungskosten in Höhe 86% dieses Veräußerungserlöses im Betrage von 851.722,50 € - mit 138.652,50 € und folgedessen die ImmoEst - bei einem besonderen Steuersatz von 25% - mit 34.663,12 €.

Das Finanzamt hat in der Folge mit Bescheid vom 24. März 2016 den Bf. (als Parteienvertreter) gemäß §§ 202 Abs. 1 iVm 201 BAO zur Haftung für die Abfuhr von ImmoEst für den Zeitraum 12/2015 herangezogen und ihm einen Nachzahlungsbetrag iHv 113.893,00 € (gesamt vorzuschreibende ImmoEst iHv 148.556,00 € abzüglich bereits entrichteter, selbstberechneter ImmoEst iHv 34.663,00 €) vorgeschrieben; dabei errechnete die Abgabenbehörde die ImmoEst gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 auf Grund der (aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und einem Pauschale für die Anschaffungskosten in Höhe von 40% dieses Veräußerungserlöses) ermittelten Bemessungsgrundlage iHv 594.225,00 € mit 148.556,00 €. Zur Begründung führte es aus, dass die Haftung erforderlich gewesen sei, weil die selbstberechnete ImmoEst zu niedrig entrichtet worden sei; bei Umwidmungen nach dem 31. Dezember 1987 reduzierten sich die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf 40%; im konkreten Fall sei die Umwidmung am 17. September 2015 erfolgt.

Gegen diesen Haftungsbescheid wurde vom Bf. mit Schriftsatz vom 28. April 2016 Beschwerde erhoben. Er wandte sich dabei gegen diese aus seiner Sicht unrichtige rechtliche Beurteilung der Sache durch die Abgabenbehörde, damit gegen die vorgeschriebene Nachzahlung, beantragte den angefochtenen Bescheid nach Durchführung des Ermittlungsverfahrens ersatzlos aufzuheben und brachte ua. unter Vorlage eines historischen Grundbuchauszuges Nachstehendes begründend vor:

“1. Die Behörde begründet ihren Bescheid damit, dass bei Umwidmungen nach dem 31.12.1987 sich die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG auf 40% reduzierten. Der so ermittelte Gewinn betrage dann 60% und somit die lineare ImmoEst von 25% nach § 30a EStG 15% des Erlöses. Die Umwidmung des Grundstückes sei am 17.09.2015 erfolgt.

Letzteres steht außer Streit, doch wird § 30 Abs. 4 Z 1 EStG von der Behörde falsch interpretiert und in der Folge unrichtig angewandt.

§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG lautet:

“Soweit Grundstücke zum 31.03.2012 nicht steuerverfange waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

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 die 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.“

Der im ersten Satz der Ziffer 1 verwendete Begriff der “Umwidmung” wird im darauffolgenden zweiten Satz definiert. Wird diese Legaldefinition im ersten Satz statt des Wortes “Umwidmung” eingefügt, lautet derselbe: “Im Falle 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, nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.“

Das Datum 31. Dezember 1987 bezieht sich dem Wortsinn und dem Sprachverständnis nach somit auch auf den letzten entgeltlichen Erwerb. Ein solcher hat nach dem genannten Datum nicht stattgefunden.

2. Regelungsinhalt des § 30 Abs. 4 EStG ist die Erfassung von Spekulationsgeschäften, die nur vorliegen, wenn in einem zeitlichen Naheverhältnis zur Veräußerung durch eine Umwidmung eine Wertsteigerung eines zuvor entgeltlich erworbenen Grundstückes erfolgte. Bei unentgeltlichen Erwerben insbesondere im Wege der Einantwortung sind spekulative Erwerbsabsichten begrifflich ausgeschlossen. So stellen auch die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ausschließlich auf die Anschaffungskosten und den letzten entgeltlichen Erwerb ab. Wörtlich wird ausgeführt: “Mit der Bezugnahme auf den letzten entgeltlichen Erwerb soll klargestellt werden, dass Umwidmungen vor einem entgeltlichen Erwerb unbeachtlich sind“ (Seite 9, Punkt 2 lit. a).

HS erwarb die gegenständliche Liegenschaft durch Einantwortungsbeschluss vom 26.09.2006 von seiner verstorbenen Mutter ES. Diese wiederum hatte das Grundstück aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 23.09.1969 von ihrem Vater ZL erworben, der seinerseits die Liegenschaft im Erbwege aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 12.04.1931 von seiner Mutter CL erworben hatte. Diese hatte die Liegenschaft gleichfalls unentgeltlich aufgrund der Amtsbestätigung vom 10.05.1916 von ihrer Mutter AL erworben, welche sie ebenfalls im Erbwege aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 06.09.1897 erworben hatte. Ein entgeltlicher Erwerb durch HS oder seine Rechtsvorgänger hat niemals stattgefunden, also weder vor der Umwidmung noch danach. Ob überhaupt ein entgeltlicher Erwerb bei einem Rechtsvorgänger des Verkäufers vorgelegen hat, lässt sich anhand des Grundbuches nicht nachweisen (Beweis: Ablichtung aus dem historischen Grundbuch, rechtshistorisches Gutachten).

3. Weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 1 erster Satz EStG ist, dass durch die Widmungsänderung erstmals eine Bebauung ermöglicht wird, die in ihrem Umfang im

Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Darunter fallen auch raumordnungsrechtliche Vorgängerbestimmungen der zum Zeitpunkt der Umwidmung geltenden Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung (RL-Rz 6669).

Maßgebliches Kriterium ist dabei nicht, dass die Widmung überhaupt erst irgendeine Bebauung ermöglicht, sondern dass durch die Widmung erstmals eine Bebauung ermöglicht wird, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht (RL-Rz 6669a).

Die Umwidmung des gegenständlichen Grundstückes in Bauland im Sinne des geltenden Raumplanungsgesetzes des Landes Vorarlberg erfolgte am 17.09.2015. Vor der Neukundmachung des Raumplanungsgesetzes (RPG), LGBl 39/1996, galt das Raumplanungsgesetz, LGBl 15/1973, und bis zu dessen Kundmachung das Wohnsiedlungsgesetz (WSG) des Landes Vorarlberg in der Fassung der Neukundmachung LGBl 67/1962.

Die Vorgängerbestimmung des geltenden RPG, also das WSG, sah in dessen § 1 eine Regelung in Form von Flächenwidmungsplänen nur für den Fall vor, dass in einem Gebiet einer Gemeinde durch eine Bebauung ohne besondere Ordnung der Besiedlung das allgemeine Interesse oder das Wohl der Siedler beeinträchtigt würde. Wo Letzteres nicht der Fall war, wurde die Bebauung ausschließlich durch die Baugesetze, zum Geltungszeitpunkt des WSG also durch die Vorarlberger Landesbauordnung (LBO), LGBl 49/1962, geregelt. Raumpläne im weitesten Sinne nach den Vorgängerbestimmungen zum geltenden RPG gab es im Land Vorarlberg überhaupt nur in den Gemeinden Rankweil und Hohenems.

Sowohl nach den Bestimmungen des WSG als auch nach der LBO war das gegenständliche, im Ortsteil HL gelegene Grundstück im selben Umfang bereits vor Erlassung des Flächenwidmungsplanes bebaubar. Dies zeigen allein die zahlreichen Wohnbauten, die im Geltungszeitraum des WSG und davor dort errichtet wurden.

Die Umwidmung am 17.09.2016 (richtig wohl: 17.09.2015) bewirkte somit nicht die erstmalige Bebaubarkeit im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG. Die Anwendung der Ziffer 1 des § 30 Abs. 4 EStG ist somit ausgeschlossen, und die Immobilienertragsteuer wurde von mir in Anwendung der Ziffer 2 somit richtig selbstbemessen.

Zum Beweis wird angeboten und beantragt die Vernehmung des Leiters des Bauamtes der Gemeinde R, Ing. MN, per Adresse Rathaus der Gemeinde R, GDe R, T-Straße-rr, und die Einholung eines rechtshistorischen Gutachtens.“““

Das Finanzamt wies die gegenständliche Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 20. September 2016 als unbegründet ab (auf die entsprechenden begründenden Ausführungen der Abgabenbehörde wird an dieser Stelle verwiesen).

Dagegen stellte der Bf. - unter gleichzeitiger Beantragung einer Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung - mit (nicht näher begründetem) Anbringen vom 27. September 2016 einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit diese wiederum als unerledigt galt.

Mit Vorlagebericht vom 2. Oktober 2016 legte das Finanzamt - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde ua. folgende Stellungnahme ab:

"Entgegen der Annahme von Herrn Bf, dass der Grundstücksverkauf auf Grund dessen, dass das Grundstück bisher nie entgeltlich weiterveräußert worden ist, der Besteuerung gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG zu unterziehen ist, ist das Finanzamt der Ansicht, dass § 30 Abs. 4 Z 1 EStG zur Anwendung zu gelangen hat (vgl. Rz 6624 EStR). Somit wären als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen. Der Pauschalsatz von 40% ist auch in solchen Fällen anzuwenden, in denen ein Grundstück über Generationen im Eigentum der Familie steht und immer unentgeltlich übertragen worden ist. Auf die Ausführungen in der Beschwerdevereentscheidung wird verwiesen."

Mit Schriftsatz vom 11. Oktober 2016 nahm der Bf. daraufhin zu diesen Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlagebericht Stellung und legte den Baubescheid xxy/a-bc/dd des Bürgermeisters der Gemeinde R vom 8.7.1996, ein Lichtbild des gegenständlichen Grundstückes und abermals den historischen Grundbuchsatzzug vor; dabei führte er Folgendes (wörtlich) aus:

"1. Der von der belangten Behörde der angefochtenen Entscheidung zugrunde gelegte und im Vorlagebericht wiedergegebene Sachverhalt steht außer Streit, insbesondere, dass die gegenständliche Liegenschaft bisher ausschließlich im Erbwege weitergegeben wurde."

Zunächst verweise ich auf die Ausführungen in der Beschwerde.

*Die Ansicht der belangten Behörde, dass bei dem gegebenen Sachverhalt § 30 Abs. 4 Z 1 EStG zur Anwendung gelange, widerspricht dem unmissverständlichen Wortlaut des Gesetzes. Insbesondere geht sie in ihrer Entscheidung unzulässiger Weise vom raumordnungsrechtlichen Umwidmungsbegriff und nicht von jenem des EStG aus. § 30 Abs. 4 Z 1 EStG enthält im zweiten Satz eine Legaldefinition des in dessen ersten Satz steuerrechtlich relevanten Begriffes der Umwidmung. Diese wird dort definiert als Änderung der Widmung, die **nach dem letzten***

entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die **erstmalig** 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.

Da nach den außer Streit stehenden Feststellungen des Erstgerichtes die gegenständliche Liegenschaft bislang ausschließlich im Erbwege weitergegeben wurde, fehlt also ein wesentliches Merkmal dieser Legaldefinition, nämlich ein vorangegangener entgeltlicher Erwerb.

Der im Vorarlberger Raumplanungsgesetz verwendete Begriff der Umwidmung ist streng von jenem des in § 30 Abs. 4 Z 1 EStG zu unterscheiden. Diese Trennung wird von der belangten Behörde ignoriert und der Entscheidung die im Raumplanungsrecht verwendete Bedeutung zugrunde gelegt. Letztere nimmt auf keinerlei wirtschaftliche Vorgänge Bezug oder Rücksicht, während die Legaldefinition des Einkommensteuergesetzes einen vorangehenden Veräußerungstatbestand voraussetzt. Nach der Legaldefinition des EStG ist ein vorangegangener entgeltlicher Erwerb unabdingbares Tatbestandsmerkmal. Dieses fehlt aber in dem von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalt. Eine Umwidmung im Sinne des in § 30 Abs. 4 Z 1 EStG definierten Begriffes hat also nicht stattgefunden.

Das Erfordernis eines der Umwidmung im raumordnungsrechtlichen Sinne vorangegangenen entgeltlichen Erwerbes nach dem EStG ergibt sich aus dem Zweck und Hintergrund der zitierten Bestimmung. Zurückgehend auf die von der Vorgängerbestimmung erfassten spekulativen Veräußerungsvorgänge wird in der gegenständlichen Fassung der Rahmen lediglich weiter gefasst. Hintergrund bleibt aber nach wie vor die Besteuerung spekulativer Grundstücksgeschäfte.

Allein begrifflich ist eine Spekulation bei unentgeltlichem Erwerb, sei es durch Schenkung, Erbschaft oder in welcher unentgeltlichen Form auch immer ausgeschlossen. Vor diesem Hintergrund ist der Hinweis der belangten Behörde auf Rz 6624 EStR unverständlich, weil darin ausschließlich jene Fälle behandelt werden, in denen gerade keine Veräußerung oder Anschaffung vorliegt. Insbesondere wird dort als erster unentgeltlicher Vorgang die Erbschaft hervorgehoben, was den in der Beschwerde vertretenen Standpunkt stützt.

Mangels Tatbestandsmäßigkeit des gegenständlichen Vorganges ist dieser also nicht nach Ziffer 1 des § 30 Abs. 4 EStG, sondern nach dessen Ziffer 2 zu versteuern.

2. Ein weiteres Merkmal des Tatbestandes der Ziffer 1 ist es, dass die Umwidmung im Sinne der Legaldefinition nach dem 31.12.1987 stattgefunden hat. Wie durch die vorgelegten Ablichtungen aus dem historischen Grundbuch belegt und der Entscheidung der belangten Behörde als Sachverhalt zugrunde gelegt wurde, wurde die gegenständliche Liegenschaft bislang ausschließlich im Erbwege weitergegeben.

Da eine tatbestandsmäßige Umwidmung erst vorliegt, wenn diese nach dem 31.12.1987 erfolgt ist, müssen auch alle Merkmale der Legaldefinition nach diesem Datum beurteilt werden. Nach der gesetzlichen Definition wäre es für eine Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG also auch erforderlich, dass der letzte entgeltliche Erwerb nach dem genannten Datum erfolgt ist. Auch dieses Tatbestandsmerkmal ist nicht erfüllt.

3. Der Aspekt der erstmaligen Bebaubarkeit wurde in der Beschwerde zu deren Punkt 3. ausführlich beleuchtet, weshalb ich zunächst auf die dortigen Ausführungen verweise. Darüber hinaus bringe ich unter Hinweis auf die Beilagen weiter vor:

Die belangte Behörde geht in der angefochtenen Entscheidung gleichfalls fälschlicherweise davon aus, dass die gegenständliche Liegenschaft erst durch die am 17.09.2015 erfolgte Umwidmung im Sinne der raumordnungsrechtlichen Vorschriften bebaubar wurde.

Mit Bescheid zu Zl. xxy/a-bc/dd vom 08.07.1996 erteilte der seinerzeitige Bürgermeister der Gemeinde R der damaligen Eigentümerin und Rechtsvorgängerin des Veräußerers die baurechtliche Bewilligung zur Errichtung eines Gebäudes auf der gegenständlichen Liegenschaft. Daraus ergibt sich, dass die Bebaubarkeit schon vor der gegenständlichen Umwidmung gegeben war.

Auf die Art und Größe des Bauwerkes kommt es dabei nicht an, weil das EStG diesbezüglich keinen Unterschied macht. Einzige Voraussetzung ist die vormalige Bebaubarkeit, die mit dem Bescheid in der Beilage nachgewiesen ist.“

Mit Schreiben vom 18. Juni 2018 zog der Bf. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerde erwogen:

Streit besteht im gegenständlichen Beschwerdefall allein darüber, ob bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Immobilienertragsteuer vom Gesamtverkaufspreis - wie die Abgabenbehörde glaubt - das Pauschale für Anschaffungskosten gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in Höhe von 40% oder - wie der Bf. vertritt - jenes gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in Höhe von 86% abzuziehen ist.

Folgender entscheidungswesentlicher **Sachverhalt** wird festgestellt:

Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2015 verkaufte HS die (aus dem GST abc/d in EZ xyz GB 12345 R herausgelöste) Liegenschaft EZ stu mit GST-Nr. abc/e KG 12345 R mit einer Gesamtfläche von xy m² samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör und verbunden mit dem Miteigentumsrecht zu 3/8 Anteilen an EZ rst (GSt-Nr. abc/f) an die AB m.b.H. (WO) um

einen Quadratmeterpreis iHv von 375,00 € und daher um einen Gesamtpreis iHv 990.375,00 € (vgl. entsprechenden Kaufvertrag vom 23.12.2015).

Die Liegenschaft EZ xyz hat HS im Jahr 2006 im Erbwege von seiner Mutter ES erworben, die diese wiederum von ihrem Vater ZL aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 26. September 1969 unentgeltlich erworben hat. Auch zuvor wurde das gegenständliche Grundstück ausschließlich im Erbwege weitergegeben; ein entgeltlicher Erwerb durch HS oder seine Rechtsvorgänger lässt sich anhand des Grundbuches nicht nachweisen (vgl. dazu den entsprechenden Grundbuchsauszug, die vorgelegte Ablichtung aus dem historischen Grundbuch und die diesbezüglichen im Verfahrensgang dargestellten unbestritten gebliebenen Ausführungen des Bf. im Beschwerdeschriftsatz).

Das gegenständliche Grundstück (xy m²) besteht lt. Grundbuch aus einer unbebauten, landwirtschaftlich genutzten Grundfläche (Äcker, Wiesen oder Weiden; 2.626 m²) und einer Baufläche (Gebäude; 15 m²; vgl. dazu den entsprechenden Grundbuchsauszug; an dieser Stelle sei erwähnt, dass Angaben der Nutzungen, die im Grundbuchsauszug ersichtlich gemacht werden, in keinem Zusammenhang mit der Widmung eines Grundstückes nach den Festlegungen des Flächenwidmungsplanes stehen). Bei dem auf dem gegenständlichen Grundstück befindlichen Gebäude handelt es sich um einen Geräteschuppen, dessen Errichtung durch die damalige Eigentümerin und Rechtsvorgängerin von HS am 8. Juli 1996 vom Bürgermeister der Gemeinde R baupolizeilich bewilligt wurde (vgl. diesbezüglichen Bescheid, Zl. xxy/a-bc/dd).

Mit Beschluss der Gemeindevertretung der Gemeinde R vom 17. September 2015 wurde die Liegenschaft in EZ xyz von Freifläche Freihaltegebiet in Baufläche Wohngebiet umgewidmet (vgl. entsprechenden Bericht der Gemeinde R vom 18.9.2015 wie auch die Baugrundstücksbestätigung vom 19.1.2016).

In **rechtlicher** Hinsicht ergibt sich daraus Folgendes:

Gemäß § 2 Abs. 3 iVm § 29 Z 2 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, unterliegen (seit dem 1.4.2012; § 124b Z 215 EStG 1988) Einkünfte aus privaten Grundstücksverkäufen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31) als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer.

Private Grundstücksverkäufe sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, Veräußerungsgeschäfte (Anknüpfung an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft) von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes unterliegen. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist als Einkünfte grundsätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Soweit Grundstücke zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 und 2 EStG 1988 idF 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, anzusetzen:

“1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31.12.1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt die 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.

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

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

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 dem besonderen Steuersatz von 25% (mit 1.1.2016 wurde der Steuersatz auf 30% erhöht, StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen (die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen wirken sohin nicht progressionserhöhend für das restliche Einkommen), sofern nicht eine Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Angesichts dieser rechtlichen Überlegung ist somit bei (Privat-)Grundstücken, die vor dem 1. April 2012 angeschafft wurden und die nicht (mehr) am 31. März 2012 gemäß § 30 EStG 1988 alter Fassung steuerverfangen waren (*“Altvermögen“*), grundsätzlich eine reduzierte Besteuerung auf Basis einer (vereinfachten) pauschalen Einkünfteermittlung vorgesehen. Dabei ergeben sich die Einkünfte aus dem Saldo von Veräußerungserlös (tatsächlicher Erlös inklusive übernommener Verbindlichkeiten) und fiktiven Anschaffungskosten (abgesehen von bestimmten Herstellungsaufwendungen ist ein Abzug weiterer Aufwendungen bei der pauschalen Einkünfteermittlung nicht zulässig). Je nachdem, ob bei Grundstücken nach dem 31. Dezember 1987 eine Umwidmung von Grünland in Bauland erfolgte oder nicht, sind die

pauschalen Anschaffungskosten mit 40% oder mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen. Die pauschal ermittelten (fiktiven) Einkünfte betragen damit 14% (effektive Steuerbelastung: 3,5%) bzw. im Umwidmungsfall 60% (effektive Steuerbelastung: 15%) des Veräußerungserlöses. Diese Regelung soll einerseits Schwierigkeiten bei der Anschaffungskostenermittlung von Altvermögen vorbeugen und andererseits die rückwirkende Einbeziehung der im Altvermögen enthaltenen stillen Reserven in die neue Grundstücksbesteuerung abmildern. Die höhere Besteuerung in Umwidmungsfällen soll der höheren Wertsteigerung eines Grundstücks durch eine Umwidmung Rechnung tragen (vgl. dazu auch Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tzen 261 ff; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2017, § 30 Rz 71; Papst in SWK 19/2012, 870; Hammerl/Mayr in RdW 2012/181).

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass das in Rede stehende veräußerte (entgeltlich übertragene) Grundstück bislang (über Generationen hinweg) ausschließlich im Erbwege weitergegeben wurde, damit jedenfalls als vor dem 1. April 2012 angeschafft galt, und am 31. März 2012 nicht gemäß § 30 EStG 1988 alter Fassung steuerverhängen war. Es liegt somit Altvermögen vor, für das bei der Einkünfteermittlung bzw. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes grundsätzlich pauschale (fiktive) Anschaffungskosten gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind (zur allgemeinen Einkünfteermittlung wurde im Übrigen nicht optiert).

Vorweg sei erwähnt, dass sich der erkennende Senat des Finanzgerichtes der Einschätzung der Abgabenbehörde, wonach die von der Gemeindevertretung der Gemeinde R am 17. September 2015 beschlossene Änderung der Widmung des in Rede stehenden Grundstückes von Freifläche Freihaltegebiet in Baufläche Wohngebiet als Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu werten sei, anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 20. September 2016 verweist.

Wenn der Bf. die Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 für die Ermittlung der Einkünfte unter Hinweis auf die bislang ausschließlich unentgeltliche Weitergabe der gegenständlichen Liegenschaft damit zu begründen versucht, als § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 unabdingbar voraussetze, dass der Umwidmung ein entgeltlicher Erwerb vorangehe und dieser entgeltliche Erwerb - wie die Umwidmung - nach dem 31. Dezember 1987 erfolge, weiters, dass das gegenständliche, im Ortsteil HL gelegene Grundstück bereits vor Erlassung des Flächenwidmungsplanes aufgrund der Vorgängerbestimmungen des geltenden Raumplanungsgesetzes (eine Regelung in Form von Flächenwidmungsplänen sei nur für den Fall vorgesehen gewesen, als in einem Gebiet einer Gemeinde durch eine Bebauung ohne besondere Ordnung der Besiedlung das allgemeine Interesse oder das Wohl der Siedler beeinträchtigt worden sei; wo Letzteres nicht der Fall gewesen sei, sei die Bebauung ausschließlich durch die zum Geltungsbereich des VlbG. Wohnsiedlungsgesetzes gültige Vorarlberger Landesbauordnung geregelt gewesen; Raumpläne im weitesten Sinne habe es im

Land Vorarlberg überhaupt nur in den Gemeinden Rankweil und Hohenems gegeben) im selben Umfang bebaubar gewesen sei, was auch durch zahlreiche, im Geltungszeitraum des Wohnsiedlungsgesetzes dort errichtete Wohngebäude wie auch durch die Bebauung des gegenständlichen Grundstückes mit einem Geräteschuppen bestätigt werde, und daher die Umwidmung am 17. September 2015 nicht die erstmalige Bebaubarkeit im Sinne der strittigen Bestimmung bewirkt habe, so ist diesen Vorbringen wie folgt zu entgegnen:

Der Umwidmungstatbestand des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 betrifft im Wesentlichen Grundstücke, die nach 1987 erstmalig in Bauland umgewidmet wurden. Damit soll die durch die Umwidmung eingetretene Wertsteigerung auch im Rahmen der pauschalen Einkünfteermittlung pauschal erfasst werden. Die Wertsteigerung wird im Falle der Realisierung der Wertsteigerung durch eine spätere Veräußerung erfasst.

Eine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist eine **“Änderung der Widmung, 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“**.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Stabilitätsgesetz 2012 (ErläutRV 1. StabG 2012) sind von dieser höheren Pauschalbesteuerung im Wesentlichen Umwidmungen von Grünland in Bauland erfasst. Auch sind Widmungen, die nicht in Bauland erfolgen, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, wie zB eine Sonderwidmung für Einkaufszentren, als Umwidmung iSd der § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren. Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wenn eine Bebauung auf Grund von raumordnungsrechtlichen Maßnahmen nicht zulässig ist, wie zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland. Eine Umwidmung ist in diesen Fällen erst gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals eine Bebauung ermöglicht.

Der Gesetzgeber wollte die Wertsteigerung auf Grund von Umwidmungen in Bauland erfassen, hat aber eine zeitliche Begrenzung des maßgeblichen Zeitraumes vorgesehen.

Wertsteigerungen von *weit zurückliegenden Umwidmungen* sollten für die Besteuerung nicht mehr relevant sein. War daher bereits vor dem 1. Jänner 1988 eine Umwidmung in Bauland erfolgt, die aber später wieder rückgängig gemacht wurde, stellt die neuerliche Widmung nach dem 31. Dezember 1987 keine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dar. Würde diese neuerliche Umwidmung für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten beachtlich sein, käme es zu einer massiven Schlechterstellung des von der Rückwidmung betroffenen Steuerpflichtigen gegenüber jenem, dessen Grundstück durchgehend als Bauland gewidmet geblieben ist. Eine solche Schlechterstellung wird durch die **Einschränkung auf erstmalige Widmungen nach 1987** verhindert (vgl. Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 277).

Auch wenn der Senat dem Bf. im Hinblick auf seine Ausführungen zur Vorgängerbestimmung des geltenden Raumplanungsgesetzes (Regelung durch Baugesetze, VlbG. Wohnsiedlungsgesetz iVm VlbG. Landesbauordnung) durchaus beipflichtet und sich sohin auch eine Einvernahme des Bauamtsleiters der Gemeinde R wie auch die Einholung eines rechtshistorischen Gutachtens erübrigt, war damit jedoch - dem Wortlaut des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und dem verfolgten Gesetzeszweck entsprechend - für die Beschwerde nichts zu gewinnen, zumal es sich bei der in Rede stehenden Umwidmung vom 17. September 2015 eben gerade um die *erstmalige* Änderung der Widmung in Bauland handelte, die zweifelsohne eine erhebliche Wertsteigerung des Grundstückes verursachte, die wiederum durch die in Rede stehende nachfolgende Veräußerung realisiert wurde. Ein Abstellen allein auf eine mögliche hypothetische (baulandgleiche) Bebaubarkeit der gegenständlichen Grundfläche in der Vergangenheit (in flächenwidmungsplanfreien Zeiten) widerspräche nach Ansicht des erkennenden Senates *ohne gleichzeitiges Vorliegen einer konkreten diese Bebaubarkeit verursachenden formellen Widmung* (so etwa auch durch einen konkreten Baubescheid) dem Willen des Gesetzgebers. Im Beschwerdefall war die in Rede stehende Liegenschaft - abgesehen vom gegenständlichen Geräteschuppen - unbebaut und kann damit auch keine Feststellung der Zulässigkeit der Bebauung trotz fehlender raumordnungsrechtlicher Widmung erfolgt sein. Erst mit der Umwidmung im Jahr 2015 kann mit Sicherheit angenommen werden, dass eine Baubewilligung erteilt worden wäre (vgl. dazu auch BFG 28.10.2020, RV/1100515/2018).

Zum auf der gegenständlichen Liegenschaft errichteten Geräteschuppen ist zu sagen, dass eine (eingeschränkte) Bebauung auf Freiflächen nicht gänzlich ausgeschlossen ist, eine derartige Bebauung aber nicht genügt, um bereits eine Widmung als Bauland zu unterstellen. § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 stellt nicht darauf ab, dass die Widmung eine Bebauung ermöglicht, sondern, dass durch die Widmung eine Bebauung ermöglicht wird, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der der Widmung als Bauland entspricht. Wurde somit auf der Freifläche eine zulässige Bebauung (hier des Geräteschuppens) vorgenommen und wird das Grundstück später in Bauland umgewidmet, wird dadurch erstmalig eine Bebauung ermöglicht, welche über die im Grünland/Freiland zulässige hinausgeht und eine Bebauung wie im Bauland ermöglicht. Daher liegt im konkreten Fall trotz vorhandener (eingeschränkter) Bebauung mit einem Geräteschuppen eine Umwidmung im Sinne der hier strittigen Bestimmung vor.

Zum Einwand, wonach die Umwidmung nur dann beachtlich ist, wenn sie **“nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat”**, wird zunächst auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Stabilitätsgesetz 2012 (ErläutRV 1. StabG 2012) verwiesen; danach *“soll mit der Bezugnahme auf den letzten entgeltlichen Erwerb klargestellt werden, dass Umwidmungen vor einem entgeltlichen Erwerb unbeachtlich sind. Grundstücksveräußerungen unterliegen daher nur dann dem Anwendungsbereich des § 30 Abs. 4 Z 1, wenn die Umwidmung nach dem Kauf eines Grundstücks erfolgt, oder wenn ein Grundstück unentgeltlich*

erworben wurde und eine Umwidmung (nach 1987) beim unentgeltlichen Rechtsvorgänger erfolgte“.

Mit der strittigen Bezugnahme auf den letzten entgeltlichen Erwerb soll verhindert werden, dass eine Umwidmung, die vor der Anschaffung des Grundstückes erfolgt ist und die somit auch bereits im damaligen (höheren) Kaufpreis Niederschlag gefunden hat, nicht zu einer Absenkung der fiktiven Anschaffungskosten führen soll. Die Umwidmung soll nur für diejenigen steuerliche Folgen nach sich ziehen, der letztlich die Wertsteigerung realisiert. Bei einer Kette von unentgeltlichen Erwerben ist daher bis zur Anschaffung zurück zu gehen, um beurteilen zu können, ob die Umwidmung für den Veräußerer steuerliche Folgen nach sich zieht. Angesichts des verfolgten Gesetzeszweckes ist es für die Anwendung des Umwidmungstatbestandes sohin *nicht* erforderlich, dass das Grundstück in der Vergangenheit von irgendeinem Rechtsvorgänger entgeltlich erworben sein muss; auch Grundstücke, welche - wovon im konkreten Fall auszugehen war - niemals entgeltlich erworben wurden, unterliegen damit dem Umwidmungstatbestand. Die auf Grund der in Rede stehenden Umwidmung eingetretene Wertsteigerung ist beim Veräußerer zu erfassen, hat dieser doch auch von der Umwidmung wirtschaftlich profitiert (vgl. dazu Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 280; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2017, § 30 Rz 73; Papst in SWK 19/2012, 870).

Gegenständlich war nach Ansicht des erkennenden Senates vom Vorliegen einer - eine erhebliche Wertsteigerung auslösenden, sohin einer zu einer wohl massiven Abweichung von dem in § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 pauschal festgelegten Wertverhältnis zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten führenden und damit einer einer Pauschalierung nach der Maßgabe des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 der wirtschaftlichen Realität eher gerecht werdenden - Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 auszugehen und waren sohin - der Vorgehensweise der Abgabenbehörde folgend - die pauschalen Anschaffungskosten mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzen.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Für die im gegenständlichen Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Auslegung des Begriffes *“Umwandlung“* im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF 2. AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 105/2014, liegt keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Diesen

Rechtsfragen kommt grundsätzliche Bedeutung zu und ist folgedessen eine ordentliche Revision an Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. September 2021