

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Nibelungenstraße 19, 6845 Hohenems, über die Beschwerde vom 14. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. November 2022 betreffend Einkommensteuer 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Übergabevertrag vom 22. Mai 2015 hat ***Bf1*** künftig (Bf) genannt einen 1/3 Anteil der Liegenschaft Grundstück Nummer ***1***, KG ***2*** ***3***, EZ ***4*** unentgeltlich von ihrem Vater ***5*** erworben. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages lautete die Widmung der streitverfangenen Liegenschaft auf Bauerwartungsfläche Betriebsgebiet Kategorie II. Im August 2015 erfolgte die Umwidmung in Baufläche Betriebsgebiet Kategorie II.

Mit Kaufvertrag vom 23. Juni 2021 verkaufte die (Bf) ihren 1/3 Anteil an der Liegenschaft Grundstück Nummer ***1***, KG ***2*** ***3***, EZ ***4*** – welches im rechtsgültigen Flächenwidmungsplan der Stadt ***3*** als Baufläche Betriebsgebiet Kategorie II ausgewiesen ist - je zur Hälfte an ihre beiden Geschwister ***6*** und ***7***. Unter der Erfassungsnummer ***8*** wurde von der Selbstberechnungsbefugnis der ImmoEST Gebrauch gemacht. Ausgehend vom Veräußerungserlös von € 541.666,00 und Einkünften

gemäß § 30 Abs. 4 Z. 1 EStG in der Höhe von € 324.999,60, wurde die Immobilienwertsteuer in der Höhe von € 97.499,88 berechnet und auf das Abgabenkonto der (Bf) abgeführt.

Via FON übermittelte die (Bf) Ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021 am 15. September 2022 an die belangte Behörde. Darin erklärte Sie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen „Umwidmungsfall“ in der Höhe von € 325.000,--. Am 3. November 2022 wurde der Einkommensteuerbescheid 2021 von der belangten Behörde erlassen. In Bezug auf die Veräußerung des Grundstücksanteils führte die belangte Behörde in der Bescheidsbegründung aus, dass die Immobilienwertsteuer bereits gemeldet und abgeführt worden sei und deshalb eine weitere Berücksichtigung in der Einkommensteuererklärung nicht mehr nötig sei.

Mit Schriftsatz vom 14. November 2022 brachte die (Bf) durch Ihren steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 ein. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt wie folgt:

Im April 1982 sei die Liegenschaft für welche Immobilienwertsteuer in der Höhe von € 97.500,-- bezahlt wurde bereits als Bauerwartungsfläche Betriebsgebiet Kategorie II gewidmet gewesen. Eine Umwidmung in Baufläche Betriebsgebiet Kategorie II wäre deshalb jederzeit möglich gewesen und sei dies im Falle von verschiedenen Nachbargrundstücken auch geschehen. Es werde diesbezüglich die Rechtsauffassung vertreten, dass bereits im April 1982 de facto eine Widmung bestand, welche erstmals eine Bebauung ermöglichte. Es werde daher beantragt, die Immobilienwertsteuer mit € 22.750,-- (Altvermögen, pauschale AK 86 % des Verkaufspreises) ausgehend von einem Verkaufspreis von € 541.607,60 festzusetzen.

Mittels Beschwerdeentscheidung vom 23. November 2022 entschied die belangte Behörde über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 und wies diese als unbegründet ab.

Die belangte Behörde begründete Ihre Abweisung im Wesentlichen wie folgt:

Der Umwidmungssatz von 40 % komme für Umwidmungen von allen Grundstücken zur Anwendung, die ab dem 1.1.1988 erfolgen. Eine Umwidmung würde zu jenem Zeitpunkt erfolgen, in dem die Umwidmung rechtswirksam werde. Erfolge die Änderung des Flächenwidmungsplanes durch eine Verordnung der Gemeinde, gelte als Zeitpunkt der Umwidmung die Kundmachung der Verordnung. Erfolge die Änderung durch Bescheid, erfolge die Umwidmung mit der Rechtskraft des Bescheides. Die gegenständliche Liegenschaft sei im Jahr 2015 umgewidmet worden und somit jedenfalls nach dem maßgeblichen Stichtag 1. Jänner 1988.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2022 beantragte die (Bf) durch Ihren steuerlichen Vertreter, die Frist zur Stellung eines Vorlageantrages bis einschließlich 31. Jänner 2023 zu verlängern.

Begründet wurde der Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist damit, dass die (Bf) noch Zeit brauche, um die einschlägige Rechtsprechung zu studieren und sich mit Ihrem Steuerberater bzw. Notar zu besprechen. Seitens der belangten Behörde wurde dem Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung entsprochen.

Am 31. Jänner 2023 brachte die (Bf) durch Ihren steuerlichen Vertreter einen Vorlageantrag in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2021 bei der belangten Behörde ein. Darin führte sie im Wesentlichen aus, dass in der Beschwerdeentscheidung eine streng formalrechtliche Rechtsauffassung vertreten worden sei wonach in Bezug auf Umwidmungen auf die Rechtskraft der entsprechenden Verordnung bzw. eines Bescheides angeknüpft werde. Nach den Gesetzesmaterialien sollen durch den Umwidmungstatbestand umwidmungsbedingte Preissteigerungen erfasst werden, was eine Auslegung des Gesetzes dahingehend erfordere, dass eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z. 1 EStG auch in jenen Fällen anzunehmen sei, in welchen zum Stichtag 1. Jänner 1988 eine Umwidmung ohne weiteres mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit möglich gewesen wäre. Im vorliegenden Fall seien zum Stichtag 1. Jänner 1988 bereits Grundstücke in der Nachbarschaft bebaut gewesen und wäre auch für die streitgegenständliche Liegenschaft eine Umwidmung bzw. Bebauung auf Grundlage einer Ausnahmegenehmigung möglich gewesen. Die Liegenschaft hätte zudem zum Baulandpreis veräußert werden können. Das BFG habe am 28. Oktober 2020 (RV/1100515/2018) einen gleich gelagerten Fall abschlägig entschieden, die ordentliche Revision allerdings nicht zugelassen, da die gesetzliche Bestimmung klar und eindeutig sei und von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen worden sei. Im vorliegenden Fall mangle es jedoch an einer einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Für die Beurteilung der in Streit stehenden Frage geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Mit Übergabevertrag vom 22. Mai 2015 hat die (Bf) einen 1/3 Anteil an der Liegenschaft Grundstück Nummer ***1***, KG ***2*** ***3***, EZ ***4*** unentgeltlich von Ihrem Vater ***5*** erworben. Die Widmung der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages lautete auf Bauerwartungsfläche Betriebsgebiet Kategorie II. Ein Umwidmungsverfahren zur Erlangung einer Baulandwidmung Baufläche Betriebsgebiet Kategorie II war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anhängig und wurde im August 2015 erfolgreich abgeschlossen.

Mit Kaufvertrag vom 23. Juni 2021 veräußerte die (Bf) Ihren 1/3 Anteil an der Liegenschaft Grundstück Nummer ***1***, KG ***2*** ***3***, EZ ***4*** je zur Hälfte an Ihre Geschwister ***6*** und ***7*** zum Preis von € 541.666,--. Die Änderung der Eigentumsverhältnisse wurde im Grundbuch eingetragen.

Das Grundstück Nummer ***1***, KG ***2*** ***3***, EZ ***4*** wurde laut Bestätigung der Stadt ***3*** vom 19. April 2021 mit Beschluss der Gemeindevertretung im August 2015 von Bauerwartungsfläche Betriebsgebiet Kategorie II in Baufläche Betriebsgebiet Kategorie II umgewidmet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den Grundstücksanteil der (Bf) und dessen Veräußerung ergeben sich unzweifelhaft aus dem Kaufvertrag welcher mit 23. Mai 2015 datiert und den entsprechenden Eintragungen im Grundbuch der KG ***2***, Einlagezahl ***4***.

In Bezug auf den Umwidmungszeitpunkt des in Rede stehenden Grundstückes, folgt das Bundesfinanzgericht der Widmungsbestätigung der Stadt ***3*** vom 19. April 2021, aus welcher hervorgeht, dass das streitverfangene Grundstück im August 2015 von Bauerwartungsland Betriebsgebiet Kategorie II in Baufläche Betriebsgebiet Kategorie II umgewidmet wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Mit dem 1. StabG 2012, BGBl I 22, wurden private Grundstücksveräußerungen generell unabhängig von der Behaltdauer in die Besteuerung mit einem StSatz von 25 % einbezogen. Die Regelung orientierte sich ursprüngl an der Besteuerung von Substanzwertsteigerungen bei KapVerm und sollte einen Beitrag zu einer gleichmäßigen und leistungsgerechten Besteuerung darstellen; weiters sollten durch den besonderen StSatz eine schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgedeckt und die Inflationswirkung pauschal abgedeckt werden (s ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 10) (vgl hierzu Jakom, EStG¹⁵, RZ 1 zu § 30).

Mit dem StRef G 2015/16, BGBl I 118/2015 (zum Inkrafttreten s Rz 3), wurde der besondere StSatz gem § 30a Abs 1 für Veräußerungen nach dem 31.12.2015 auf 30 % angehoben, der Inflationsabschlag gem § 30 Abs 3 gestrichen und die Verlustausgleichsbestimmung in § 30 Abs 7 angepasst (s Rz 86 ff). Die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben gem § 20 Abs 2 greift nur mehr, wenn der besondere StSatz gem § 30a Abs 1 tatsächl angewendet wird,

nicht jedoch im Falle der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs 2) (vgl hierzu Jakom, EStG¹⁵, RZ 1 zu § 30).

Erfasst sind Grundstücksveräußerungen nach dem 31.3.2012. Für die zeitl Zuordnung des Veräußerungsvorgangs ist im Kontext des § 30 (wie bisher für die Frage der Erfüllung der Spekulationsfrist) das schuldrechtl Verpflichtungsgeschäft maßgeblich (s ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7; zum Veräußerungszeitpunkt im Detail s Rz 19 f) (vgl hierzu Jakom, EStG¹⁵, RZ 3 zu § 30).

Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ergeben sich als Unterschiedsbetrag zw dem Veräußerungserlös (s Rz 49 ff) einerseits und den ggf zu adaptierenden AK (s Rz 53 ff) andererseits (vgl hierzu, Jakom, EStG¹⁵, RZ 46 zu § 30). Für Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht stverfangen waren, ist eine pauschale Einkünfteermittlung vorgesehen, die in einer pauschalen Festlegung der AK iHv 40 % bzw 86 % des Veräußerungserlöses liegt (vgl hierzu Jakom, EStG¹⁵, RZ 71 zu § 30).

Relevant sind Umwidmungen von Altvermögen nach dem 31.12.1987 (Wirksamkeit der Umwidmung durch Kundmachung der diesbezügl VO oder Rechtswirksamkeit des Bescheides, s EStR 6670a). Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltl Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentl der Widmung als Bauland oder Baufläche iSd Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht (s dazu Klaushofer/Leitner/ImmoESt, 144 ff) (vgl hierzu Jakom, EStG¹⁵, RZ 73 zu § 30). Erfasst sind Umwidmungen von Grünland in Bauland, aber auch Sonderwidmungen, die die Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren, s ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 9; s dazu auch Fuhrmann/Lang/ImmoESt Neu, Rz 119; EStR 6669 f) (vgl hierzu Jakom¹⁵, EStG¹⁵, RZ 74 zu § 30).

Zusammenfassend liegt ein Umwidmungsfall somit vor bei

- Umwidmungen nach dem 31.12.1987
- durch den StPfl oder seine(n) unentgeltl Rechtsvorgänger, wenn dadurch
- erstmals die Bebauung mögl wird und
- die Widmung auf Bebauung lautet oder umfangmäßig einer Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht (vgl hierzu Jakom, EStG¹⁵, RZ 75 zu § 30).

In Umwidmungsfällen ermitteln sich die Einkünfte als Unterschiedsbetrag zw dem Veräußerungserlös und den mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten (vgl hierzu Jakom, EStG¹⁵, RZ 76 zu § 30).

In allen übrigen Fällen ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen. Die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 einem besonderen Steuersatz von 30 % und sind bei der Berechnung der

Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Im vorliegenden Beschwerdefall hat die (Bf) das streitverfangene Grundstück durch Übergabevertrag vom 22. Mai 2015 unentgeltlich von Ihrem Vater erworben. Der letzte entgeltliche Erwerb durch den Vater der (Bf) erfolgte im Jahr 1972. Somit war das Grundstück zum Stichtag 31. März 2012 nach der Regelung des § 30 EStG (alte Fassung) als nicht steuerverfänglich zu qualifizieren. Es liegt somit Altvermögen vor, bei welchem die Einkünfte gemäß § 30 Abs 4 EStG 1988 zu ermitteln sind.

Mit Beschluss der Gemeindevertretung vom August 2015 wurde das besagte Grundstück von Bauerwartungsland Betriebsgebiet Kategorie II in Bauland Betriebsgebiet Kategorie II umgewidmet. Dabei handelt es sich um eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG. Erst durch die erfolgte Umwidmung des Grundstückes ist es nach den einschlägigen Bestimmungen des Vorarlberger Raumplanungsgesetzes möglich geworden, die betreffende Liegenschaft zu bebauen. Vor der Umwidmung im Jahre 2015 handelte es sich bei dem Grundstück um Bauerwartungsland. Bauerwartungsland darf nach § 17 Abs 3 Vbg. Raumplanungsgesetz nur in sehr engen Grenzen – wie Landwirtschaftsgebiete - einer Bebauung zugeführt werden. Bebaut werden dürfen solche Flächen beispielsweise mit Anlagen oder Gebäuden, welche für die Ausführung der land- und forstwirtschaftlichen Bodenbearbeitung erforderlich sind. Dazu zählen auch land- und forstwirtschaftliche Wohngebäude oder Wohnräume. Jede andere Art der Bebauung von Bauerwartungsland ist untersagt.

Es liegt somit eine Umwidmung nach dem 31. Dezember 1987 vor.

Die von der steuerlichen Vertretung der (Bf) ins Treffen geführte Argumentation, wonach die streitverfangene Liegenschaft bereits im Jahr 1982 als Bauerwartungsland Betriebskategorie II gewidmet war und somit eine Umwidmung in Bauland jederzeit – erfolgreich – beantragt hätte werden können, vermag nichts daran zu ändern, dass eine Bebauung gleich einer Baulandwidmung auf dem besagten Grundstück vor der erfolgten Umwidmung nicht möglich gewesen wäre. Auch erfolgte die tatsächliche Umwidmung erst im Jahr 2015, somit zeitlich jedenfalls eindeutig nach dem maßgeblichen Stichtag 31. März 2012.

Auch die Argumentation im Rahmen des Vorlageantrages, wonach das Abstellen auf das Inkrafttreten einer Verordnung oder die Rechtskraft eines Bescheides eine streng formalrechtliche Sichtweise darstellt, vermag nichts an der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zu ändern.

Zutreffend ist – wie von der steuerlichen Vertretung vorgebracht – dass die Zielrichtung der Bestimmung des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 dahin gerichtet ist, umwidmungsbedingte

Wertsteigerungen steuerlich zu erfassen. Dies ergibt sich aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012 (ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP 7).

Wenn im Vorlageantrag weiter ausgeführt wird, dass das streitverfangene Grundstück aufgrund der jeweiligen Bebauung der Nachbargrundstücke bereits vor der erfolgten Umwidmung zum Baulandpreis veräußert hätte werden können, so kann dem nicht gefolgt werden, da ein potentieller Käufer den vollen Baulandpreis nur dann bezahlt, wenn eine Baulandwidmung bereits erfolgt ist. Für eine ungesicherte Rechtsposition ist ein potentieller Käufer nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht gewillt, den für Bauland üblichen Kaufpreis zu bezahlen.

Den obigen Ausführungen folgend, sind die Einkünfte aus ImmoEST in Bezug auf den vorliegenden Sachverhalt nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 zu berechnen. Vom Verkaufserlös sind 40 % Anschaffungskosten zum Abzug zu bringen. Der Differenzbetrag ist mit 30 % ImmoEST - als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer - zu besteuern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis basiert auf den klaren und eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen. Von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird nicht abgewichen. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 8. März 2023