

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Mag. Elisabeth Westermayer, Nußdorfer Straße 10-12 Tür 4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 18. Jänner 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Dezember 2020 betreffend Einkommensteuer 2014, Steuernummer ***BF-StNr***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im vorliegenden Fall ist, ob die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Immobilienertragsteuer vom Verkaufspreis eines privat veräußerten Grundstücks unter Abzug der pauschalen Anschaffungskosten infolge einer Umwidmung gemäß § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 in Höhe von 40 % oder jener gemäß § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 in Höhe von 86 % zu erfolgen hat.

1. Erstbescheid

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2020, zugestellt am 17. Dezember 2020, wurde der Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 2014 aufgrund einer Kontrollmitteilung einer anderen Dienststelle wiederaufgenommen, da die Tatsache der erfolgten Umwidmung eines der beiden mit Kaufvertrag vom 14. Oktober 2014 verkauften Grundstücke des Beschwerdeführers neu hervorgekommen sei.

Bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer für die Veräußerung der Grundstücke ***1*** und ***2*** der KG ***KG*** ***Ort***, EZ ***EZ***, seien die Anschaffungskosten im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid pauschal mit 86% des Verkaufserlöses in Abzug gebracht worden. Bei dem Grundstück ***1*** sei nach dem 31. Dezember 1987 eine Umwidmung von Grünland in Bauland erfolgt, daher könnten die Anschaffungskosten nur mit 40% des Verkaufserlöses berücksichtigt werden.

Die Neuberechnung wurde im - mit der Wiederaufnahme verbundenen neuen Einkommensteuerbescheid – vorgenommen und die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung für das betreffende Grundstück mit EUR 72.608,40 festgesetzt.

2. Beschwerde

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde am 13. Jänner 2021, beim Finanzamt eingelangt am 18. Jänner 2021, fristgerecht Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass nicht auf den faktischen Umstand der Umwidmung durch Kundmachung des Flächenwidmungsplanes im Jahr 1992 abzustellen sei, sondern auf den Zeitpunkt, zu dem die Parteien bereits mit der Umwidmung rechnen hätten können.

Bereits im Jahr 1986 sei seitens der Stadtgemeinde ***Ort*** festgestellt worden, dass für die Erstellung eines neuen Flächenwidmungsplans ein räumliches Entwicklungskonzept notwendig sei. Dieses sei in diesem Jahr auch bereits vom Gemeinderat beschlossen worden. In diesem Entwicklungskonzept seien die betreffenden Grundstücke bereits als „reines Wohngebiet“ ausgewiesen gewesen. Dieses räumliche Entwicklungskonzept sei durch die Landesregierung auch im selben Jahr noch bestätigt worden.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die betreffenden Grundstücke bereits vor 1987, wenn auch nicht rechtlich so doch wirtschaftlich, als Bauland gewidmet gewesen seien, sei die laufende Bewilligung von Zu- und Neubauten. Trotz fehlender Widmung im Flächenwidmungsplan seien laufend konkrete Bauvorhaben bewilligt worden, welche in Gebieten gelegen seien, die im räumlichen Entwicklungskonzept als reines oder erweitertes Wohngebiet ausgewiesen gewesen seien.

Unter Heranziehung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erscheine es angebracht, die Anschaffungskosten mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen und eine Umwidmung vor 31. Dezember 1987 anzunehmen. Daher werde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 9. Dezember 2020 beantragt.

3. Beschwerdeentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom 17. Februar 2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu ausgeführt, die erstmalige Bebauung sei betreffend den

Grundstücksteil ***1*** mit dem Flächenwidmungsplan aus dem Jahr 1992 ermöglicht worden. Betreffend den Grundstücksteil ***2*** sei dies bereits im Jahr 1960 der Fall gewesen.

Gemäß § 30 Abs 4 EStG 1988 seien bei den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 40% des Veräußerungserlöses, andernfalls 86% des Veräußerungserlöses, als pauschale Anschaffungskosten anzusetzen.

Als Umwidmung gelte demnach eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden habe und die erstmals eine Bebauung ermögliche, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspreche. Damit seien im Wesentlichen ab 1. Jänner 1988 erfolgte Umwidmungen von Grünland in Bauland von der höheren Pauschalbesteuerung erfasst.

§ 30 Abs 4 EStG sei mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I Nr. 22/2012) verankert worden. Laut den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 1680 BlgNR XXIV GP 7ff) sei das Ziel gewesen, die eintretenden Steigerungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf Grund der Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücke der Besteuerung zu unterwerfen. In teleologischer Auslegung sei vom Gesetzgeber beabsichtigt worden, den auf Grund von Umwidmung höheren Kaufpreis, auch einer höheren Besteuerung zu unterziehen. Dies sollte für Umwidmungen nach dem 31. Dezember 1987 gelten.

Gegenständlich habe es sich beim Verkauf des Grundstücksteiles ***1*** um ein bebaubares Grundstück gehandelt. Bei einem Verkaufspreis/m² von EUR 498,- sei der Kaufpreis innerhalb der zu erwartenden Bandbreite an Kaufpreisen für aufgeschlossene Baugrundstücke in ***Ort*** im Jahr 2014 gelegen. Damit sei gerade der vom Gesetzgeber geregelte Fall einer Kaufpreiserhöhung in Folge von Umwidmung eingetreten.

Nach dem in der Beschwerdevorentscheidung auszugsweise dargestellten Salzburger Raumordnungsgesetz 1992 beruhe die örtliche Raumplanung Salzburgs auf drei aufeinander aufbauenden Planungsinstrumenten, namentlich dem Räumlichen Entwicklungskonzept, dem Flächenwidmungsplan und den Bebauungsplänen. Das Räumliche Entwicklungskonzept bilde dabei die Grundlage für die Flächenwidmungs- und Bebauungsplanung und binde nur die Gemeinde im Rahmen ihrer Planungen, begründe aber noch keine Rechte Dritter.

Erst auf Grundlage des Räumlichen Entwicklungskonzeptes habe die Gemeinde dann einen Flächenwidmungsplan für das gesamte Gemeindegebiet durch Verordnung zu erlassen, welcher festlege, welche Nutzungsart (Bauland, Grünland, Verkehrsflächen) für den jeweiligen Kataster vorgesehen sei.

Baubewilligungen dürften nur in Übereinstimmung mit den Festlegungen des Bebauungsplanes, der dem Flächenwidmungsplan zu entsprechen habe, erteilt werden.

Gegenständlich würden sich alleine aus dem 1986 angefertigten Räumlichen Entwicklungskonzept noch keine Bebauungsrechte des Beschwerdeführers ergeben. Erstmalige Bebauungsrechte ergäben sich erst aus den Flächenwidmungsplänen von 1992 bzw. 1960, weswegen betreffend den Grundstücksteil ***1*** gemäß § 30 Abs 4 EStG 40% an pauschalen Anschaffungskosten und betreffend den Grundstücksteil ***2*** 86% an pauschalen Anschaffungskosten anzusetzen gewesen seien.

4. Vorlageantrag

Mit Datum vom 22. März 2021 brachte der Beschwerdeführer fristgerecht einen Vorlageantrag ein und wiederholte sein Vorbringen, dass im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Umwidmung ab dem Zeitpunkt gelten solle, zu dem die Parteien bereits mit der Umwidmung rechnen hätten können und dies auch aus steuerrechtlich systematischer Sicht wesentlich realitätsnäher erscheine, da dieser Zeitpunkt eher durch die Parteien einzuschätzen sei, als der Zeitpunkt der Veröffentlichung des Flächenwidmungsplans bzw eines diesem entsprechenden Rechtsakts wie einer Verordnung oder einem Bescheid.

Seitens des Finanzamtes Österreich sei auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise kein Bezug genommen worden, auch auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts zu GZ. RV/7103356/2015, auf welche der Beschwerdeführer verwiesen habe, sei nicht eingegangen worden, da es sich hierbei nach Ansicht der Finanzverwaltung um den umgekehrten Sachverhalt handle.

Gerade dieser Umstand erscheine jedoch problematisch, würde im Ergebnis damit die wirtschaftliche Betrachtungsweise doch nur zulasten des Abgabepflichtigen, nicht jedoch zugunsten des Abgabepflichtigen angewendet. Dies würde dazu führen, dass immer jene Betrachtungsweise angewendet werde, welche zulasten des Abgabepflichtigen gehe. Dafür bestehe jedoch keine Rechtsgrundlage, schließlich sehe § 21 BAO eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in jedem Sachverhalt vor.

Wiederholt wurde der Antrag auf ersatzlose Aufhebung des Bescheides vom 9. Dezember 2020.

Am 9. April 2021 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und vom Finanzamt beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde die gegenständliche Beschwerde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde aufgrund des Schenkungsvertrages vom 4. April 1986 Hälfteeigentümer der Liegenschaft KG ***KG***, Ort***, EZ ***EZ***. Das betreffende Grundstück wurde im Jahr 2007 zu Tagebuchzahl ***Tz*** geteilt, wodurch unter anderem die Grundstücksteile ***1*** und ***2*** entstanden.

Mit Kaufvertrag vom 14. Oktober 2014 verkaufte der Beschwerdeführer (gemeinsam mit dem anderen Hälfteeigentümer) sein Hälfteeigentum an diesen Grundstücken ***1*** und ***2***.

Der Kaufpreis für die beiden Grundstücke betrug EUR 473.598,-. Das Grundstück mit der Nummer ***1*** verfügt über eine Fläche von 486m² und das Grundstück mit der Nummer ***2*** über ein Ausmaß iHv 365m². Der anteilige Verkaufserlös des Beschwerdeführers für das Grundstück ***1*** betrug daher EUR 121.014,-. Der Verkaufspreis je m² betrug EUR 498,-.

Die Immobilienertragssteuer für die Veräußerung der Grundstücke ***1*** und ***2*** der KG ***KG***, EZ ***EZ*** wurde vom Vertragsersteller unter Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten iHv 86% mit 3,5% Steuerbelastung berechnet und der Betrag an Immobilienertragsteuer iHv EUR 16.575,92 für die beiden Veräußerer (davon entfallend EUR 8.287,98 auf den Beschwerdeführer und von diesen EUR 4.235,49 betreffend das Grundstück ***1***) abgeführt.

In der Einkommensteuererklärung vom 16. August 2017 erklärte der Beschwerdeführer betreffend das Jahr 2014 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (gemäß § 30 Abs 4 - Altvermögen – und 14% des Veräußerungserlöses gemäß § 30 Abs 4 Z 2) in ebendieser Höhe.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 21. August 2017 wurde die Immobilienertragsteuer zunächst in gegenständlicher Höhe berücksichtigt.

In weiterer Folge nahm die Abgabenbehörde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ am 9. Dezember 2020 einen neuen Sachbescheid, mit welchem nunmehr aufgrund der erfolgten Umwidmung unter Zugrundelegung fiktiver Anschaffungskosten iHv 40% des erzielten Veräußerungserlöses die Immobilienertragsteuer vorgeschrieben wurde.

Die erstmalige Bebauung wurde betreffend den Grundstücksteil ***1*** mit dem Flächenwidmungsplan aus dem Jahr 1992 ermöglicht. Betreffend den Grundstücksteil ***2*** war dies bereits im Jahr 1960 der Fall.

Es erfolgte daher betreffend das Grundstück Nummer ***1*** nach dem 31. Dezember 1987 eine Änderung der Widmung von Grünland in Bauland. Daher sind die Anschaffungskosten mit 40% statt der gewählten 86% anzusetzen. Die anteilige Immobilienertragsteuer des Beschwerdeführers beträgt daher EUR 18.152,10 (15% des anteiligen Verkaufserlöses von EUR 121.014,-).

Dass eine Umwidmung des Grundstückes ***1*** von Grünland auf Bauland im Jahr 1992 und somit nach dem 31. Dezember 1987 erfolgt ist, war der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 21. August 2017 nicht bekannt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien.

Der Zeitpunkt der Umwidmung des Grundstückes ***1*** mit dem Flächenwidmungsplan aus dem Jahr 1992 ist der Beantwortung des Ersuchens um Beistandspflicht des Finanzamtes durch die Stadtgemeinde ***Ort*** vom 16. Februar 2021 zu entnehmen.

Die Feststellung betreffend den Verkaufserlös und die Grundstücksflächen ergeben sich aus dem maßgeblichen Kaufvertrag sowie dem Auszug aus dem Grundbuch.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 29 Abs 2 EStG 1988 idF 1.StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksverkäufen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31) als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer.

Gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Abs 4 leg cit sieht vor, dass soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, als Einkünfte anzusetzen sind:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung.
2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

§ 124b Z 233 EStG 1988 legt fest, dass § 30 Abs 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012 erstmals auf Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden ist.

Gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% 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.

§ 30 Abs 4 EStG 1988 wurde mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I Nr. 22/2012) verankert. Laut den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 (ErläutRV 1680 BlgNR XXIV GP 7ff) war das Ziel, die eintretenden Steigerungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf Grund der Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücken der Besteuerung zu unterwerfen.

Der Verfassungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 25. September 2015, G111/2015, zu der Einführung einer Steuerpflicht für private Grundstücksveräußerungen aus, dass das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt (vgl. VfSlg 16.687/2002 mwN). Vielmehr bleibt es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern (zB VfSlg 18.010/2006 mwN).

Bei gegenständlicher Liegenschaft handelte es sich um Altvermögen, welches zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht steuerverfangen war.

Mit der Einbeziehung der zum 31. März 2012 - infolge bereits abgelaufener Spekulationsfrist - nicht steuerverfangenen Grundstücke greift der Gesetzgeber nicht rückwirkend in bestehende Rechtspositionen ein. Maßgeblicher Besteuerungstatbestand ist nämlich die Veräußerung in Form des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes. Da die Regelung Veräußerungen nach dem 31. März 2012 und somit Veräußerungen ab Inkrafttreten erfasst, knüpft sie nicht an die bereits vor Inkrafttreten verwirklichten Veräußerungsvorgänge geänderte, für den Steuerpflichtigen nachteilige Rechtsfolgen. Sie regelt vielmehr aus der zeitlichen Perspektive der Erlassung des Gesetzes die Rechtsfolgen für Veräußerungen ab dem Inkrafttreten der Regelung.

In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wird weiter dargelegt, dass § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 im Wesentlichen die Umwidmung von Grünland in Bauland umfasst. Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren). Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland). Eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9ff).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Erläuterungen zur Regierungsvorlage im Rahmen der Interpretation des bezughabenden Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten (vgl VwGH 10.9.2020, Ro 2020/15/0016, mwN), sofern sie nicht in eindeutigen Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes stehen (vgl VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0104 mwN).

Analog zu den dargestellten Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wird auch in den Kommentierungen des Einkommensteuergesetzes übereinstimmend die Rechtsauffassung vertreten, dass eine Umwidmung im Sinne der genannten Bestimmung des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 dann vorliegt, wenn diese erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht. Im Falle von Aufschließungsgebieten bzw Bauerwartungsland liegt hingegen keine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 vor, wenn aufgrund des Raumordnungsrechtes noch keine Bebauung zulässig ist. Erst wenn das Aufschließungsgebiet (mittels Verordnung) aufgehoben wird, liegt eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 vor. Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass die durch die Umwidmung eingetretene Wertsteigerung auch im Rahmen der pauschalen

Einkünfteermittlung erfasst wird (*Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹⁷, 2024, § 30 Rz 74; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁴, 2024, § 30 Rz 270ff).

Die für den beschwerdegegenständlichen Fall maßgebenden Bestimmungen des Salzburger Raumordnungsgesetzes 1992 lauten auszugsweise wie folgt:

Gemäß § 13 Abs 1 des Salzburger Raumordnungsgesetzes 1992 - ROG 1992 idF LGBl Nr. 98/1992 zuletzt geändert durch LGBl Nr. 48/1993 (DFB) dient der Gemeinde als Grundlage für die Entwicklung, im besonderen für die Aufstellung des Flächenwidmungsplanes und der Bebauungspläne und deren Änderungen ihr räumliches Entwicklungskonzept.

Gemäß Abs 5 dieser Bestimmung ist das räumliche Entwicklungskonzept von der Gemeindevertretung (in der Stadt Salzburg vom Gemeinderat) zu beschließen und sodann beim Gemeindeamt (in der Stadt Salzburg beim Magistrat) während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden zur allgemeinen Einsichtnahme bereitzuhalten.

§ 15 Abs 1 ROG 1992 sieht vor, dass jede Gemeinde auf der Grundlage des räumlichen Entwicklungskonzeptes als wesentliches Instrument für dessen Verwirklichung einen Flächenwidmungsplan durch Verordnung aufzustellen hat.

Dieser regelt die geordnete Nutzung des gesamten Gemeindegebietes unter Bedachtnahme auf die gegebenen und die absehbaren Strukturverhältnisse sowie die Sicherung der künftigen wirtschaftlichen und verkehrsmäßigen Entwicklung. Hierbei sind Entwicklungsprogramme des Landes zu beachten, bekanntgegebene Planungen des Bundes oder des Landes zu berücksichtigen und eine Abstimmung mit den Planungen der Nachbargemeinden herbeizuführen (Abs 2).

Nach Abs 3 liegt die planliche Darstellung des Flächenwidmungsplanes auf Katastergrundlage und dem dazu erforderlichen Wortlaut. Die planliche Darstellung ist einheitlich nach Richtlinien anzulegen, die durch Verordnung der Landesregierung festgelegt werden. Als Beilage zum Flächenwidmungsplan hat die Gemeinde vor dessen Aufstellung oder Änderung ein Verzeichnis der Grundstücke im Gemeindegebiet, die im Eigentum der Gemeinde oder einer sonstigen Gebietskörperschaft stehen, zu erstellen bzw. auf den laufenden Stand zu bringen und planlich darzustellen.

Die geordnete Nutzung des Gemeindegebietes hat nach § 16 Abs 1 ROG 1992 im Flächenwidmungsplan durch die Festlegung folgender Nutzungsarten zu erfolgen:

1. Bauland
2. Verkehrsflächen
3. Grünland.

§ 40 Abs 1 ROG 1992 sieht vor, dass der Bebauungsplan geändert werden kann, wenn die Änderung dem räumlichen Entwicklungskonzept der Gemeinde und dem Flächenwidmungsplan entspricht und hiedurch eine dem bisherigen Bebauungsplan entsprechende bauliche Entwicklung nicht erheblich gestört wird. Der Bebauungsplan ist, soweit dies erforderlich ist, zu ändern durch:

- a. Änderung des Flächenwidmungsplanes
- b. Planungen und sonstige Maßnahmen nach anderen gesetzlichen Vorschriften

Abs 3 legt cit legt fest, dass soweit durch eine Änderung des Flächenwidmungsplanes Bauland in Grünland umgewidmet wird, der für diesen Bereich erlassene Bebauungsplan mit Wirksamkeit der Änderung des Flächenwidmungsplanes als aufgehoben gilt. Die Aufhebung ist im Bebauungsplan kenntlich zu machen.

Vom Zeitpunkt der Wirksamkeit des Bebauungsplanes an dürfen nach § 41 Abs 1 ROG 1992 Bauplatzerklärungen und Baubewilligungen nur in Übereinstimmung mit den Festlegungen des Bebauungsplanes erteilt werden.

Aus diesen rechtlichen Grundlagen des Salzburger Raumordnungsgesetzes 1992 folgt im vorliegenden Fall im Hinblick auf den Zeitpunkt der Umwidmung, dass die örtliche Raumplanung des Bundeslandes Salzburg im maßgebenden Zeitraum auf drei aufeinander aufbauenden Planungsinstrumenten, namentlich dem Räumlichen Entwicklungskonzept, dem Flächenwidmungsplan und den Bebauungsplänen beruht.

Aus dem dargestellten § 13 ROG 1992 ist abzuleiten, dass das Räumliche Entwicklungskonzept dabei die Grundlage für die Flächenwidmungs- und Bebauungsplanung bildet und zwar die Gemeinde im Rahmen ihrer Planungen bindet, aber noch keine Rechte Dritter begründet.

Auf Grundlage dieses Räumlichen Entwicklungskonzeptes hat die Gemeinde dann einen Flächenwidmungsplan für das gesamte Gemeindegebiet durch Verordnung zu erlassen, welcher festlegt, welche Nutzungsart (Bauland, Grünland, Verkehrsflächen) für den jeweiligen Kataster vorgesehen ist.

In weiterer Folge dürfen Baubewilligungen nur in Übereinstimmung mit den Festlegungen des Bebauungsplanes, der gemäß § 40 ROG 1992 dem Flächenwidmungsplan zu entsprechen hat, erteilt werden.

Nach der zitierten gesetzlichen Bestimmung des § 30 Abs 4 EStG 1988 stellt eine Umwidmung eine Änderung der Widmung, dar, 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 iSd Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht.

Erfolgte eine Umwidmung um den Jahreswechsel 1987/88 ist entscheidend, wann die Umwidmung wirksam geworden ist. Die Wirksamkeit ist dann eingetreten, wenn die Änderung des Flächenwidmungsplanes in Kraft getreten ist. Eine Änderung eines Flächenwidmungsplanes erfolgt im Regelfall mittels Verordnung, welche grundsätzlich mit deren Kundmachung in Kraft treten. Da es keine einheitlichen verfassungsrechtlichen Vorgaben zum In-Kraft-Treten von Gemeindeverordnungen gibt, sind die jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen zu beachten (*Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, 2024, § 30 Tz 271*).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers sich aus dem 1986 angefertigten Räumlichen Entwicklungskonzept - trotz Beschluss des Gemeinderates und Bestätigung durch die Landesregierung - noch keine Bebauungsrechte des Beschwerdeführers ergaben. Die Bindung bestand nur an die Gemeinde selbst, es wurden aber noch keine (Bebauungs-)Rechte Dritter begründet.

Erstmalige Bebauungsrechte – die im Sinne der gesetzlichen Bestimmung erstmals eine Bebauung ermöglichten, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht - ergaben sich für den Beschwerdeführer betreffend das Grundstück ***1*** erst aus dem Flächenwidmungsplan des Jahres 1992.

An dieser Beurteilung vermag auch die Argumentation in der Beschwerde, dass die betreffenden Grundstücke bereits vor 1988, wenn auch nicht rechtlich so doch wirtschaftlich, aufgrund der laufenden Bewilligung von Zu- und Neubauten als Bauland gewidmet gewesen seien und daher eine Freigabe bereits vor dem 31. Dezember 1987 möglich gewesen wäre, keine Änderung herbeizuführen. Weder der Gesetzwortlaut selbst noch die erläuternden Bemerkungen oder die zitierte Literatur stellt auf eine rein theoretische Freigabe zur Bebauung ab, sondern wird ausdrücklich eine Widmungsänderungs- bzw. ein Freigabeakt verlangt, der 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.

Zur weiteren Argumentation des Beschwerdeführers, es seien die betreffenden Grundstücke bereits vor 1987, wenn auch nicht rechtlich so doch wirtschaftlich, als Bauland gewidmet waren, wofür die laufende Bewilligung von Zu- und Neubauten als Indiz diene und trotz fehlender Widmung im Flächenwidmungsplan laufend konkrete Bauvorhaben bewilligt worden seien, welche in Gebieten gelegen seien, die im räumlichen Entwicklungskonzept als reines oder erweitertes Wohngebiet ausgewiesen worden seien, ist zu entgegnen, dass eine Bebauung im Grünland bzw Freiland in vielen Fällen nicht gänzlich ausgeschlossen ist. Abhängig von den jeweiligen Landesgesetzen können im Grünland bzw Freiland durchaus nicht unbeträchtliche Baumaßnahmen vorgenommen werden (zB von Gebäuden in Zusammenhang mit einer landwirtschaftlichen Nutzung bis zu Sport- und Freizeitflächen und Sprengstofflagern; *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, 2024, § 30 Tz 274*).

Ergänzend ist diesem Vorbringen auch zu entgegnen, dass die Bewilligung von Bauvorhaben auf anderen Grundstücken trotz fehlender Widmung im Flächenwidmungsplan, nicht für eine frühere Umwidmung auch des beschwerdegegenständlichen Grundstückes sprechen, da nach der gesetzlichen Bestimmung auf den konkreten widmungsrechtlichen Akt abzustellen ist.

Den in der Beschwerde vorgebrachten Verweisen auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 6669, 6670a und 6672, ist zunächst entgegen zu halten, dass primär die Einkommensteuerrichtlinien für das Bundesfinanzgericht nicht verbindlich sind. Im vorliegenden Fall decken sie sich jedoch mit den Kommentierungen zum EStG und soll im Rahmen der rechtlichen Würdigung auf dieses Vorbringen eingegangen werden.

In den EStR 2000 Rz 6669 wird festgehalten, dass als Umwidmung eine Änderung der Widmung gilt, 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 (darunter fallen auch raumordnungsrechtliche Vorgängerbestimmungen). Ergänzend stellt EStR 2000 Rz 6670a hinsichtlich der Abgrenzung, ob die Umwidmung vor 1988 oder danach stattgefunden hat, auf den Zeitpunkt ab, in dem die Umwidmung wirksam wird. Erfolgt die Änderung des Flächenwidmungsplanes durch eine Verordnung der Gemeinde, ist für das In-Kraft-Treten der Verordnung deren Kundmachung erforderlich; Zeitpunkt der Umwidmung ist daher die Kundmachung der Verordnung. Erfolgt die Änderung durch Bescheid, erfolgt die Umwidmung mit der Rechtskraft des Bescheides.

In der Tatsache, dass EStR 2000 Rz 6672 unter Verweis auf das Erkenntnis des BFG vom 13. Juli 2018, RV/7103356/2015 einen wirtschaftlichen Zusammenhang des Veräußerungsvorganges mit einer nach Grundstücksveräußerung erfolgten Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 als für die Besteuerung relevant ansieht und diese Bestimmung im Wesentlichen Veräußerungsfälle für Noch-Grünland-Grundstücke betrifft, für die bereits eine Art Umwidmungszusage der Gemeinde besteht, ist jedoch entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers kein Widerspruch zu erblicken.

Vielmehr entspricht dies auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 19.5.20, Ro 2018/13/0015 zu oben genannten Erkenntnis des BFG vom 30.7.18, RV/7103356/2015), wonach der in § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 geforderte enge wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Veräußerung und Umwidmung sich in der Regel aus dem vereinbarten Kaufpreis ergibt.

Ein – wie vom Beschwerdeführer gefordertes – pauschales Abstellen auf den Zeitpunkt, ab dem die Parteien bereits mit einer Umwidmung rechnen konnten, würde ganz generell der Rechts- und Planungssicherheit zuwiderlaufen, da dieser Zeitpunkt nur für den Einzelfall bedeutend und schwer feststellbar ist. Dies erscheint – vor allem im Hinblick auf eine erstmalige Besteuerung, wie sie mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 für

private Grundstücksveräußerungen eingeführt wurde - aus (verfassungs-)rechtlicher Sicht bedenklich.

Daher ist hier jedenfalls auf einen klar festzustellenden und dokumentierbaren Zeitpunkt – wie die Veröffentlichung des Flächenwidmungsplanes oder Erlassung eines Bescheides abzustellen. Inwiefern - wie vom Beschwerdeführer in der Beschwerde ausgeführt - der Zeitpunkt, wann die Parteien bereits mit einer Umwidmung rechnen konnten, eher durch die Parteien einzuschätzen ist, als der Zeitpunkt der Veröffentlichung des Flächenwidmungsplans bzw. eines diesem entsprechenden Rechtsaktes wie einer Verordnung oder einem entsprechenden Bescheid, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht.

Die Begründung dafür, dass im Veräußerungsfall bereits auf eine schon abzusehende zukünftige Umwidmung, wie etwa die Widmungszusage der Gemeinde, abzustellen ist, ist darin zu sehen, dass die Parteien bei einem Verkauf bereits die höheren Werte für Bauland und nicht jene für Grünland als Grundlage heranziehen. Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise soll bei den fiktiven Anschaffungskosten die Umwidmung berücksichtigt werden, wenn auch durch den Verkaufspreis bereits der (zu erwartenden) Umwidmung Rechnung getragen wird und die Veräußerung nicht mehr zu Grünland-, sondern bereits zu Baulandpreisen erfolgt. Damit soll verhindert werden, dass die günstigere Pauschalbesteuerung unter Ansatz fiktiver Anschaffungskosten iHv 86% zur Anwendung kommt, obwohl die bevorstehende Umwidmung Eingang in die Kaufpreisermittlung gefunden hat.

Dies ist – wie auch vom Beschwerdeführer gefordert – nach allen Seiten hin anzuwenden, und zwar sowohl bei einer nach dem Verkauf, als auch einer davor vorgenommenen Umwidmung. Im beschwerdegegenständlichen Fall betrug der Verkaufspreis des Beschwerdeführers für die Grundstücke ***1*** und ***2*** EUR 498,- je m². Dabei handelt es sich unbestritten um einen Bauland-Preis.

So ist dem Beschwerdeführer abschließend auch dahingehend nicht zu folgen, dass im Ergebnis die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur zulasten des Abgabepflichtigen, nicht jedoch zugunsten des Abgabepflichtigen angewendet würde, obwohl § 21 BAO eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in jedem Sachverhalt vorsehe.

Die aufgrund einer Umwidmung eingetretene Wertsteigerung eines Grundstückes soll zu einer höheren Besteuerung bei demjenigen führen, der wirtschaftlich von der Umwidmung profitiert hat.

Aus wirtschaftlicher Sicht hat eine Verknüpfung des Verkaufspreises mit der jeweiligen Widmung in jedem Fall zu erfolgen, jedoch würde ein Abstellen auf einen unbestimmbaren Zeitpunkt wie jenem, an dem die Parteien mit einer Umwidmung hätten rechnen können, der Rechtssicherheit komplett zuwiderlaufen.

In Anbetracht der vorgenannten Gründe sieht das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, der Rechtsansicht des Beschwerdeführers, dass das maßgebliche Grundstück ***1*** bereits vor dem 31. Dezember 1987 als Bauland anzusehen gewesen sei, zu folgen, sondern liegt eine Umwidmung in dem vom Gesetz geforderten Sinn erst durch den Flächenwidmungsplan des Jahres 1992 vor.

Folglich waren die pauschalen Anschaffungskosten gemäß § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 (BGBl. I Nr. 112/2012) mit 40 % des Veräußerungserlöses des veräußerten Grundstücks Nummer ***1***, anstatt der von der beschwerdeführenden Partei begehrten 86 % des Veräußerungserlöses, anzusetzen.

Die Einkünfte des Beschwerdeführers aus privaten Grundstücksveräußerungen betragen im Jahr 2014 betreffend seines Hälfteanteiles des Grundstückes Nummer ***1*** in KG ***KG*** ***Ort***, EZ ***EZ***, EUR 72.608,40 (Verkaufserlös iHv EUR 121.014,00 abzgl 40% fiktiver Anschaffungskosten iHv EUR 48.405,60).

Die Immobilienertragsteuer für den Verkauf des Grundstückes Nummer ***1*** iHv 25% beträgt daher EUR 18.152,10.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Beurteilung, was unter einer Umwidmung iSd gesetzlichen Bestimmung zu verstehen ist, ergibt sich direkt aus der gesetzlichen Bestimmung des § 30 Abs 1 Z 4 EStG 1988. Das Erkenntnis beruht daher auf einer klaren gesetzlichen Bestimmung und folgt der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 19. Dezember 2024