

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstrasse 10, über die Beschwerde vom 18. Dezember 2015 gegen den Bescheid des vormals ***FA***, nunmehr FAÖ DS ***1***, vom 18. November 2015 betreffend Einkommensteuer 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdefall die Berechnung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30 Abs. 4 Z. 1 oder 2 EStG 1988 (Umwidmungstatbestand/Stichtag 31.12.1987).

I. Verfahrensgang

Das ehemalige ***FA*** setzte betreffend des Beschwerdeführers (Bfs.) mit Bescheid vom 18.11.2015 die Einkommensteuer für das Jahr 2013 fest. Darin führte das Finanzamt aus, dass der Bf. Grundstücke veräußert habe und die daraus erzielten Einkünfte nicht erklärt worden seien. Da die verkauften Grundstücke zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen gewesen seien, könnten die Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen pauschal ermittelt werden. Bei einer Umwidmung in Bauland seien als Anschaffungskosten pauschal 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzen. Die Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen würden daher 60 % des Veräußerungserlöses, das seien EUR 28.079,40 betragen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 18.12.2015 brachte die beschwerdeführende Partei vor, dass die verkauften Grundstücke bereits vor dem 31. Dezember 1987 Bauland gewesen seien. Nach dem 31. Dezember 1987 sei keine Umwidmung mehr erfolgt. Nach der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs vom 15. Dezember 1994 zu B1609/93 seien

Aufschließungszonen im Sinne des Raumplanungsgesetzes Bestandteile des Baulandes und nicht des Grünlandes. Dass Gemeinden Bauland in verschiedene Aufschließungszonen unterteilen könnten, diene der Gewährleistung eines geordneten Siedlungswesens. Die gesetzliche Ermächtigung habe jedoch lediglich fakultativen Charakter. Es stehe daher der Gemeinde frei, Aufschließungszonen zu bilden und nach eigenen Kriterien freizugeben. Die Nachfrage nach Baugrundstücken sei daher ein wesentliches Kriterium für die Freigabe von Aufschließungszonen. Die vor dem 31. Dezember 1987 bereits gegebene Baulandwidmung hätte daher bei einer entsprechenden Nachfrage nach Baugrundstücken in ***7*** eine Bebauung dieser Grundflächen vor dem 31. Dezember 1987 ermöglicht. Es liege daher keine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG nach dem 31. Dezember 1987 vor.

In Reaktion auf diese Beschwerde forderte das Finanzamt den Bf. mit Vorhalt vom 01. Juli 2015 auf, einen Nachweis dafür vorzulegen, wann die Umwidmung in Bauland, die erstmals eine Bebauung ermöglicht habe, erfolgt sei.

In der Antwort der beschwerdeführenden Partei vom 08. Juli 2015 führte dieser aus, dass das Grundstück lt. geänderten Flächenwidmungsplan vom 04. Dezember 1981 Bauland/Wohngebiet sei.

In weiterer Folge ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 24. August 2015 die Marktgemeinde ***2*** um Bekanntgabe des Zeitpunktes der Umwidmung der veräußerten Grundstücke in Bauland, die erstmals eine Bebauung ermöglicht habe.

Die Marktgemeinde ***2*** kam diesem Ersuchen mit Schreiben vom 16. September 2015 nach und führte es unter Verweis auf den beiliegenden Flächenwidmungsplan aus dem Jahr 1981 aus, dass die Grundstücke im Jahr 1981 als Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone gewidmet gewesen seien. Diese Grundstücke seien mit Beschluss des Gemeinderates vom 06. Dezember 1996 zur Grundabteilung und Bebauung freigegeben worden. Dieser Beschluss wurde ebenso mit diesem Schreiben übermittelt.

Nach Einholung dieser Auskunft wies das ***FA*** die Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung v. 27.01.2016 als unbegründet ab. Begründet wurde diese Entscheidung dergestalt, dass als Umwidmung eine Änderung der Widmung gelte, die erstmals eine Bebauung ermögliche, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland entspreche. Hingegen seien Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig sei (zB. Aufschließungsgebiete oder bei Baulanderwartungsland). Eine Umwidmung sei in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermögliche. Die verkauften Grundstücke seien laut Flächenwidmungsplan in der Baulandaufschließungszone gewesen und

seien die Grundstücke mit Beschluss vom 06. Dezember 1996 zur Bebauung freigegeben worden.

Im Vorlageantrag vom 26.02.2016 führte die steuerliche Vertretung Folgendes aus:

„Am 28. April 2015 seien die Steuererklärungen für das Jahr 2013 eingereicht worden. Der Einkommensteuerbescheid 2013 sei mit 18.11.2015 datiert. In der Beschwerdeverentscheidung vom 27.01.2016 wurde die Beschwerde vom 18.11.2015 als unbegründet abgewiesen. Wir begründen unsere Beschwerde wie folgt: Die Abweisung erfolgte entgegen dem Wortlaut des Gesetzes, das eine Umwidmung im Bauland vor dem 31.12.1987 mit der begünstigten Besteuerung nach §§ 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988 vorsehe. Ausschlusszonen seien Bestandteile des Baulandes im Sinne des niederösterreichischen Raumplanungsgesetzes. Die Bildung und die Freigabe dieser Zonen liege in der Ermächtigung der Gemeinde dies bei Erfüllung der festgelegten Kriterien zu tun. Die Kriterien für die Freigabe seien abhängig von wirtschaftlichen und bevölkerungspolitischen Erfordernissen - diese seien bei Bauungswünschen in bereits für die Bebauung vorgesehenen Flächen sicherlich vorhanden und damit wäre eine Aufschlüsselung durch die Kostentragung der Bauwerber auch gesichert. Die Kriterien, die einer Freigabe hinderlich gewesen seien, sei nach den vorgelegten Protokollen nicht ersichtlich. Dies bedeute, dass ein entscheidendes Merkmal die Nachfrage nach Baugrundstücken und bei entsprechender Nachfrage eine Freigabe und Bebauung der Grundflächen bereits vor dem 31.12.1987 ermöglicht worden wäre. Antrag: Aufgrund der oben angeführten Darlegungen beantragen wir die Aufhebung des oben angeführten Bescheides, die Festsetzung der Steuer für Grundstücksveräußerungen mit € 1.637,97 und somit die voll inhaltliche Stattgabe unserer Beschwerde.“

Verfahren vor dem BFG:

Mit Vorhalt vom 02.10.2023 (E-Mail) wurde die steuerliche Vertretung ersucht bekanntzugeben, ob die aufrechte Vollmacht der steuerlichen Vertretung auch die Zustellvollmacht beinhalte. Weiters wurde die steuerliche Vertretung zum inhaltlichen Teil noch ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen:

- a) Übergabsvertrag vom 27.06.1990
- b) Im Gemeinderatsbeschluss vom 6. 12. 1996 wurde auf den Gemeinderatsbeschluss v. 15.11.1979 verwiesen (auf den sich die Finanzverwaltung und auch der Senat des BFG zu RV/5102157/2015 in seiner Entscheidung vom 26.04.2023 berufen hatte) verwiesen. Um Vorlage des Gemeinderatsbeschlusses v. 15.11.1979 wurde vom Richter ersucht.
- c) Hat es durch die Grundteilung im April 2013 (Grundstücke neu ***5*** und ***6***) eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes gegeben?

- d) Der Notar weist als Urkundenverfasser die Grundstücke ***5*** und ***6*** in den jeweiligen Kaufverträgen vom 08.08.2013 unter 1. Seite 2 oben jeweils als landwirtschaftliche Fläche (Feld/Wiese) /Sonst (Freizeitfläche) aus. Ein Verkaufspreis pro Quadratmeter € 53 wurde zwischen den Parteien vereinbart.
- e) Wie viel kostete im August 2013 in der Marktgemeinde ***2*** ein Baugrund pro Quadratmeter?

Auf die Möglichkeit einer Beschwerdezurücknahme wurde vom Richter hingewiesen. Um Beantwortung und Nachreichung der Unterlagen innerhalb einer Frist von 4 Wochen wird ersucht (Beilage: 1 Vorlageantrag vom 26.02.2016).

Mit Schriftsatz v. 05.10.2023 wurden alle vom Richter angeforderten Unterlagen von der stl. Vertretung nachgereicht. Alle Fragen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurden damit ausreichend beantwortet.

Mit Beschluss v. 06.10.2023 gemäß § 271 BAO wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren - nach vorangegangenem Vorhalteverfahren - wegen der Rechtsfrage zum Bauerwartungsland in einem ähnlich gelagerten Beschwerdefall zu RV/1100020/2023 ausgesetzt.

Mit E-Mail vom 31.03.2025 wurde die steuerliche Vertretung von der Erlassung des VwGH Erkenntnisses informiert. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis VwGH ***1***, die Revision zu BFG RV/1100020/2023 zugelassen, aber als unbegründet abgewiesen. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wurde nunmehr - nach Aussetzung gemäß § 271 BAO - fortgeführt.

Mit Fax v. 02.04.2025 wurden von der stl. Vertretung die Anträge auf Senat und mündliche Beschwerdeverhandlung zurückgezogen. In der Beilage zu diesem Schriftsatz wurden noch 2 Literaturfundstellen zum gegenständlichen Beschwerdethema (Umwidmungsfrage) angeschlossen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist aufgrund des (unentgeltlichen) Übergabsvertrages vom 27. Juni 1990 Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ ***3*** KG ***4***. Teile dieser Liegenschaft wurden mit Gemeinderatsbeschluss der Marktgemeinde ***2*** vom 16. Dezember 1980 und vom 02. Oktober 1981 als Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone 3 bzw. als Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone 4 gewidmet. Diese Widmung erfolgte unter der Auflage, dass die Aufschließungszonen des Bauland-Wohngebietes unter Bedachtnahme auf die wirtschaftlichen und bevölkerungspolitischen Erfordernisse, unabhängig von der

Nummerierung, freizugeben sind, wenn die Aufschließung gesichert ist. Am 06. Dezember 1996 stellte der Gemeinderat der Marktgemeinde ***2*** einstimmig fest, dass die Auflage zur Freigabe der als Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone gewidmeten Flächen erfüllt ist und beschloss dieser mit Verordnung vom gleichen Tag, die im Flächenwidmungsplan ausgewiesene Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone 3 sowie Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone 4 nach Erfüllung der im geltenden Örtlichen Raumordnungsprogramm festgelegten Freigabebedingungen, das ist „Die Aufschließungszonen des Bauland-Wohngebietes unter Bedachtnahme auf die wirtschaftlichen und bevölkerungspolitischen Erfordernisse, unabhängig von der Nummerierung, freizugeben sind, wenn die Aufschließung gesichert ist“, zur Grundabteilung und Bebauung freizugeben. Mit Bescheid der Marktgemeinde ***2*** vom 22. Mai 2013 wurde betreffend die Liegenschaft EZ ***3*** KG ***4*** unter anderem die Abteilung in die Grundstücke ***5*** sowie ***6*** verfügt. Am 08. August 2013 erfolgte sodann der Verkauf der beiden Grundstücke und erhielt die beschwerdeführend Partei für seinen Hälfteanteil am Grundstück ***5*** € 19.583,50 sowie für seinen Hälfteanteil am Grundstück ***6*** € 27.215,50, sohin insgesamt € 46.799,00.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt basiert auf dem Notariatsakt vom 27. Juni 1990, der Auskunft der Marktgemeinde ***2*** vom 16. September 2015 samt dem beigelegten Sitzungsprotokoll über die Sitzung des Gemeinderates vom 06. Dezember 1996 und v. 15.11.1979 sowie dem beigelegten Flächenwidmungsplan aus dem Jahr 1981, den beiden Kaufverträgen vom 08. August 2013 betreffend die Grundstücke ***5*** und ***6***, dem Bescheid der Marktgemeinde ***2*** vom 22. Mai 2013, den Eintragungen im Grundbuch zu EZ ***3*** KG ***4*** sowie dem Vorhalt des BFG v.02.10.2023 und der Vorhaltsbeantwortung der stl. Vertretung v.05.10.2023.

Zum Freigabeakt des Gemeinderates:

Der Beschluss des Gemeinderates vom 6.12.1996 war daher nach Ansicht des Richters (der Rechtsprechung des VwGH v. 05.03.2025 folgend) der maßgebliche Freigabeakt. Dass in diesem Gemeinderatsbeschluss auf jenen Gemeinderatsbeschluss aus dem Jahre 1979 verwiesen wurde, hat für den Ausgang des Verfahrens auch keine Relevanz, weil in den Sitzungsprotokollen im Jahre 1979 auch kein eigenständiger Widmungsakt im Sinne eines schon damals vorliegenden Freigabeaktes durch den Gemeinderat nachgewiesen wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 (BGBl. I Nr. 112/2012) sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfassen waren, 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. Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gem. § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

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

Erläuterungen zur Regierungsvorlage können im Rahmen der Interpretation des bezughabenden Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten (vgl. VwGH 10.9.2020, ***1***, mit weiteren Nachweisen), sofern sie nicht in eindeutigem Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes stehen (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0104 mit weiteren Nachweisen).

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, umfasst § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 im Wesentlichen die Umwidmung von Grünland in Bauland. 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).

Diese Ausführungen in den Erläuterungen übernehmend wird ebenso in den Kommentaren zum EStG 1988 die Rechtsauffassung vertreten, dass eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dann vorliegt, wenn die Umwidmung 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 EStG, 15. Aufl. (2022), § 30, IV. Ermittlung der Einkünfte (Abs 3 bis 6), Rz. 74; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (17. Lfg 2014), § 30, Ermittlung der Einkünfte, Rz. 270ff).

Nach § 16 Abs. 4 des Niederösterreichischen Raumordnungsgesetzes 1976, in der Fassung LGBl. 8000-10, kann das Bauland zur Sicherung einer geordneten Siedlungsentwicklung in verschiedene Aufschließungszonen unterteilt werden, wenn zugleich im örtlichen Raumordnungsprogramm sachgerechte Voraussetzungen für deren Freigabe festgelegt werden. Als derartige Voraussetzungen kommen die Bebauung von Baulandflächen mit gleicher Nutzungsart zu einem bestimmten Prozentsatz, die Fertigstellung oder Sicherstellung der Ausführung infrastruktureller Einrichtungen sowie von Lärmschutzbauten und dergleichen in Betracht. Eine fehlende Standorteignung gemäß § 15 Abs. 3 kann durch Freigabevoraussetzungen nicht ersetzt werden. Die Freigabe erfolgt durch Verordnung des Gemeinderates nach Maßgabe der Bestimmungen der NÖ Bauordnung, LGBl. 8200. Die Freigabe von Teilen einer Aufschließungszone ist zulässig, wenn die jeweils festgelegten Freigabevoraussetzungen erfüllt sind, der Gemeinde keine unwirtschaftlichen Aufwendungen für die Grundausstattung erwachsen und die ordnungsgemäße Bebauungsmöglichkeit der verbleibenden Restfläche gesichert bleibt. Laut § 3 Abs. 3 der Niederösterreichischen Bauordnung 1976, in der Fassung LGBl. 8200-14, wird der Zeitpunkt des Beginnes der Abteilung und Bebauung von Grundstücken in allfälligen Aufschließungszonen nach Eintritt der im örtlichen Raumordnungsprogramm festgelegten Voraussetzungen vom Gemeinderat durch Verordnung bestimmt.

Das bedeutet für den konkreten Fall:

Dem Bf. ist dahingehend zuzustimmen, dass in Bezug auf die im Jahr 2013 veräußerten Grundstücke bereits vor dem 31. Dezember 1987 eine Umwidmung in Bauland stattfand. Dies verhilft der Beschwerde allerdings nicht zum Erfolg, wurden diese Grundstücke in concreto in

Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone umgewidmet und ermöglichte diese Widmungsart für sich allein nach dem niederösterreichischen Raumordnungsrecht vorerst keine Bebauung dieser Grundstücke, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht. Erst durch die nachträglich im Jahr 1996 mittels Verordnung der Marktgemeinde ***2*** vorgenommene Freigabe der Aufschließungszonen zur Aufteilung und Bebauung nach Erfüllung der im Zeitpunkt der Widmung vorgesehenen Auflage wurde erstmalig eine Bebauung dieser Grundstücke nach Art der Baulandswidmung möglich. Dieser Vorgang stellt zwar an sich keine spätere Widmungsänderung der veräußerten Grundstücke dar, die eine Bebauung erstmalig ermöglicht, wie in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 in diesem Zusammenhang erwähnt wird, doch ist die Freigabe von Aufschließungszonen mittels Verordnung der Intention des Gesetzgebers folgend einer späteren Widmungsänderung gleichzuhalten, wurde doch erst durch diesen im niederösterreichischen Raumordnungsrecht vorgesehenen Akt erstmalig eine Bebauung der bereits als Bauland/Aufschließungszone gewidmeten Grundstückes ermöglicht und ging mit diesem Akt eine Wertsteigerung der Grundstücke infolge der nunmehrigen Möglichkeit der Bebauung ebenjener einher. In Anbetracht der vorgenannten Gründe sieht das erkennende Gericht keine Veranlassung, sich der Rechtsmeinung der beschwerdeführenden Partei, insoweit die Widmung als Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone der veräußerten Grundstücke im Jahr 1981 für sich allein bereits als eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 anzusehen sei, zu folgen, sondern liegt eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nach Ansicht des erkennenden Senates erst in dem Zeitpunkt vor, in dem die veräußerten Grundstücke mittels Verordnung der Marktgemeinde vom 06. Dezember 1996 zur Bebauung freigegeben wurden. Folglich waren die pauschalen Anschaffungskosten gern. § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012 (BGBl. I Nr. 112/2012) mit 40 % des Veräußerungserlöses der veräußerten Grundstücke ***5*** sowie ***6***, anstatt der von der beschwerdeführenden Partei begehrten 86 % des Veräußerungserlöses, anzusetzen. An dieser Beurteilung vermag auch die Argumentation in der Beschwerde, dass bei entsprechender Nachfrage an Baugrundstücken eine Freigabe und damit einhergehend eine Bebauung der veräußerten Grundstücke bereits vor dem 31. Dezember 1987 möglich gewesen wäre, keine Änderung herbeizuführen, stellen doch weder das Gesetz noch die Erläuterungen noch die zitierte Literatur 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. Im Falle von Aufschließungszonen nach dem Niederösterreichischen Raumordnungsrecht tritt deren Bebauungsmöglichkeit erst in dem Zeitpunkt der Freigabe ebenjener zur Bebauung nach Erfüllung der diesbezüglich festgelegten Voraussetzungen durch Verordnung der jeweiligen Gemeinde ein. Eine allfällige vorherige Bebauung von Grundstücken in Aufschließungszonen würde daher gegen das Niederösterreichische Raumordnungsrecht verstoßen und sich infolge dessen als rechtswidrig

erweisen. In Bezug auf die von der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der Beschwerdebegründung sowie in der mündlichen Verhandlung angesprochene Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs vom 15. Dezember 1994 zu B 1609/93 gilt es vorweg festzuhalten, dass dieser Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde lag. Eine Gemeinde legte mit Verordnung die Widmung eines Grundstücks als Bauland-Wohngebiet Aufschließungszone A 16 fest, ohne jedoch die Bedingungen für die Freigabe der Aufschließungszone in dieser Verordnung zu bestimmen. Später wurde mit weiterer Verordnung der Gemeinde die Bauland-Wohngebiet Aufschließungszone 16 gern. § 3 Abs. 3 der NÖ Bauordnung 1976 zur Grundabteilung und Bebauung freigegeben sowie darauf folgend in Bezug auf das Grundstück mittels Bescheid die Baubewilligung hinsichtlich der Errichtung einer Wohnhausanlage erteilt. Betreffend diesen Baubewilligungsbescheid brachten die in diesem Verfahren auftretenden Beschwerdeführer in ihrer Beschwerde unter anderem vor, dass beide Verordnungen der Gemeinde gesetzwidrig seien, weil in der Verordnung über die Widmung des Grundstückes weder eine zeitliche Reihenfolge noch Bedingungen für die Freigabe festgesetzt worden seien und dementsprechend auch die Freigabeverordnung von keinen entsprechenden, vom Flächenwidmungsplan festzulegenden Voraussetzungen für die Freigabe ausgehen habe können. Der Verfassungsgerichtshof schloss sich dieser Rechtsmeinung allerdings nicht an und führte er, soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz, aus, dass Aufschließungszonen im Sinne des Raumplanungsrechts Bestandteil des Baulandes und nicht des Grünlandes, mag ihre Bebauung auch noch zeitlich aufgeschoben sein, sind. Grundgedanke der einem Baulandausweis beigefügten Beschränkung als Aufschließungszone war und ist, dass dieses Bauland erst zu einem späteren Zeitpunkt - nach gehöriger Aufschließung und bei entsprechendem Bedarf - durch Verordnung zur Bebauung freigegeben wird. Dazu ist der Verordnungsgeber bei Vorliegen der Voraussetzungen sogar verpflichtet.

Zudem durfte gemäß dem zum Zeitpunkt der Erlassung des vereinfachten Flächenwidmungsplanes geltenden § 13 Abs. 6 NÖ ROG 1968 und kann gemäß des § 16 Abs. 5 erster Satz NÖ ROG 1976 das Bauland auch in verschiedene Aufschließungszonen unterteilt werden, „wenn eine bestimmte zeitliche Reihenfolge der Aufschließung vorgesehen ist“. Diese gesetzliche Ermächtigung schließt nach dem Verfassungsgerichtshof aber angesichts ihres lediglich fakultativen Charakters („... kann in verschiedene Aufschließungszonen unterteilt werden, ...) nicht aus, dass Aufschließungszonen im Bauland auch ohne zeitliche Reihenfolge festgelegt werden, wie es auch in dem von ihm zu beurteilenden Fall geschah. Die Freigabe mittels Verordnung nach § 3 Abs. 3 NÖ Bauordnung 1976 ist mangels einer ausdrücklichen zeitlichen Festlegung dann zu erteilen, wenn die Voraussetzungen, die eben die erforderliche Aufschließung durch Schaffung der notwendigen Infrastruktur und ein entsprechender Baulandbedarf, vorliegen.

Vor diesem Hintergrund zeigt sich, dass diese Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs nicht für, sondern gegen die Position der beschwerdeführenden Partei spricht. So ist zum einen im vorliegenden Fall von Relevanz, dass die Widmung in Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone

vor dem 31. Dezember 1987 stattfand und die Freigabe zur Bebauung mittels Verordnung der Markgemeinde ****2*** erst nach diesem für die Lösung des Rechtsproblems relevanten Zeitpunktes erfolgte. Im Unterschied dazu war die Freigabeverordnung im vom Höchstgericht beurteilten Fall bereits vor dem Beurteilungszeitpunkt erlassen worden.

Zum anderen ist zu beachten, dass der Verfassungsgerichtshof seine Feststellung, wonach Aufschließungszonen Bestandteil des Baulandes und nicht des Grünlandes sind, mit dem Nebensatz ergänzte, dass die Bebaubarkeit von Aufschließungszonen zeitlich aufgeschoben ist, und anmerkte, dass der Grundgedanke der einem Baulandausweis beigefügten Beschränkung als Aufschließungszone war und ist, dass dieses Bauland erst zu einem späteren Zeitpunkt, nach Eintritt der entsprechenden Voraussetzungen, durch Verordnung zur Bebauung freigegeben wird.

Diese Tatsache dürfte auch der Gesetzgeber bei der Formulierung der Gesetzesmaterialien vor Augen gehabt haben, als er die hier einschlägigen Aufschließungsgebiete bzw. Bauerwartungsland wörtlich erwähnte und zum Schluss kam, eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sei in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9ff).

Die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofs und die zitierten Gesetzesmaterialien stützen die Rechtsauffassung des erkennenden Senats des Bundesfinanzgerichts und dessen Überzeugung, dass die Widmung als „Bauland Wohngebiet/Aufschließungszone“ noch keine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 darstellt, weil mit ihr eben keine Möglichkeit der Bebauung einhergeht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Erst mit der Freigabe mittels Verordnung der Gemeinde nach Eintritt der hierfür bestimmten Voraussetzungen ist diese Möglichkeit gegeben. Bis zu diesem Zeitpunkt ist sie auch nach dem Rechtsverständnis des Verfassungsgerichtshofs zeitlich aufgeschoben. Auch der Verweis der beschwerdeführenden Partei auf die Aussage des Verfassungsgerichtshofs, der zufolge die gesetzliche Ermächtigung, wonach Bauland in verschiedene Aufschließungszonen unterteilt werden kann, wenn eine bestimmte zeitliche Reihenfolge der Aufschließung vorgesehen ist, fakultativen Charakter hat, vermag nicht zu überzeugen. Weder bezog sich diese Aussage auf die Freigabe von Aufschließungszonen durch die jeweilige Gemeinde mittels Verordnung, noch ändert dies etwas an der zeitlichen Aufschiebung der Möglichkeit der Bebauung bis zur Freigabe nach Eintritt der hierfür vorgesehenen Voraussetzungen. Damit war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Aktuelles Erkenntnis VwGH Ra 2023/15/0046 v.05.03.2025:

In diesem Erkenntnis beschäftigte sich das Höchstgericht mit einer Umwidmung betreffend eines Bauerwartungslandes nach der Vorarlberger RO.

Nach Ansicht des Höchstgerichtes ist die im Erkenntnis des BFG RV/1100020/2023, welches den Anlass für den Aussetzungsbeschluss gemäß § 271 BO vom 06.10.2023 für den gegenständlichen Beschwerdefall bildete, vorgenommene rechtliche Würdigung korrekt gewesen:

Es handelt sich dabei nicht um eine formalistische Betrachtungsweise, sondern unter Zugrundelegung der Gesetzesmaterialien zur § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 komme es auf die erstmalige tatsächliche Bebauungsmöglichkeit an. Diese ist vom Gericht im Einzelfall zu prüfen. Im beim VwGH anhängigen Beschwerdefall war dies das Jahr 2015 und lag daher dieses Jahr eindeutig nach dem Stichtag 31.12.1987 (im Ergebnis eine höhere Immobiliensteuer aufgrund des Umwidmungstatbestandes nach § 30 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988). Die behauptete Ansicht der Revisionswerberin – dies sei bereits im Jahre 1982 vorgelegen - wurde vom VwGH verworfen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist das Bauerwartungsland nicht anders zu behandeln als die Aufschließungszone.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Nichtzulassung der ordentlichen 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 damaligen Erkenntnis des BFG RV/5102157/2015 (betreffend die Ehegattin des Bfs. als Hälfteeigentümerin/gleicher Sachverhalt zu Aufschließungszonen 3 und 4 der NÖ.RO), in dem die Revision vom BFG zugelassen wurde (mangels damals vorliegender VwGH-Rechtsprechung), kam es zu keiner Entscheidung vor dem Höchstgericht, da die Revisionsfrist von der Revisionswerberin übersehen wurde.

Mittlerweile wurde die Rechtsfrage in einem vergleichbaren Sachverhalt vom VwGH geklärt (VwGH Ra 2023/15/0046 v.05.03.2025). Diese Entscheidung des VwGH stellt nunmehr eine erste höchstgerichtliche Rechtsprechung zum Bauerwartungsland im Zusammenhang mit der Umwidmungsnorm gem. § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 dar.

Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (hier: betreffend Aufschließungszonen) fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 1. 9. 2014, Ro 2014/03/0074 oder VwGH 28. 11. 2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der

Verwaltungsgerichtshof in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (vgl. VwGH 23. 9. 2014, Ro 2014/01/0033 unter Hinweis auf die ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes zu § 502 ZPO, etwa OGH 28. 3. 2007, 6 Ob 68/07d; OGH 5. 8. 2009, 6 Ob 148/09x oder OGH 6. 6. 2013, 5 Ob 97/13w). Im Übrigen wurde betreffend der Aufschließungsgebiete zu BFG RV/2100034/2022 und RV/2100035/2022 schon Entscheidungen des BFG getroffen (ohne Befassung des Höchstgerichtes).

Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

Die Vorlage von zusätzlichen Literaturfundstellen von 2 Einkommensteuerkommentaren im Schriftsatz (FAX) v.02.04.2025 bringen für den Aspekt der Revisionszulassung auch keine andere Sichtweise. Das Höchstgericht hat diese Rechtsfrage in seinem Erkenntnis VwGH Ra 2023/15/0046 nunmehr geklärt.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision daher nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da die Rechtsfrage hinsichtlich eines vergleichbaren Sachverhaltes im zitierten Erkenntnis des VwGH v.05.03.2025 schon entschieden wurde. Bauerwartungsland und Aufschließungszonen sind jedenfalls vergleichbar.

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 2. April 2025