

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Dr. ***W***, Rechtsanwalt in B, über die Beschwerden vom 4. August 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 13. Juli 2022 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2016 sowie Einkommensteuer 2016, ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2015 verkaufte der Beschwerdeführer eine Liegenschaft um 990.375,00 €. Im Rahmen der vom Vertragserrichter, einem Rechtsanwalt, durchgeführten Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer wurde die Bemessungsgrundlage gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 unter Zugrundelegung von Anschaffungskosten in Höhe von 86 % des Veräußerungserlöses ermittelt.
2. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die Anschaffungskosten aufgrund der im September 2015 erfolgten Umwidmung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nur mit 40 % des Veräußerungserlöses anges etzt hätten werden dürfen und zog den Rechtsvertreter mit Bescheid vom 24. März 2016 für den Mehrbetrag an Immobilienertragsteuer zur Haftung heran.
3. Den Bescheid vom 24. März 2016 bekämpfte der zur Haftung herangezogene Rechtsvertreter mit Beschwerde und nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeventscheidung mit Vorlageantrag.

4. Mit Erkenntnis vom 27. September 2021, RV/1100616/2016, bestätigte das Bundesfinanzgericht das Vorliegen eines Umwidmungstatbestandes im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und wies die Beschwerde als unbegründet ab.
5. Der dagegen erhobenen Revision gab der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 9. Februar 2022, Ro 2022/15/0004, Folge und hob das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen fehlender Feststellungen betreffend das Vorliegen eines konkreten Haftungstatbestandes auf.
6. Mit Erkenntnis vom 28. April 2022, RV/1100066/2022, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde im fortgesetzten Verfahren Folge und hob den angefochtenen Haftungsbescheid vom 24. März 2016 aufgrund fehlender Anhaltspunkte für das Vorliegen eines qualifizierten Verschuldens des Parteienvertreters auf.
7. Mit Bescheid vom 13. Juli 2022 nahm das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 2016 wieder auf und erließ einen geänderten neuen Einkommensteuerbescheid, wobei dem besonderen Steuersatz (25 %) unterliegende, unter Abzug pauschaler Anschaffungskosten in Höhe von 40 % des Veräußerungserlöses ermittelte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen berücksichtigt wurden. In der gesonderten Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, der Beschwerdeführer sei nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens mit Bescheid vom 8. Jänner 2020 zur Einkommensteuer 2016 veranlagt worden. Eine Überprüfung der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer sei dabei nicht erfolgt. Im September 2021 sei dem aktenführenden Team des Abgabepflichtigen im Zuge des den Rechtsvertreter bezüglich der Immobilienertragsteuer betreffenden Haftungsverfahren zur Kenntnis gebracht worden, dass die gegenständliche Liegenschaft mit Beschluss der Gemeindevertretung vom 17. September 2015 von Freifläche Freihaltegebiet in Baufläche Wohngebiet umgewidmet worden sei. Daraufhin sei am 7. Juni 2022 eine Grundbuchsabfrage durchgeführt worden, wobei im Einzelnen angeführte Unterlagen betreffend die gegenständliche Liegenschaft hervorgekommen seien. Zudem sei im Juni 2022 in den Umwidmungsakt bei der Gemeinde ***A*** Einsicht genommen worden. Nachdem aus den Unterlagen nicht hervorgegangen sei, zu welchem Zeitpunkt der Kaufpreis der gegenständlichen Liegenschaft zugeflossen sei, sei am 27. Juni 2022 in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens unter Vorlage von Auszügen des für den Verkauf der Liegenschaft geführten Treuhandkontos sowie des Girokontos mitgeteilt worden, dass der Zufluss des Kaufpreises am 29. Jänner 2016 erfolgt sei.

Aus den der abgabenfestsetzenden Stelle im Zuge der im Juni 2022 durchgeführten Ermittlungen und somit nach dem mit Bescheid vom 8. Jänner 2020 abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren bekannt gewordenen Beweismitteln (Ansuchen um Teilabänderung des Flächenwidmungsplanes vom 11. Mai 2015, Schreiben betreffend die Flächenwidmungsplanänderung vom 10. Juni 2015, E-Mail an die Gemeinde ***A*** betreffend den Umwidmungsantrag vom 19. Juni 2015, Besprechungsprotokoll betreffend Telefonat vom 21. September 2015, Auszug aus der Niederschrift über die am 17. September 2015 abgehaltene Sitzung der

Gemeindevertretung der Gemeinde ***A***, Bescheid des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 16. Dezember 2015 betreffend die Genehmigung der Änderung des Flächenwidmungsplanes, Verordnung der Gemeinde ***A*** über eine Änderung des Flächenwidmungsplanes vom 22. Dezember 2015, Kaufvertrag vom 23. Dezember 2015 samt Bescheinigung der Grundverkehrs-Landeskommission vom 26. Jänner 2016, Baugrundstücksbestätigung vom 19. Jänner 2016, Kontoauszüge) ergäben sich die neu hervorgekommenen Tatsachen, dass die Umwidmung des Grundstückes dazu geführt habe, dass die pauschalen Anschaffungskosten bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer tatsächlich nur mit 40 % anzusetzen seien und die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung aufgrund des am 29. Jänner 2016 erfolgten Zuflusses des Kaufpreises im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2016 zu erfassen seien. Die Kenntnis dieser neu hervorgekommenen Tatsachen habe somit zu einer Änderung des Spruches des Einkommensteuerbescheides 2016 geführt. Da die steuerliche Auswirkung nicht als geringfügig angesehen werden könne, sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben gewesen.

Hinsichtlich der Frage der bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung anzusetzenden Anschaffungskosten sei unbestritten, dass die gegenständliche Liegenschaft am 31. März 2012 nicht steuerverfange gewesen sei und mit Beschluss der Gemeindevertretung vom 17. September 2015 die Umwidmung erfolgt sei. Die veräußerte Liegenschaft sei nach Inkrafttreten des Vorarlberger Raumplanungsgesetzes 1973 als „Freifläche“ gewidmet worden, sodass eine Bebauung, die einer solchen bei aufrechter Baulandwidmung entspreche, nur im Gefolge einer vorhergehenden Umwidmung in „Bauland“ rechtlich zulässig gewesen wäre. Eine zulässige Bebauung im Umfang einer Baulandwidmung sei daher erstmals auf Basis der geltenden raumordnungsrechtlichen Bestimmungen durch die Umwidmung im Jahr 2015 möglich geworden. Die Anschaffungskosten seien daher gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzen gewesen. Da die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen hätten, entfalte diese gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 keine Abgeltungswirkung. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung seien daher gemäß § 42 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen, die bereits entrichtete Immobilienertragsteuer sei gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

8. Gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2016, den Einkommensteuerbescheid 2016 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen erhob der Beschwerdeführer Beschwerde. Dem Finanzamt sei vom rechtlichen Vertreter mit Schreiben vom 18. Jänner 2016 der Sachverhalt betreffend die Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft und deren Umwidmung vollständig offengelegt worden. Auch sei mitgeteilt worden, wie die zu entrichtende Immobilienertragsteuer berechnet worden sei. Der Behörde seien also schon vor mehr als sechs Jahren vor der nunmehrigen Wiederaufnahme des Verfahrens und genau vier Jahre vor Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2016 alle Umstände bekannt gewesen, aufgrund derer sie zu der nunmehr erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Auf jeden Fall sei der Behörde der gesamte Sachverhalt bekannt gewesen, als sie den Haftungsbescheid vom 24. März 2016 erlassen habe. In diesem sei sie

richtigerweise nämlich bereits damals vom erfolgten Zufluss der Kaufsumme ausgegangen, wäre ansonsten die Immobilienertragsteuer doch überhaupt noch nicht fällig und ein Haftungsbescheid somit nicht rechtmäßig gewesen.

Es stehe außer Streit, dass die Umwidmung des Grundstückes am 17. September 2015 erfolgt sei, jedoch werde die Bestimmung des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von der Behörde falsch interpretiert bzw. unrichtig angewandt. Das in dieser Bestimmung genannte Datum des 31. Dezember 1987 beziehe sich dem Wortsinn und dem Sprachverständnis nach auch auf den letzten entgeltlichen Erwerb. Ein solcher habe nach dem genannten Datum nicht stattgefunden.

Regelungsinhalt des § 30 Abs. 4 EStG 1988 sei die Erfassung von Spekulationsgeschäften, die nur vorlägen, wenn in einem zeitlichen Naheverhältnis zur Veräußerung durch eine Umwidmung eine Wertsteigerung eines zuvor entgeltlich erworbenen Grundstückes erfolgt sei. Bei unentgeltlichen Erwerben insbesondere im Wege der Einantwortung seien spekulative Erwerbsabsichten begrifflich ausgeschlossen. So stellten auch die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ausschließlich auf die Anschaffungskosten und den letzten entgeltlichen Erwerb ab. Der Beschwerdeführer habe die Liegenschaft durch Einantwortungsbeschluss vom 26. September 2006 von seiner Mutter erworben, welche das Grundstück wiederum von ihrem Vater geerbt habe. Auch davor sei die Liegenschaft jeweils im Erbwege übertragen worden. Ein entgeltlicher Erwerb durch den Beschwerdeführer oder seine Rechtsvorgänger habe nie stattgefunden bzw. lasse sich ein solcher anhand des Grundbuches nicht nachweisen.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 1 erster Satz EStG 1988 sei, dass durch die Widmungsänderung erstmals eine Bebauung ermöglicht werde, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspreche. Darunter fielen auch raumordnungsrechtliche Vorgängerbestimmungen der zum Zeitpunkt der Umwidmung geltenden Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung. Maßgebliches Kriterium sei dabei nicht, dass die Widmung überhaupt erst eine Bebauung ermögliche, sondern dass durch die Widmung erstmals eine Bebauung ermöglicht würde, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche entspreche (Hinweis auf EStR Rz 6669a). Die Umwidmung des gegenständlichen Grundstückes in Bauland im Sinne des geltenden Raumplanungsgesetzes des Landes Vorarlberg sei am 17. September 2015 erfolgt. Vor der Neukundmachung des Raumplanungsgesetzes (RPG), LGBI. 39/1996, habe das Raumplanungsgesetz LGBI. 15/1973 gegolten und bis zu dessen Kundmachung das Wohnsiedlungsgesetz (WSG) des Landes Vorarlberg in der Fassung der Neukundmachung LGBI. 67/1962. Das WSG habe eine Regelung in Form von Flächenwidmungsplänen nur für den Fall vorgesehen, 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 gewesen sei, sei die Bebauung ausschließlich durch die Baugesetze, zum Geltungszeitpunkt des WSG also durch die Vorarlberger Landesbauordnung (LBO) LGBI. 49/1962, geregelt worden. Raumpläne im weitesten Sinne habe es nach den Vorgängerbestimmungen zum geltenden RPG im Land Vorarlberg nur in zwei Gemeinden gegeben. Sowohl nach den Bestimmungen des WSG als auch nach der LBO sei das

gegenständliche Grundstück im selben Umfang bereits vor Erlassung des Flächenwidmungsplanes bebaubar gewesen. Dies zeigten allein schon die zahlreichen Wohnbauten, die im Geltungszeitraum des WSG und davor dort errichtet worden seien. Die Umwidmung am 17. September 2015 habe somit nicht die erstmalige Bebaubarkeit im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 bewirkt. Die Anwendung der Ziffer 1 des § 30 Abs. 4 EStG 1988 sei somit aber ausgeschlossen. Die Immobilienertragsteuer sei in Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 folglich richtig bemessen und abgeführt worden.

Zudem sei die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit Bescheid vom 13. Juli 2022 außerhalb der Verjährungsfrist erfolgt. Eine Verlängerung der Verjährungsfrist durch die Erlassung eines Haftungsbescheides gegen den rechtlichen Vertreter, der nur für die Abfuhr, nicht aber für die Abgabe selbst hafte, sei nicht eingetreten, weil dieser weder der Geltendmachung des Abgabenanspruches noch der Feststellung des – der Behörde ohnedies bekannten – Abgabepflichtigen im Sinne des § 209 BAO gedient habe.

9. Das Finanzamt wies die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2016 sowie den Einkommensteuerbescheid 2016 als unbegründet ab. Das ins Treffen geführte Schreiben des Rechtsvertreters vom 18. Jänner 2016 sei in dem den Rechtsvertreter betreffenden Haftungsverfahren dem zuständigen Team der betrieblichen Veranlagung (BV23) übermittelt worden. Daher sei der Sachverhalt zwar im Verfahren des Rechtsvertreters bekannt gewesen, in dem den Beschwerdeführer betreffenden Verfahren seien die Umstände, die zur gegenständlichen Entscheidung geführt hätten, der zuständigen abgabenfestsetzenden Stelle, dem Team der Arbeitnehmerveranlagung (AV01), jedoch erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2016 vom 8. Jänner 2020 bekannt geworden. Entscheidend sei aber, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien. Der Beschwerdeführer behaupte nicht, dass sich in der Abgabenerklärung bzw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Dezember 2019 ein Hinweis auf die Umwidmung des Grundstückes oder den Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises befände. Dass das Team der betrieblichen Veranlagung im einen anderen Abgabepflichtigen betreffenden Haftungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis gehabt habe, stehe der Wiederaufnahme somit nicht entgegen, zumal in diesem Verfahren zudem ein Zufluss im Jahr 2015 angenommen worden sei und sich das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres beziehe.

Dem Einwand der bereits eingetretenen Verjährung sei entgegenzuhalten, dass sowohl die Übermittlung des Ergänzungsersuchens vom 13. Dezember 2019 als auch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2016 vom 8. Jänner 2020 fristverlängernde Handlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO darstellten und die Festsetzung der Einkommensteuer 2016 im Jahr 2022 daher innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt sei.

Was die Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 betreffe, ergebe sich aus dessen Regelungsgefüge, dass eine durch die Umwidmung eingetretene Wertsteigerung im Falle der Veräußerung des umgewidmeten Grundstückes der Besteuerung unterworfen sein solle. Für die Anwendung des Umwidmungstatbestandes sei es daher nicht erforderlich, dass das Grundstück

in der Vergangenheit von irgendeinem Rechtsvorgänger entgeltlich erworben worden sei; auch Grundstücke, die niemals entgeltlich erworben worden seien, unterlägen dem Umwidmungstatbestand, wenn eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vorliege. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken sei es somit nicht von Bedeutung, ob die Umwidmung vor oder nach dem unentgeltlichen Erwerb erfolgt sei. Der Pauschalsatz von 40 % sei auch in solchen Fällen anzuwenden, in denen das Grundstück seit Generationen im Eigentum der Familie stehe und immer unentgeltlich übertragen worden sei.

Ebenso könne dem Argument, die Umwidmung am 17. September 2015 hätte nicht die erstmalige Bebaubarkeit des Grundstückes bewirkt, nicht gefolgt werden. Aktenkundig sei, dass die gegenständliche Liegenschaft mit Beschluss der Gemeindevertretung vom 17. September 2015 von Freihaltefläche (FF) in Bauwohngebiet (BW) umgewidmet worden sei. Aus der Definition der „Freihaltegebiete (FF)“ in § 18 des Raumplanungsgesetzes ergebe sich, dass nach Inkrafttreten des Raumplanungsgesetzes eine Bebauung des Grundstückes ohne die Umwidmung von Freihaltefläche in Bauwohngebiet nicht möglich gewesen wäre. Erst der Beschluss der Gemeindevertretung stelle eine „erstmalige Umwidmung“ dar, die eine Bebauung der Liegenschaft von da an dem Grunde nach ermöglicht habe und liege somit eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vor. Das Abstellen auf eine bloß hypothetische (baulandgleiche) Bebaubarkeit der gegenständlichen Liegenschaft in flächenwidmungsplanfreien Zeiten widerspräche ohne gleichzeitiges Vorliegen einer konkreten diese Bebaubarkeit begründenden formellen Widmung (so etwa auch durch einen konkreten Baubescheid) dem Willen des Gesetzgebers. Selbst wenn eine ursprüngliche Bebauungsmöglichkeit (aufgrund einer damaligen Baubewilligung) auf eine Art „Einzelgenehmigung in bestimmtem Umfang“ (zB auf Grund einer Bauordnung) begründet gewesen wäre, werde durch eine nachfolgende Umwidmung die Möglichkeit der Bebauung erweitert bzw. könne unter Umständen auf dem Grundstück erst dadurch ein neues Gebäude errichtet werden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei eine Bebauung wie auf einem Grundstück, das als Bauland gewidmet sei, nicht möglich. Darüber hinaus sei nach Ansicht des Finanzamtes davon auszugehen, dass grundsätzlich auch eine erstmalige Baulandwidmung im Zuge der erstmaligen Erstellung des Flächenwidmungsplanes eine „Umwidmung“ im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 darstelle, führe die Widmung als Grundfläche auf der eine Bebauung erstmals ermöglicht werde, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche entspreche, doch zu einer entsprechenden Wertsteigerung des Grundstückes.

Die beantragte Einholung eines rechtshistorischen Gutachtens bzw. einer Aussage des ehemaligen Bauamtsleiters der Gemeinde ***A*** erübrige sich somit, zumal eine bloß hypothetische Bebaubarkeit der Liegenschaft vor Inkrafttreten des Vorarlberger Raumplanungsgesetzes für die abgabenrechtliche Beurteilung der „erstmaligen Umwidmung“ unerheblich sei.

10. Mit Vorlageantrag beantragte der Rechtsvertreter die Entscheidung über die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2016 sowie den Einkommensteuerbescheid 2016 durch das Bundesfinanzgericht.

11. Am 7. Mai 2025 teilte der Rechtsvertreter mit, auf die beantragte Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu verzichten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war grundbücherlicher Eigentümer des Grundstückes Nr. ***/2, KG ***A***, mit einer Gesamtfläche von 3.526,00 m². Erworben hatte er die Liegenschaft im Jahr 2006 im Erbweg von seiner Mutter, welche diese ihrerseits im Jahr 1969 von ihrem Vater geerbt hatte. Ein entgeltlicher Erwerb geht aus dem Grundbuch nicht hervor.

Im Zuge einer im November 2015 erfolgten Grundstücksteilung wurde eine Teilfläche von 2.641,00 m² in das neu gebildete, ebenfalls im Eigentum des Beschwerdeführers stehende Grundstück Nr. ***/3, KG ***A***, abgeschrieben. Von der Gesamtfläche des neu gebildeten Grundbuchkörpers waren 2.624 m² als landwirtschaftlich genutzte Grundflächen (Äcker, Wiesen oder Weiden) und 17 m² als Baufläche ausgewiesen. Bebaut war das Grundstück mit einem Geräteschuppen, dessen Errichtung am 8. Juli 1996 vom Bürgermeister der Gemeinde ***A*** baupolizeilich bewilligt worden war.

Auf Ansuchen des Beschwerdeführers um Teilabänderung des Flächenwidmungsplanes der Gemeinde ***A*** hat die Gemeindevertretung am 17. September 2015 die Umwidmung des Grundstückes Nr. ***/2 von Freifläche Freihaltegebiet in Baufläche Wohngebiet beschlossen. Nach der aufsichtsbehördlichen Genehmigung der Änderung des Flächenwidmungsplanes durch das Amt der Vorarlberger Landesregierung erließ die Gemeinde ***A*** am 22. Dezember 2015 die entsprechende Verordnung über die Änderung des Flächenwidmungsplanes.

Mit Vertrag vom 23. Dezember 2015 verkaufte der Beschwerdeführer das im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan der Gemeinde ***A*** als Baufläche Wohngebiet ausgewiesene Grundstück Nr. ***/3 (realrechtlich verbunden mit dem Miteigentumsrecht zu 3/8 Anteilen an Grundstück Nr. ***/1) um 990.375,00 € (375,00 €/m²) an eine gemeinnützige Gesellschaft.

Der Kaufpreis wurde am 29. Jänner 2016 mit einem Teilbetrag in Höhe von 148.556,25 € auf das Treuhandkonto des Vertragsrichters und einem Teilbetrag in Höhe von 841.818,75 € auf das Girokonto des Beschwerdeführers überwiesen.

Abweichend von der im Rahmen der Selbstberechnung der Immobilienwertsteuer vom Rechtsvertreter gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 berücksichtigten pauschalen Anschaffungskosten von 86 % des Veräußerungserlöses, ermittelte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die Immobilienwertsteuer gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 unter Zugrundelegung pauschaler Anschaffungskosten von 40 % und schrieb dem Rechtsvertreter den sich ergebenden Differenzbetrag im Haftungswege vor.

Die vom Rechtsvertreter gegen den Haftungsbescheid erhobene Beschwerde wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 27. September 2021, RV/1100616/2016, als unbegründet ab.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof der dagegen erhobenen Revision mit Erkenntnis vom 9. September 2022, Ro 2022/15/0004, Folge gegeben hatte, hob das Bundesfinanzgericht den Haftungsbescheid mit Erkenntnis vom 28. April 2022, RV/1100066/2022, ersatzlos auf.

Dem für den Beschwerdeführer zuständigen Team der Arbeitnehmerveranlagung wurde im Zuge des den Rechtsvertreter betreffenden Haftungsverfahrens im September 2021 zur Kenntnis gebracht, dass das gegenständliche Grundstück im September 2015 von Freihaltegebiet Freifläche in Baufläche Wohngebiet umgewidmet worden war. In der Folge führte die abgabenfestsetzende Stelle weitere Ermittlungen (Grundbuchsabfrage vom 7. Juni 2022, Ergänzungsersuchen vom 8. Juni 2022, Einsichtnahme in den Umwidmungsakt der Gemeinde ***A***) im Zusammenhang mit der in Rede stehenden Grundstücksveräußerung durch und erlangte somit erst nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2016 vom 8. Jänner 2020 Kenntnis davon, dass eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 erfolgt ist und der Kaufpreis am 29. Jänner 2016 zugeflossen ist.

2. Beweismittel

Der – zwischen den Verfahrensparteien nicht strittige – Sachverhalt betreffend die Grundstücksveräußerung ergibt sich aus den oben (II.1.) jeweils angeführten Unterlagen. Die Feststellungen im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens ergeben sich aus den im Zuge der durchgeführten Ermittlungen hervorgekommenen, in der gesonderten Begründung der angefochtenen Bescheide im Einzelnen angeführten neu hervorgekommenen Beweismitteln (siehe oben I.7.).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Verjährung

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO im Allgemeinen fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung nur in den dort angeführten Fällen zulässig.

Die Wiederaufnahme eines Verfahrens ist demnach grundsätzlich nur vor Eintritt der Verjährung zulässig. Sinn der Bestimmung des § 304 BAO ist es, eine Wiederaufnahme zu verhindern,

wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabefestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (vgl. Ritz, BAO⁸, § 304 Tz 3, mwN).

Die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer beträgt fünf Jahre (vgl. ua. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001). Die Verjährungsfrist verlängernde nach außen erkennbare Handlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO stellen etwa erstinstanzliche Abgabenbescheide (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0025, mwN) oder an den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001, mwN) dar. Fristverlängernde Amtshandlungen liegen auch dann vor, wenn sich diese nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet haben oder diese behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001, mwN).

Die Verjährungsfrist betreffend Einkommensteuer 2016 hat nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2016 zu laufen begonnen und hätte somit grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2021 geendet. Durch die Erlassung des die Einkommensteuer 2016 betreffenden Vorhaltes vom 13. Dezember 2019 bzw. die Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2016 vom 8. Jänner 2020 hat sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängert und hat daher mit Ablauf des Jahres 2022 geendet. Die Bescheide vom 13. Juli 2022 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2016 sowie Einkommensteuer 2016 sind somit innerhalb der Verjährungsfrist ergangen. Ob durch die Erlassung des an den Rechtsvertreter gerichteten Haftungsbescheides eine Verlängerung der Verjährungsfrist eingetreten ist, kann daher dahingestellt bleiben.

Der Einwand der bereits eingetretenen Verjährung erweist sich damit als unbegründet.

3.2. Wiederaufnahme

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zweck der Wiederaufnahme wegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismitteln ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. ua. VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066, und VwGH 24.2.2021, Ra 2020/15/0105, jeweils mwN).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid

zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066, und VwGH 24.2.2021, Ra 2020/15/0105, jeweils mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme eines Verfahrens maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO ist dabei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen und bezieht sich damit auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. ua. VwGH 14.8.2024, Ra 2023/13/0159, VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102, und VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0051, mwN). Die maßgebende abgabenfestsetzende Stelle ist das zuständige Veranlagungsteam (vgl. VwGH 14.8.2024, Ra 2023/13/0159, und VwGH 17.5.2023, Ro 2023/13/0008).

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen dabei nicht aus (vgl. ua. VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102, mwN).

In der gesonderten Begründung zum angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt festgehalten, aufgrund der im September 2021 bekannt gewordenen Umwidmung des Grundstückes und der im Zuge der im Juni 2022 durchgeführten Ermittlungen hervorgekommenen Beweismittel ergaben sich die neu hervorgekommenen Tatsachen, dass die Umwidmung des gegenständlichen Grundstückes von Freifläche Freihaltegebiet in Baufläche Wohngebiet mit Beschluss vom 17. September 2015 dazu geführt habe, dass die pauschalen Anschaffungskosten bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer nicht mit 86 %, sondern tatsächlich nur mit 40 % anzusetzen seien und die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung aufgrund des am 29. Jänner 2016 erfolgten Zuflusses des Kaufpreises im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2016 zu erfassen seien.

Daraus ergibt sich in unzweifelhafter Weise, welche Umstände jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ergehen des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2016 vom 8. Jänner 2020 neu hervorgekommen ist.

Der Beschwerdeführer bestreitet die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens, weil dem Finanzamt der Sachverhalt betreffend die Veräußerung der Liegenschaft und deren Umwidmung sowie die Berechnung der zu entrichtenden Immobilienertragsteuer vom rechtlichen Vertreter mit Schreiben vom 18. Jänner 2016 vollständig offengelegt worden sei bzw. der Behörde der gesamte Sachverhalt jedenfalls zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides vom 24. März 2016 bekannt gewesen sei.

Damit lässt sich für den Beschwerdeführer nichts gewinnen. Nach den unbestrittenen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, denen Vorhaltswirkung zukommt (vgl. VwGH 7.9.2023, Ra 2022/15/0097, mwN), wurde das genannte Schreiben vom 18. Jänner 2016 im Zuge des den Rechtsvertreter des Beschwerdeführers betreffenden Haftungsverfahrens übermittelt. Der maßgebende Sachverhalt wurde somit zwar dem für den Rechtsvertreter zuständigen Team der betrieblichen Veranlagung, nicht aber der für den Beschwerdeführer zuständigen abgabenfestsetzenden Stelle, dem Team der Arbeitnehmerveranlagung (AV01), bekannt gegeben.

Dafür, dass die ins Treffen geführten Umstände nicht neu hervorgekommen und der abgabenfestsetzenden Stelle bei der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2016 bereits bekannt gewesen wären, ergeben sich aus der Aktenlage keine Anhaltspunkte. Auch der Beschwerdeführer hat nicht behauptet oder gar konkret aufgezeigt, aufgrund welcher Umstände oder Unterlagen davon auszugehen wäre, dass die für sein Einkommensteuerverfahren zuständige abgabenfestsetzende Stelle bereits bei Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2016 von diesen Sachverhaltselementen Kenntnis gehabt hätte.

Zu Recht ist das Finanzamt schließlich auch davon ausgegangen, dass das Hervorkommen der angeführten Umstände der Berücksichtigung pauschaler Anschaffungskosten von 86 % bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer entgegenstand und die Kenntnis dieser Umstände in dem nunmehr wiederaufgenommenen Verfahren damit einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid 2016 herbeigeführt hätte (siehe dazu unten 3.3.).

Im Falle des Vorliegens eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes liegt die Wiederaufnahme des Verfahrens im Ermessen der Abgabenbehörde. Eine im Übrigen auch vom Beschwerdeführer nicht eingewendete fehlerhafte Ermessensübung im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme ist nicht erkennbar. Dass bei der Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061, sowie Ritz, BAO⁸, § 303 Tz 67, mwN). Auch bedarf es keiner näheren Erörterung, dass angesichts der sich im Beschwerdefall aufgrund der verminderten pauschalen Anschaffungskosten ergebenden Änderung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen (113.893,25 €) nicht die Rede sein kann.

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2016 erweist sich somit insgesamt als rechtmäßig und war die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid daher als unbegründet abzuweisen.

3.3. Einkommensteuer 2016

Gemäß § 29 EStG 1988 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1. StabG 2012), BGBl. I Nr. 22/2012, zählen zu den (einkommensteuerpflichtigen) sonstigen Einkünften ua. „Einkünfte aus privaten Grundstücksverkäufen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31)“.

Private Grundstücksverkäufe sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 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. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

§ 30 Abs. 4 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

„(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangan waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine 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 und ist dem Finanzamt anzuzeigen.

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

[...]“

Nach § 30b Abs. 2 EStG 1988 gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Die Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer entfällt im Falle einer späteren Umwidmung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 letzter Satz EStG 1988.

Nach der dargelegten Rechtslage ist bei der Veräußerung von Grundstücken, die am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangan waren, eine pauschale Ermittlung der Einkünfte auf Basis fiktiver Anschaffungskosten vorgesehen. Die fiktiven Anschaffungskosten betragen grundsätzlich 86 % des Veräußerungserlöses (§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988) und reduzieren sich, für den Fall, dass das Grundstück nach dem 31. Dezember 1987 umgewidmet worden ist, auf 40 % des Veräußerungserlöses (§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988). Dadurch soll die durch die Umwidmung eingetretene Werterhöhung pauschal erfasst werden (vgl. Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 30 Tz 270, mwN).

Außer Streit steht im Beschwerdefall, dass es sich bei der veräußerten Liegenschaft um Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 handelt und das (abgesehen von einem Geräteschuppen) unbebaute Grundstück mit Beschluss der Gemeinde ***A*** vom 17. September 2015 von Freifläche Freihaltegebiet in Baufläche Wohngebiet umgewidmet wurde.

Unbestritten ist weiters, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft im Jahr 2006 unentgeltlich von seiner Mutter erworben hatte und auch diese bzw. deren Rechtsvorgänger die Liegenschaft – soweit anhand des Grundbuches nachvollziehbar – jeweils unentgeltlich erworben hatten.

Damit ist das Finanzamt aber zu Recht davon ausgegangen, dass der Umwidmungstatbestand im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 erfüllt ist (vgl. auch BFG 27.9.2021, RV/1100616/2016).

Die Einwendungen des Rechtsvertreters, dass sich das Datum „31. Dezember 1987“ in § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dem Wortsinn und dem Sprachverständnis nach auch auf den letzten entgeltlichen Erwerb beziehe, ein solcher nach dem genannten Datum aber nicht stattgefunden habe und Regelungsinhalt des § 30 Abs. 4 EStG 1988 die Erfassung von Spekulationsgeschäften sei, solche jedoch nur vorlägen, wenn in einem zeitlichen Naheverhältnis zur Veräußerung durch die Umwidmung eine Wertsteigerung eines zuvor entgeltlich erworbenen Grundstückes eingetreten sei, vermögen daran nichts zu ändern.

Mit dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, wurde der Spekulationstatbestand in § 31 EStG 1988 verlagert und die ertragsteuerliche Behandlung von Grundstücken umfassend neu geregelt. Bezweckt wurde die steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der (nach dem 31. März 2012 erfolgten) Veräußerung von Grundstücken, unabhängig von einer allfälligen Behaltedauer und unabhängig von der Zugehörigkeit des Grundstückes zum betrieblichen oder außerbetrieblichen Vermögen. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1680 BlgNR 24. GP, 9) soll mit der Bezugnahme auf den letzten entgeltlichen Erwerb klargestellt werden, dass Umwidmungen vor einem entgeltlichen Erwerb unbeachtlich sind. Damit soll verhindert werden, dass eine Umwidmung, die vor der Anschaffung des Grundstückes erfolgt ist und die somit auch bereits im damaligen Kaufpreis Niederschlag gefunden hat, zu einer Reduktion der fiktiven Anschaffungskosten führt. Die Umwidmung soll nur für denjenigen steuerliche Folgen nach sich ziehen, der letztlich die Wertsteigerung realisiert. Entgegen der Sichtweise des Rechtsvertreters ist es für die Anwendung des Umwidmungstatbestandes daher nicht erforderlich, dass das Grundstück in der Vergangenheit von einem Rechtsvorgänger tatsächlich entgeltlich erworben wurde; auch Grundstücke, die nie entgeltlich erworben wurden, unterliegen dem Umwidmungstatbestand, wenn eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vorliegt (vgl. *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁵, § 30 Rz 280). Eines spekulativen Moments bedarf es in diesem Zusammenhang nicht.

Ebenso ist für den Beschwerdeführer mit den Ausführungen, dass das gegenständliche Grundstück sowohl nach den Bestimmungen des WSG als auch nach der LBO im selben Umfang bereits vor Erlassung des Flächenwidmungsplanes bebaubar gewesen wäre und die Umwidmung am 17. September 2015 somit nicht die erstmalige Bebaubarkeit im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 bewirkt habe, nichts zu gewinnen. Nach § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist maßgeblich, dass eine Änderung der Widmung vorliegt, „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“. Eine solche (baulandgleiche) Bebauung war aber, wie in der Beschwerdevorentscheidung bereits ausgeführt, zweifelsohne erst aufgrund

der mit Beschluss vom 17. September 2015 erfolgten Umwidmung von Freifläche Freihaltegebiet in Baufläche Wohngebiet möglich.

In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem die Umwidmung einer bereits 1982 nach dem Vorarlberger Raumplanungsgesetz als Bauerwartungsland Betriebskategorie II gewidmeten Liegenschaft in Baufläche Betriebsgebiet Kategorie II betreffenden Erkenntnis vom 5. März 2025, Ra 2023/15/0046, das Vorliegen einer Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 bestätigt. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof im Wesentlichen aus, § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 stelle - nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut - auf Umwidmungen ab, die erstmals eine Bebauung ermöglichen würden. Widmungen, die für die tatsächliche Bebauung eine (weitere) Umwidmung oder eine Ausnahmegenehmigung erforderten, stellten keine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dar. Eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sei in diesen Fällen – wie auch den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu entnehmen sei (1680 BlgNR 24. GP, 10) – erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermögliche.

Eine Widmung als Bauerwartungsland stellt somit selbst bei der im dem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall eingewendeten, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gegebenen Möglichkeit zur Umwidmung in Bauland keine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dar. Die Umwidmung muss vielmehr erstmals tatsächlich eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen. Nichts anderes kann daher auch im Beschwerdefall gelten, wäre doch nach Inkrafttreten des Raumplanungsgesetzes eine Bebauung des Grundstückes ohne die Umwidmung von Freihaltefläche in Bauwohngebiet nicht möglich gewesen.

Ob eine (baulandgleiche) Bebauung nach den raumordnungsrechtlichen Vorgängerbestimmungen des Raumplanungsgesetzes zu einem früheren Zeitpunkt faktisch möglich gewesen wäre, zumal benachbarte bzw. im selben Ortsteil gelegene Grundstücke bereits vor der Erlassung des Flächenwidmungsplanes bebaubar waren und auch tatsächlich bebaut wurden, ist demnach nicht maßgeblich. Weiterer Erhebungen zu diesem Beweisthema bedurfte es somit nicht und konnte daher von einer Einvernahme des Leiters des Bauamtes der Gemeinde ***A*** wie auch der Einholung eines rechtshistorischen Gutachtens Abstand genommen werden.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 konnte aus den dargelegten Gründen somit kein Erfolg beschieden sein.

4. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer unter Zugrundelegung pauschaler Anschaffungskosten von 40 % (§ 30 Abs. 4 Z 1

EStG 1988 oder von 86 % (§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988) zu ermitteln ist, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Gleiches gilt hinsichtlich der Fragen des eingewendeten Eintrittes der Verjährung sowie der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 25. September 2025