

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Regina Vogt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Straße 1, 2320 Schwechat, über die Beschwerde vom 5. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 24. Juni 2019 betreffend Einkommensteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.) ist Rechtsnachfolgerin des am ***1*** verstorbenen ***Bf1*** (B).

Herr B verkaufte im Jahr 2017 zwei Grundstücke, berechnete die Immobilienertragsteuer selbst und führte diese i.H. von € 43.590.- an das Finanzamt Österreich ab.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 wurde unter „Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen“ folgendes erklärt:

- Pauschal ermittelte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen § 30 Abs. 4 (Altvermögen).....30.800.-
- Nicht pauschal ermittelte Einkünfte („Neuvermögen“) 55.122,62
- Anrechenbare Immobilienertragsteuer, bereits abgeführt.....43.590.-

Der Bf. wurde mit Ergänzungsersuchen vom 19.2.2019 ersucht, die Berechnung bzw. Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen samt dazugehörigen Belegen nachzureichen.

Lt. daraufhin übermittelter Aufstellung betrage die Immobilienertragsteuer für das um € 220.000.- verkaufte Grundstück (Altvermögen) € 9.240 und für das um € 95.000.- verkaufte Grundstück (Neuvermögen) € 16.536,79, gesamt daher 25.776,79.

Im Einkommensteuerbescheid vom 24.6.2019 wurde die Immobilienertragsteuer mit € 43.590 angesetzt und als Begründung folgendes ausgeführt:

„Für die Veräußerung des Grundstückes ***2***, KG ***3*** wird die Immobilienertragsteuer nach § 30 Abs. 4 Z.1 EStG 1988 berechnet, da die Umwidmung des Grundstückes nach dem 31.12.1987 erfolgte. Die Umwidmung erfolgte im Jahr 2016 nach Unterlagen der Gemeinde. „

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 4.7.2019, eingegangen bei der belangten Behörde am 5.7.2019, in der sinngemäß folgendes vorgebracht wurde:

Das Grundstück sei im Jahr 1998 gekauft worden, demnach liege „Altvermögen“ vor. Es sei mehr als der Grünlandpreis gezahlt worden, da die damaligen Verkäuferinnen bereits damals einen Antrag auf Umwidmung gestellt hatten (siehe Pkt. VII des Kaufvertrages).

Nach dem Telos der Einkünfteermittlungsbestimmung des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 solle bei Grundstücken des Altvermögens die aufgrund einer Umwidmung eingetretene Wertsteigerung eines Grundstückes zu einer höheren Besteuerung bei demjenigen führen, der wirtschaftlich von der Umwidmung profitiert hat. Wurde somit bei einer in der Vergangenheit abgewickelten Grundstücksveräußerung durch den Erwerber- in Erwartung einer baldigen Umwidmung- zwar Grünland erworben, aber bereits der volle Baulandpreis entrichtet, sei die umwidmungsbedingte Wertsteigerung des Grundstückes nicht in der Vermögenssphäre des Erwerbers, sondern noch in jener des Veräußerers eingetreten, weil dieser bereits vor der Umwidmung wirtschaftlich die gesamte Wertsteigerung realisiert habe. Die nach dem Erwerb vorgenommene Umwidmung des Grundstückes gilt daher im Fall einer späteren Veräußerung des Grundstückes nicht als Umwidmung iSd §30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (siehe EStR Rz 6672a).

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang sei jedenfalls dann gegeben, wenn der Veräußerer wirtschaftlich von der umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitiere, etwa in Form eines

den Grünlandpreis übersteigenden Kaufpreises (siehe RV 360 XXV. GP, Zu Art 2, Z 7 lit b und Z 8 lit a). Auch wenn die Umwidmung erst im Jahr 2016 erfolgte sei, sei diese nicht dem Bf. zuzurechnen, sondern dem damaligen Veräußerer aus dem Jahr 1998, welcher durch Erlangen des über dem Grünlandpreis liegenden Verkaufspreises wirtschaftlich von der umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitiert habe. Es liege daher keine Besteuerung gem. § 30 Abs 4 Zif. 1 EStG, sondern vielmehr eine Besteuerung gem. § 30 Abs 4 Zif. 2 EStG vor. Die im Einkommensteuerbescheid 2017 ermittelte Immobilienertragsteuer für das verkaufte Grundstück ***2*** in ***4*** sei daher der Höhe nach nicht richtig. Bei einem Verkaufspreis von € 220.000,00 betrage die gem. § 30 Abs 4 Z 2 EStG pauschal ermittelte ImmoEST (durchgerechnet 4,2%) € 9.240,00 und nicht wie von der Abgabenbehörde bescheidmäßig festgesetzt 39.600,00.

Der damalige Bf. legte den bezughabenden Kaufvertrag vom 3.11.1998 vor. (Angemerkt wird bereits an dieser Stelle, dass der Kaufvertrag die Grundstücke ***6***, ***7*** und ***8*** umfasste und das verfahrensgegenständliche Grundstück ***2*** durch nachfolgende Parzellierung des Grundstückes ***6*** im Jahr 2017 entstand).

Weiters wurde der Kaufvertrag vom 7.7.2017 betreffend das Grundstück ***2*** in ***3*** vorgelegt, abgeschlossen zwischen Herrn B und als Verkäufer und Herrn und Frau ***5*** als Käufer. Der Kaufpreis betrug € 220.000.-.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 13.8.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde verwies auf die Bestimmung des § 30 Abs. 4 EStG 1988, wonach bei der Veräußerung von sog. Altvermögen, d.h. Grundstücken, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, im Fall einer Umwidmung nach dem 31.12.1987 der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und 40% des Veräußerungserlöses als fiktive Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen seien.

In allen übrigen Fällen seien die fiktiven Anschaffungskosten mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen.

Als Umwidmung gelte 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 iSd Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspreche (siehe dazu Klaushofer/Leitner/ImmoEST, 144 ff). Bei einem zwischenzeitlichen unentgeltlichen Erwerb sei ist auch auf Umwidmungen durch den Rechtsvorgänger abzustellen. Umwidmungen vor dem letzten entgeltlichen Erwerb sind unmaßgeblich, diesfalls spiegle sich die Umwidmung in den (höheren) Anschaffungskosten wider (Jakom § 30 EStG 1988, Rz 73 ff).

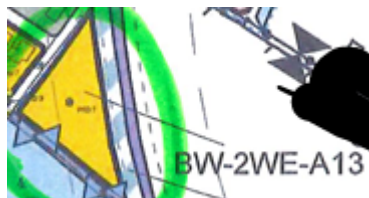
Im Vorlageantrag vom 22.8.2019 stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Eine umwidmungsbedingte Wertsteigerung, von der der Veräußerer wirtschaftlich profitiere liege nach den erläuternden Bemerkungen bereits dann vor, wenn der Erwerber einen den Grünlandpreis übersteigenden Kaufpreis bezahle, es müsse nicht der volle Baulandpreis bezahlt werden, wie in Rz 6672a der EStRL ausgeführt.

Er verweise nochmals darauf, dass die Immobilienertragsteuer nach § 30 Abs. 4 Zif.2 EStG 1988 zu ermitteln und mit € 9.240.- festzusetzen sei.

Die Gemeinde legte auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes Auszüge aus dem Flächenwidmungsplan der Gemeinde sowie eine Verordnung vom 4.11.2016 vor, auf Grund derer das nämliche Grundstück mit Rechtskraft der Verordnung (22.11.2016) erstmals als Bauland ausgewiesen sei.

Unter den vorgelegten Unterlagen befand sich auch folgender Ausschnitt aus dem Flächenwidmungsplan (Grundstück vor der Parzellierung)



Aus einem weiteren Ausdruck geht hervor, dass sich das (spätere) Grundstück ***2*** ab der o.a. Verordnungserlassung in der Zone BE-2WE-A13 befand.

Sämtliche von der Gemeinde übermittelten Unterlagen wurde dem Vertreter der Bf. zur Kenntnis gebracht.

In der Stellungnahme vom 25.9.2025 verwies dieser auf die Erläuterungen aus der RV 360 XXV. GP unter Anführung bezughabender Judikatur des Bundesfinanzgerichtes:

Keine Umwidmung iSd Bestimmung liegt jedoch vor, wenn eine Bebauung aufgrund raumordnungsrechtl Maßnahmen nicht zulässig ist (s ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 9 f; zB bei Aufschließungsgebieten, s dazu BFG 1.2.17, RV/2100938/2015). Bei Aufschließungsgebieten (durch VO innerhalb des Baulandes festgelegte Grundflächen, die für eine Bebauung grundsätzlich geeignet, aber mangels aktuellen Baulandbedarfes oder unzureichender Anbindung an die Infrastruktur noch nicht für eine Bebauung freigegeben sind; s etwa § 25 Kärntner Raumordnungsg 2021) liegt eine Umwidmung erst vor, wenn die Festlegung von Bauland als Aufschließungsgebiet aufgehoben wird (s BFG 29.3.22, RV/2100034/2022 und RV/2100035/2022; 5.5.23, RV/5102157/2015, Rev mit Beschluss v 1.8.23 zurückgewiesen) siehe: Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2025, § 30 Rz 74).

Es sei daher noch zu überprüfen, ob eine Bebauung zum Zeitpunkt des Verkaufes überhaupt zulässig gewesen sei.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte daraufhin die Gemeinde um Auskunft, ob es richtig sei, dass sich das Grundstück zunächst noch in einer Aufschließungszone (.....A13) befunden habe, bzw. ab wann die Bebauung zulässig gewesen sei.

Die Gemeinde übermittelte daraufhin die Verordnung vom 6.12.2017, wonach die bisherige Aufschließungszone BW-2WE-A13 mit Rechtskraft dieser Verordnung (zur Bebauung) freigegeben werde. Die Rechtskraft der Verordnung ist am 21.12.2017 eingetreten.

Diese Auskunft der Gemeinde wurde der belangten Behörde zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Per E-Mail vom 28.11.2025 teilte die belangte Behörde mit, dass keine Bedenken bestünden, die Immobilienertragsteuer für das am 7.7.2017 verkaufte Grundstück gem. § 30 Abs. 4 Zif. 2 EStG 1988 zu berechnen, da die Umwidmung, die eine erstmalige Bebauung ermöglichte, erst mit Rechtskraft der Verordnung am 21.12.2017 erfolgt sei.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung wurde mit Schreiben vom 27.11.2025 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der vormalige Beschwerdeführer Herr B verkaufte das am 6.11.1998 gekaufte Grundstück ***2*** in ***3*** am 7.7.2017 um € 220.000.-.

Zu diesem Zeitpunkt befand sich das Grundstück in einer sog. Aufschließungszone.

Mit Rechtskraft der Verordnung der Gemeinde vom 21.12.2017 wurde dieses Grundstück zur Bebauung freigegeben.

Der Verkauf eines weiteren Grundstückes (Neuvermögen) im Jahr 2017 führte zu Einkünften von 55.122,62. Dafür fällt eine Immobilienertragsteuer (30%) von € 16.536,80 an.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt und weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Die Ermittlung der Immobilienertragsteuer für das ebenfalls im Jahr 2017 veräußerte Grundstück um insges. € 95.000.- steht außer Streit. Diese beträgt (gerundet) € 16.536,80.

Hinsichtlich der Frage, ob für die Veräußerung des Grundstücks ***2*** die Immobilienertragsteuer gem. § 30 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 oder gem. § 30 Abs. 1 Zif. 2 EStG 1988 zu berechnen ist, ist folgendes auszuführen:

Mit dem ersten Stabilitätsgesetz (StabG) 2212, BGBl I 22 wurden private Grundstücksveräußerungen generell unabhängig von der Behaltdauer in die Besteuerung mit einem Steuersatz von 25 %-allerdings ohne Progressionswirkung für die allfälligen übrigen Einkünfte-einbezogen. Mit 1.1.2016 wurde der Steuersatz auf 30% erhöht.

§ 30 Abs. 4 in der ursprünglichen Fassung lautete:

(4)

Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen 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 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.

Mit dem AbgÄG 2014, BGBl I 105 wurde insbes. die Regelung für nachfolgende Umwidmungen in § 30 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 ergänzt. Die Änderung war gem. § 124 Zif. 264 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 105/2014 erstmalig anwendbar für Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2014.

§ 30 Abs. 4 EStG 1988 lautete nun:

(4)

Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfungen 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.

Diese in Abs. 4 leg. cit. geregelte pauschale Einkünfteermittlung gilt für sog. „Altvermögen“, d.h. für Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht steuerverfungen waren. Darunter sind Grundstücke zu verstehen, die vor dem 1.4.2012 angeschafft wurden und für die ursprünglich in § 30 EStG 1988 geregelte Spekulationsfrist von 10 Jahren für private Grundstücksveräußerungen bereits abgelaufen ist.

Die im Ergebnis höhere Besteuerung in Umwidmungsfällen soll der höheren Wertsteigerung durch eine Umwidmung Rechnung tragen.

Im Erkenntnis vom 5.3.2025, Ra 2023/15/0046 gelangte der Verwaltungsgerichtshof zu folgender Entscheidung:

„Der Tatbestand der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen wurde mit dem 1. StabG 2012 eingeführt und § 30 EStG 1988 zugeordnet. In § 30 Abs. 1 EStG 1988 wird der steuerliche Begriff des Grundstücks definiert und in § 30 Abs. 3 EStG 1988 wird normiert, dass die Ermittlung der Einkünfte unter Heranziehung des Veräußerungserlöses erfolgt. § 30 Abs. 4 EStG 1988 sieht sodann für Grundstücke, die am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von

Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, eine pauschale Ermittlung der Einkünfte auf Basis fiktiver Anschaffungskosten vor. 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).

Laut den Erläuterungen zur Regierungsvorlage erfasst die Umwidmung im Sinne des § 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 (z.B. 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 (z.B. 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 (vgl. 1680 BlgNR 24. GP, 9 f.).“

Diese Rechtsprechung, angewendet auf den vorliegenden Sachverhalt, führt zu folgendem Ergebnis:

Der Ankauf des 2017 verkauften Grundstückes ***2*** erfolgte im Jahr 1998. Das Grundstück war somit am 31.3.2012 nicht steuerverfangen, es handelt sich um sog. „Altvermögen“. Wird Altvermögen verkauft, ist für die Berechnung der Immobilienertragsteuer grs. § 30 Abs. 4 Zif. 2 EStG 1988 anzuwenden, d.h. es ist von fiktiven Anschaffungskosten von 86% des Veräußerungserlöses auszugehen, es sei denn das Grundstück wurde nach dem 31.12.1987 umgewidmet. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Umwidmung erst dann vor, wenn die Bebauung erstmals möglich ist. Dies ist nicht der Fall, solange ein Grundstück in einer Aufschließungszone liegt. Ein solches Grundstück darf erst dann bebaut werden, wenn dieses mit Verordnung der Gemeinde zur Bebauung freigegeben wird.

Nach den von der Gemeinde vorgelegten Unterlagen befand sich das gegenständliche Grundstück bis zur Rechtskraft der Verordnung vom 6.12.2017 am 21.12.2017 in einem Aufschließungsgebiet. Der Verkauf erfolgte am 7.7.2017, also zu einem Zeitpunkt, zu dem es sich noch in der Aufschließungszone befand. Die tatsächliche Umwidmung, die eine Bebauung erst ermöglichte, erfolgte erst zum 21.12.2017.

Auf den Verkaufsvorgang ist daher die Immobilienertragsteuer gem. § 30 Abs. 4 Zif. 2 EStG 1988 anzuwenden und wie folgt zu berechnen:

Fiktive AK-Kosten.....	220.000x86%.....	189.200.-
Berechnungsbasis.....		220.000.-
		-189.200.-
Einkünfte.....		30.800.-
ImmoESt, Steuersatz 30%.....		9.240.-

Die Einkünfte aus der Veräußerung von Immobilien betrugen daher insgesamt 85.922,62 und sind erklärungsgemäß in der KZ 987 mit € 55.122,62 und in der KZ 985 mit € 30.800.- zu erfassen.

Die Immobilienertragsteuer beträgt insgesamt € 25.776,79.

Bisher war Immobilienertragsteuer vom € 43.590.- festgesetzt.

Die festgesetzte Einkommensteuer beträgt daher (unter Berücksichtigung einer Rundung von 0,22 € gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988) – 17.813;00 €.

Berechnung der Abgabengutschrift unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer von 12.547,00 €:

Festgesetzte Einkommensteuer.....	-17.813,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer.....	-12.547,00 €
Abgabengutschrift.....	30.360,00 €

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.

Da das gegenständliche Erkenntnis hinsichtlich der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Umwidmung i.S. des § 30 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 vorliegt, der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, war die (ordentliche) Revision auszuschließen.

Wien, am 16. Dezember 2025