

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***** in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, mit Adresse*** über die Beschwerde vom 25. Juni 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Juni 2025 betreffend Einkommensteuer 2023 Steuernummer XXXXX zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob eine Umwidmung des Grundstücks vor oder nach dem 31.12.1987 erfolgte und ein Umwidmungsfall im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 oder Z 2 EStG 1988 vorliegt.

Bei dem gegenständlichen Grundstücksverkauf der Beschwerdeführerin (kurz BF) wurde per FinanzOnline eine besondere Vorauszahlung in Höhe von € 23.800,- geleistet. Nach Rückfrage der Abgabenbehörde per E-Mail vom 8.5.2025 bei der Gemeinde X und dem Land Y vom 13.5.2025 wurde die Bemessungsgrundlage von der BF im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2023** vom 11.6.2025 auf € 30.600,- erhöht und begründend ausgeführt, dass eine Umwidmung laut vorliegender Flächenwidmungspläne erst nach dem 31.12.1987 erfolgte.

Die BF erhob fristgerecht **Beschwerde** und monierte zusammengefasst, dass die Annahme der Abgabenbehörde, die Umwidmung sei bereits vor dem 1.1.1988 erfolgt, nicht belegbar sei. Im Flächenwidmungsplan 1990 scheine die Parzelle 0000 als Bauland (Dorfgebiet) auf. Laut Auskunft des Landes Y, Abteilung Raumplanung, handle es sich bei dem Widmungsplan 1990 um die gemeindeweite Neuaufstellung gemäß ROG 1987. Der vorhergehende Flächenwidmungsplan weise die Parzelle als Grünland aus. Daraus ergebe sich, dass eine Umwidmung in der Zeit zwischen 1975 und 1990 erfolgt sein müsse. Da keine konkreten

Umwidmungsakte vorgelegt worden seien, habe die Abgabenbehörde den für die BF ungünstigeren Fall zu Ihren Lasten unterstellt. Die Mitteilung des Landes Y zeige, dass die Umwidmung spätestens mit 28.6.1990 dokumentiert worden sei. Es werde die Vorlage der konkreten Umwidmungsverfügung oder eines rechtskräftigen Gemeinderats- oder Landesbeschlusses beantragt.

In der **abweisenden Beschwerdeentscheidung** wurde zusammengefasst von der Abgabenbehörde ausgeführt, dass unter Hinweis auf die Beweispflicht der BF keine kundgemachte Verordnung mit einer Ausweisung des vorliegenden Grundstücks nach dem 31.12.1987 belegt worden sei. Die Mitteilung des Landes Y sei kein geeigneter Nachweis für eine erfolgte Umwidmung vor dem 31.12.1987 und war eine behauptete Umwidmung nicht anzuerkennen.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** beantragte die BF die Vorlage an das Bundesfinanzgericht. Die Begründung der Beschwerdeentscheidung entspreche nicht den Tatsachen. Wie aus beiliegendem E-Mail des Amtleiters der Gemeinde X hervorgehe, sei die streitgegenständliche Fläche bereits seit dem Jahr 1980 als Bauland gewidmet. Es liege somit eine Umwidmung vor dem 31.12.1987 vor. § 30 Abs. 4 Z 2 EStG sei anzuwenden. Die beigefügte Stellungnahme des Notariatssubstituts samt E-Mail Beilage der Gemeinde X bestätige dies.

In der elektronischen Eingabe vom 2.9.2025 wurde der **Vorlageantrag ergänzt** und im beiliegenden Schreiben das zuvor beim Vorlageantrag angeführte wiederholt. Weiters wurde der Antrag gestellt, eine mündliche Verhandlung oder die Entscheidung durch den Senat durchzuführen und die Beschwerdeentscheidung aufzuheben und der ursprünglichen Beschwerde stattzugeben. Beiliegend wurde dem Schreiben das E-Mail des Amtleiters der Gemeinde X und die Stellungnahme des Notariats übermittelt.

Im **Vorlagebericht** wurde von der Abgabenbehörde in der Stellungnahme zusammengefasst ausgeführt, dass im Rahmen der Erhebungen durch die Abgabenbehörde bei der Gemeinde X und beim Land Y keine Nachweise festgestellt werden konnten, die zu einer abweichenden rechtliche Würdigung führen würden. Das Grundstück sei als Bauland-Dorfgebiet im Flächenwidmungsplan ausgewiesen, welcher mit 28.6.1990 genehmigt wurde. Es werde auf die Beweislast der BF hingewiesen und sei die Beschwerde mangels Vorliegens von geeigneten Unterlagen, welche die Umwidmung vor dem 31.2.1987 bescheinigen, abzuweisen.

Vom Bundesfinanzgericht wurde an die Gemeinde X ein Auskunftersuchen gestellt:
„In einer E-Mail von 14.12.2023 teilen Sie Notar Dr. X zur Anfrage betreffend die Berechnung der Immobilienertragsteuer des Grundstückes 0000/2 EZ 000, KG 00001 X zur Frage der Umwidmung Folgendes mit:

„...die betreffende Fläche befindet sich im Bauland-Dorfgebiet des gültigen Flächenwidmungsplanes und ist seit 1980 als Bauland gewidmet.“

Übermitteln Sie die Unterlagen (Beschlüsse etc.), auf welche sich ihre Aussage gründet und Unterlagen aus welchen (Bebauungs-)Rechte Dritter (bzw. der Beschwerdeführerin oder RechtsvorgängerIn) abgeleitet werden können.

An die nunmehrige Beschwerdeführerin – die ehemalige Eigentümerin Dr. Mag. A – wurde die Liegenschaft mit Schenkungsvertrag vom 6.11.1993 übertragen und zu Gunsten der vorigen Eigentümer B und A ein Veräußerungsverbot eingetragen.

Gibt es Unterlagen/Beschlüsse/Baubewilligungen/Widmungsänderungs- oder Freigabeakte, die bescheinigen, dass erstmals eine Bebauung des Grundstücks zulässig gewesen ist und eine Umwidmung der Grundstücksfläche von Grünland auf Bauland vor dem 31.12.1987 stattgefunden hat?

Aufgrund des räumlichen Entwicklungskonzeptes hat die Gemeinde durch Verordnung einen Flächenwidmungsplan zu erlassen.

Der von der Gemeinde X genehmigte Flächenwidmungsplan vom 28.6.1990 in welchem die Teilfläche als Bauland-Dorfgebiet ausgewiesen ist, liegt mir vor.

War ab diesem Zeitpunkt erstmalig eine Bebauung möglich?

Übermitteln Sie den nächstälteren Flächenwidmungsplan aus dem Jahr 1975 samt Genehmigungsvermerk der Gemeinde in welchem die Fläche als Grünland ausgewiesen ist.

War dieser bis zum oa. neueren Flächenwidmungsplan 1990 in Kraft?

Übermitteln Sie die Bauplatzerklärung vom 27.10.2023, diese liegt mir im Akt ebenfalls nicht vor.“

In der **Vorhaltsbeantwortung** der Gemeinde X vom 27.11.2025 und 1.12.2025 wurde nach telefonischer Rücksprache des Bundesfinanzgerichtes mit dem Amtsleiter der Gemeinde X der Flächenwidmungsplan 1975 beim Land Y angefordert und dem Bundesfinanzgericht mit Datum 1975 samt Markierung der Grundstücksfläche und E-Mail-Verkehr übermittelt.

Die Unterlagen wurden zur Wahrung des Parteiengehörs und Stellungnahme der BF sowie der Abgabenbehörde weitergeleitet.

Mit **Schreiben** vom 16.12.2025 führte die BF unter Hinweis auf diverse VwGH-Judiaktur zusammengefasst aus, dass sich die Baulandeigenschaft aus der objektiven Eignung zur Bebauung und nicht zwingend aus der formellen Widmung ergäbe, es genüge bereits eine tatsächliche Bebauungsmöglichkeit, auch wenn eine ausdrückliche Widmung erst später erfolgt. Grundstücke, die in einem bestehenden Siedlungsverband eingebunden sind, seien regelmäßig als Bauland zu qualifizieren und trage die Abgabenbehörde die Beweislast für den Ausschluss einer Bebauungsmöglichkeit. Das bloße Fehlen einer Widmung reiche dafür nicht aus. Der Baulandbegriff sei materiell-rechtlich zu verstehen und eine bloß formelle Betrachtung genüge den rechtlichen Anforderungen nicht. Es sei die historische Raumordnungspraxis zu berücksichtigen. In den 1960er und 1970er Jahren seien Flächenwidmungspläne vielfach pauschal und nicht parzellenscharf ausgestaltet gewesen. Insbesondere in gewachsenen Ortslagen galten Grundstücke faktisch als Bau- oder Dorfgebiet,

ohne dass jede einzelne Parzelle gesondert ausgewiesen gewesen sei. Eine fehlende parzellenscharfe Widmung stellt daher kein taugliches Kriterium für das Fehlen einer Baulandqualität dar. Es werde beantragt das gegenständliche Grundstück als Altvermögen zu qualifizieren und die Bescheide aufzuheben bzw. abzuändern.

Die Abgabenbehörde führte zum zuvor genannten Schreiben in ihrer **Stellungnahme** vom 23.12.2025 aus, dass die Beweislast in Verfahren, die ausschließlich auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichtet sind, der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund trete, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabenschuldner selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne. Die Beschwerdeführerin habe bis dato keine kundgemachte Verordnung mit der Ausweisung des vorliegenden Grundstücks als Bauland vor dem 31.12.1987 übermittelt, wodurch ihr der Nachweis nicht gelungen sei. Die von der Beschwerdeführerin in der Stellungnahme zitierte VwGH-Judikatur, wonach eine formelle Widmung im Flächenwidmungsplan kein zwingendes Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen von Bauland darstelle, konnte im Rahmen der Erstellung dieser Stellungnahme nicht aufgefunden werden und erscheint der Behörde als nicht nachvollziehbar. Beispielhaft sei das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0051 genannt, in welchem weder die Beweislast der Abgabenbehörde noch ein etwaiger Baulandbegriff thematisiert werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die BF ist aufgrund des Schenkungsertrages vom 6.11.1993 Eigentümerin der Liegenschaft EZ 000, KG 00001 X (Grundstücksnummer 0000/2 – geteilt aus dem Grundstück 0000).

Mit Kaufvertrag vom 30.11.2023 wurde die unbebaute Liegenschaft je zur Hälfte an die Käufer ***1*** und ***2*** verkauft und der Kaufpreis pauschal mit € 170.000,- festgesetzt.

Die Immobilienveräußerungssteuer für die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen wurde mit € 7.140,- als besondere Vorauszahlung mit Berechnungsgrundlage € 23.000,- berechnet, von der Abgabenbehörde in der Einkommensteuererklärung 2023 vom 2.9.2023 auf die Bemessungsgrundlage von € 102.000,- korrigiert und die Steuer in Höhe von € 30.600,- festgesetzt.

Im Flächenwidmungsplan der Gemeinde X aus dem Jahr 1975 ist die Grundstücksfläche als Grünland ausgewiesen.

Im Flächenwidmungsplan der Gemeinde X vom 28.6.1990 ist die Fläche als Bauland-Dorfgebiet ausgewiesen.

Eine Umwidmung, die eine Bebauung der Fläche ermöglicht, erfolgte nach dem 31.12.1987.

Für die Liegenschaft wurde am 27.10.2023 eine Bauplatzerklärung ausgestellt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten und auch den im Verfahrensverlauf angeführten elektronischen Verwaltungsakten, den darin befindlichen von der Abgabenbehörde im Ermittlungsverfahren angeforderten und abgefragten Unterlagen sowie den von der BF und vom Bundesfinanzgericht im Vorhalteverfahren vorgelegten und zum Akt genommenen Schriftsätzen und Unterlagen (d.s. insbesondere die Verträge, Grundbuchsauszug, der E-Mail-Verkehr samt Flächenwidmungsplänen) und den Abfragen des Bundesfinanzgerichtes im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung.

Gemäß § 166 Bundesabgabenordnung (BAO) kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Den Steuerpflichtigen trifft - unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) - die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, 138 ff BAO). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirkt: Die Abgabenbehörde hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, Tz. 526).

Gemäß § 138 BAO hat auf Verlangen der Abgabenbehörde der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Kann dem Abgabepflichtigen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (vgl. VwGH 30.4.2003, 98/13/0119; 28.5.2008, 2006/15/0125) und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125 ua.). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (vgl. VwGH 14.9.1988, 86/13/0150; Ritz/Koran, BAO8 § 166 BAO Rz 6 und § 167 Rz 6

und 8). Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (vgl. VwGH 26.4.1989, 89/14/0027).

Soweit die BF mangelhafte Sachverhaltsermittlungen der Abgabenbehörde als Verfahrensmängel in Ihrer Beschwerde rügt, ist ihr zu entgegnen, dass in einem ausschließlich auf Erwirkungen abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund tritt, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 7.8.1992, 91/14/0139 mwN).

Vom Bundesfinanzgericht wurde – wie aus dem Verfahrensverlauf ersichtlich - erneut ein Vorhalteverfahren mit der Gemeinde X geführt sowie die diesbezüglichen Unterlagen den Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Die Würdigung der Unterlagen durch das Bundesfinanzgericht führt zu folgendem Ergebnis: Laut den vorliegenden Flächenwidmungsplänen der Gemeinde X ist die gegenständliche Grundstücksfläche erst im Flächenwidmungsplan vom 28.6.1990 als Bauland-Dorfgebiet ausgewiesen und scheint im Flächenwidmungsplan 1975 als Grünland auf. Unterlagen, die eine Umwidmung vor dem 31. 12.1987 bescheinigen, liegen laut Rückfrage des Bundesfinanzgerichtes bei der Gemeinde X nicht vor. Die Aussage des Amtsleiters in der E-Mail vom 14.12.2024, dass die betreffende Fläche seit 1980 als Bauland gewidmet ist, wurde nach Rückfrage des Bundesfinanzgerichtes von ihm nicht bestätigt und konnten keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt werden. Vielmehr wurden als Beweise die zuvor genannten Flächenwidmungspläne übermittelt. Weitere Unterlagen gibt es laut Mitteilung des Amtsleiters nicht.

Aufgrund des vorliegenden Beweisverfahrens hat das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der unten angeführten Rechtsnormen davon auszugehen, dass die Umwidmung nach dem 31.12.1987 erfolgt ist.

Dass, wie von der BF vorgebracht, die Flächenwidmungspläne in den 1960er und 1970er Jahren vielfach pauschal und nicht parzellenscharf ausgestaltet gewesen seien, vermag der BF nicht zum Erfolg verhelfen. Vom Bundesfinanzgericht wurde der Amtsleiter der Gemeinde X per E-Mail vom 28.11.2025 aufgefordert, das gegenständliche Grundstück im übermittelten Flächenwidmungsplan 1975 zu kennzeichnen. Per E-Mail vom 1.12.2025 wurde der Flächenwidmungsplan inkl. Kennzeichnung des gegenständlichen Grundstückes, welches auf diesem als Grünland ausgewiesen ist, übermittelt.

Angemerkt sei, dass die im Schreiben vom 16.12.2025 angeführte VwGH-Judikatur (d.s. die zitierten Erkenntnisse des VwGH vom 29.7.2010, 2006/15/0317; 26.7.2007,

2006/15/0299; 20.9.2001, 2001/15/0058; 28.10.2009, 2008/15/0051) die Geschäftszahlen nicht zum genannten Datum ergangen sind, Erkenntnisse zu dem genannten Datum nicht auffindbar sind und/oder einen anderen Inhalt aufweisen als von der BF genannt. Es wird auf die nachstehend angeführten Judikatur in der rechtlichen Beurteilung verweisen.

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, und durfte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Allgemeines:

Abstandnahme von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Bezüglich des Antrages auf Abhaltung einer „mündlichen Verhandlung oder die Entscheidung durch den Senat“ in der Beilage des elektronisch eingebrachten Schreibens der BF vom 2.9.2025, wird darauf hingewiesen, dass aufgrund des eindeutigen Wortlautes von § 274 Abs. 1 Z 1 BAO eine Antragstellung nur direkt in der Beschwerde oder dem Vorlageantrag in Betracht kommt. Ein in einem diese Anbringen ergänzenden Schriftsatz gestellter Antrag ist als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148 ua.). Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl. VwGH 16.2.1994, 90/13/0071 ua.).

Der gegenständliche Antrag vom 2.9.2025, wurde in einem gesonderten elektronisch eingebrachten Schreiben nach Einbringung des beim Finanzamt eingelangten Vorlageantrages vom 23.8.2025 gestellt.

Aus § 274 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers voraussetzt. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (vgl. Ritz, BAO⁸, Tz 3 zu § 274 und die dort zitierte Judikatur, z.B. VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102). Der zuvor angeführte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist als verspätet eingebracht anzusehen und konnte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unterbleiben.

Gesetzliche Bestimmungen und rechtliche Würdigung:

§ 30 EStG in der für den maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 110/2023 lautet:

§ 30 (1) Private Grundstücksveräußerungen sind 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 sinngemäß anzuwenden. [...]

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfänglich 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.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden. [...]

§ 124b Z 133 EStG 1988 legt fest, dass § 30 Abs 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012 erstmals auf Veräußerungen nach dem 31.3.2012 anzuwenden ist.

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

In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wird dargelegt, dass § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 im Wesentlichen die **Umwidmung von Grünland in Bauland umfasst**. Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren). Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988, wenn **eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher**

Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland). Eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere **Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht** (vgl. VwGH 5.3.2025, Ra 2023/15/0046) mit Hinweis auf die ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9ff).

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

§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 stellt - nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut - auf Umwidmungen ab, die erstmals eine Bebauung ermöglichen. Widmungen, die für die tatsächliche Bebauung eine (weitere) Umwidmung oder eine Ausnahmegenehmigung erfordern, stellen 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 ist in diesen Fällen - wie auch den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu entnehmen ist (vgl. 1680 BlgNR 24. GP, 10) - erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht (vgl. VwGH 5.3.2025, Ra 2023/15/0046).

Auch in den Kommentierungen des Einkommensteuergesetzes wird übereinstimmend die Rechtsauffassung vertreten, dass eine Umwidmung im Sinne der genannten Bestimmung des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 dann vorliegt, wenn diese erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht. Im Falle von Aufschließungsgebieten bzw Bauerwartungsland liegt hingegen keine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 vor, wenn aufgrund des Raumordnungsrechtes noch keine Bebauung zulässig ist. Erst wenn das Aufschließungsgebiet (mittels Verordnung) aufgehoben wird, liegt eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 vor. Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass die durch die Umwidmung eingetretene Wertsteigerung auch im Rahmen der pauschalen Einkünfteermittlung erfasst wird (*Kanduth-Kristen* in Jakom EStG, 2025, § 30 Rz 74; *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG, 2025, § 30 Rz 270ff).

Nach der zitierten gesetzlichen Bestimmung des § 30 Abs 4 EStG 1988 **stellt eine Umwidmung eine Änderung der Widmung dar**, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und **die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche iSd Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht**.

Die Wirksamkeit ist dann eingetreten, wenn die Änderung des Flächenwidmungsplanes in Kraft getreten ist. Eine Änderung eines Flächenwidmungsplanes erfolgt (im Regelfall) mittels Verordnung, welche grundsätzlich mit deren Kundmachung in Kraft tritt. Da es keine

einheitlichen verfassungsrechtlichen Vorgaben zum In-Kraft-Treten von Gemeindeverordnungen gibt, sind die jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen zu beachten (*Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 2025, § 30 Tz 271*).

Der Gemeinde dient das Salzburger Raumordnungsgesetz 1992 - ROG 1992 (LGBl Nr. 98/1992) - als Grundlage für die Entwicklung, im besonderen für die Aufstellung des Flächenwidmungsplanes und der Bebauungspläne und für deren Änderungen ihres räumlichen Entwicklungskonzepts.

Jede Gemeinde hat auf der Grundlage des räumlichen Entwicklungskonzeptes als wesentliches Instrument für dessen Verwirklichung einen Flächenwidmungsplan durch Verordnung aufzustellen.

Gemäß diesem ist das räumliche Entwicklungskonzept von der Gemeindevertretung zu beschließen und sodann beim Gemeindeamt während der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden zur allgemeinen Einsichtnahme bereitzuhalten.

Ab Inkrafttreten des Flächenwidmungsplans dürfen Bauplatzerklärungen und nach baurechtlichen Vorschriften des Landes erforderliche Bewilligungen nur in Übereinstimmung mit den Festlegungen im Flächenwidmungsplan (Widmungen und Kennzeichnungen) erteilt werden.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies Folgendes:

Bei gegenständlicher Liegenschaft handelte es sich um Altvermögen.

Eine Bebauung des gegenständlichen Grundstücks war erst nach Festlegung des Flächenwidmungsplanes vom 28.6.1990, in welchem die Fläche als Bauland-Dorfgebiet ausgewiesen ist, möglich und zulässig. Erst diese Widmung ermöglicht eine Bebauung.

Gegenteilige Beweise, dass eine Umwidmung des gegenständlichen Grundstücks bereits vor diesem Zeitpunkt und vor dem 31.12.1987 erfolgt sein soll, liegen nicht vor und ist die Berechnung der Immobilienertragsteuer entsprechend § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 vorzunehmen.

Die fiktiven Anschaffungskosten, die grundsätzlich 86 % des Veräußerungserlöses betragen, reduzieren sich im gegenständlichen Fall, wie von der Abgabenbehörde im Erstbescheid richtig berechnet, auf 40 %.

Die Beschwerde war abzuweisen.

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.

Die Beurteilung, was unter einer Umwidmung iSd gesetzlichen Bestimmung zu verstehen ist, ergibt sich direkt aus der gesetzlichen Bestimmung des § 30 Abs 1 Z 4 EStG 1988. Das Erkenntnis beruht auf einer klaren gesetzlichen Bestimmung und folgt der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg, am 13. Jänner 2026