

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 20. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamts FA vom 30. Jänner 2015 betreffend Einkommensteuer für 2013 in der Sitzung am 1. Februar 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Das Einkommen bleibt unverändert.

Die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge bleibt unverändert.

Die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen  
(besonderer Steuersatz von 25%) beträgt 38.062,50 Euro.

Die festgesetzte Einkommensteuer beträgt (gerundet) 45.253 Euro.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-  
Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

I.

Aus der **Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Dezember 2014**, geht ua. Folgendes hervor:

## **Tz. 2 *Liegenschaftsverkauf***

Der Bf. habe laut Kaufvertrag vom 16. April 2013 diverse Liegenschaften (insgesamt 294.554 m<sup>2</sup>) um insgesamt 1.200.000 Euro verkauft.

### **Tz 2.1 *Aufteilung des Verkaufspreises laut Kaufvertrag***

- Auf die Grundstücke XXXXX jeweils des Grundbuches der KG XXX (in der Folge: streitgegenständliche Grundstücke), die ein Ausmaß von 50.128 m<sup>2</sup> umfassen, entfalle ein Teilkaufpreis von 975.000 Euro, da diese Grundstücke zum überwiegenden Teil als Bauerwartungsland ausgewiesen seien (...)

### **Tz 2.2 *Widmung betreffend die streitgegenständlichen Grundstücke***

Bei den Grundstücken, welche im Kaufvertrag als "Bauerwartungsland" ausgewiesen worden seien, handle es sich laut Flächenwidmungsplan der Gemeinde tatsächlich um "befristetes Bauland (§ 26b)", Widmungsabkürzung: BF-L(FW). Mit dem Flächenwidmungsplan vom 21. April 2006 sei die Umwidmung von Grünland in "befristetes Bauland" erfolgt. Auch die aktuelle Widmung dieser Grundstücke sei "Befristetes Bauland § 26b (StROG 1974)", BF-L(FW).

In der aktuellen Fassung des Steirischen Raumordnungsgesetzes 2010 (StROG 2010) sei diese Bebauungsfrist im § 36 geregelt: "(1) Zur Sicherung einer Bebauung von unbebauten Grundflächen hat die Gemeinde anlässlich einer Revision des Flächenwidmungsplanes eine Bebauungsfrist für eine Planungsperiode festzulegen, wenn es sich um Grundflächen handelt, die a) Bauland gemäß § 29 Abs.2 und 3 darstellen, b) für die keine privatwirtschaftliche Vereinbarung abgeschlossen oder keine Vorbehaltsfläche festgelegt wurde und c) zusammenhängend mindestens 3000 m<sup>2</sup> umfassen".

### **Kaufpreisgestaltung :**

Auf die streitgegenständlichen Grundstücke entfalle vom Gesamtkaufpreis in Höhe von 1.200.000 Euro ein Teilkaufpreis in Höhe von 975.000 Euro. Daraus ergebe sich ein Quadratmeterpreis in Höhe von 19,45 Euro (975.000 Euro dividiert durch 50.128 m<sup>2</sup>). Dies würde in der Gemeinde den durchschnittlichen Grundstückspreisen für Bauland entsprechen; v.a. für Flächen in dieser Größe; die durchschnittlichen Quadratmeterpreise für Grünflächen in der Region lägen zwischen 2 Euro bis maximal 5 Euro.

Sowohl die Umwidmung am 21. April 2006 von Grünland auf befristetes Bauland als auch die Preisbildung für die oben genannten Grundstücke ließen die Betriebsprüfung zum Schluss kommen, dass für diese Grundstücke eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vorliege.

Hinsichtlich der Berechnung der ImmoEST ergebe sich daher - gegenüber der vom Abgabepflichtigen gewählten Methode – eine andere Einkünfteermittlung: Die bereits entrichtete ImmoEST sei mit pauschaler Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 für Altgrundstücke berechnet worden. Hierzu seien als Anschaffungskosten 86% des Veräußerungserlöses angesetzt worden. Da jedoch, wie bereits oben

erwähnt, im Jahr 2006 eine Umwidmung in "befristetes Bauland" (Umwidmung daher nach dem 1. Jänner 1988) erfolgt sei, seien die Anschaffungskosten mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzen. Somit betrügen die Einkünfte gem. § 30 EStG 1988 60% des Veräußerungserlöses. Diese unterlägen dem besonderen Steuersatz von 25% (...)

### **Tz. 2.3 Änderungen**

Aus den oben genannten Gründen ergäben sich folgende Änderungen:

#### **- Berechnung der ImmoEst bisher :**

Verkaufserlös 1.200.000 Euro minus Anschaffungskosten (86%) 1.032.000 Euro = Einkünfte gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von 168.000 Euro;  
-> ImmoEst 25%: 42.000 Euro

#### **- Berechnung der ImmoEst laut BP :**

Teilkaufpreis für "befristetes Bauland": 975.000 Euro (= Verkaufserlös gesamt in Höhe von 1.200.000 Euro minus Teilverkaufserlös Wald in Höhe von 225.000 Euro) minus Anschaffungskosten (40%) 390.000 Euro = Einkünfte gem. § 30 Abs. 4 in Höhe von 585.000 Euro;  
-> ImmoEst 25%: 146.250 Euro

Teilkaufpreis für Waldgrundstücke in Höhe von 225.000 Euro (...)  
-> ImmoEst 25%: 3.937,50 Euro

ImmoEst insgesamt: 150.187,50 Euro; abgeführt: 42.000 Euro; Differenz: 108.187,50 Euro (...)

## **II.**

In der **Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. Jänner 2015** brachte der steuerliche Vertreter des Bf. dagegen im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Ausführungen des Finanzamts hinsichtlich des sog. "befristeten Bauerwartungslandes" gingen ins Leere, da dieser Begriff der steirischen Raumordnung unbekannt sei. Eine erstmalige Bebaubarkeit iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sei trotz einer allfälligen Umwidmung dann nicht gegeben, wenn auf Grund anderer gesetzlicher Vorschriften (zB Raumordnungsgesetz) eine Bebauung ausgeschlossen sei. Laut den Erhebungen des Vertragserrichters bei der Gemeinde seien die gegenständlichen Grundstücke zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung als Bauerwartungsland ausgewiesen gewesen und seien für eine allfällige Bebaubarkeit noch Aufschließungsmaßnahmen erforderlich. Auch der Hinweis des Finanzamts betreffend eine Bebauung in naher Zukunft bzw. im zeitlichen Zusammenhang mit dem Verkauf ginge ins Leere, zumal der Verkauf bereits vor 2 Jahren erfolgt sei, bis dato aber keinerlei wie immer geartete Baumaßnahmen getroffen worden seien und der derzeitige Eigentümer nach dem Informationsstand des Bf. eine Bebauung auch gar nicht beabsichtige. Man habe das Finanzamt mehrmals darauf hingewiesen,

dass schon auf Grund der örtlichen Gegebenheiten (Forstweg) eine Bebauung gar nicht möglich sei. Laut Informationsstand des Bf. sei bis dato auch um keine Baubewilligung angesucht worden bzw. würde eine solche eine Rodung des Waldes voraussetzen; einen Antrag auf Rodung gebe es jedoch noch nicht. Der Kaufpreis sei zugegebenermaßen zwar höher als der ortsübliche Verkaufspreis vergleichbarer Liegenschaften, dieser höhere Kaufpreis sei vom Käufer aber deshalb bezahlt worden, weil er einen Zusammenschluss mit seinen bisherigen Liegenschaften - um eine Bebauung durch Dritte (zB Hotelanlage, Wohnanlage o.ä.) zu unterbinden - bzw. einen geschlossenen Forstbetrieb erreichen wollte.

### III.

Dier **angefochtene Bescheid** erging im Sinne der o.a. Prüfungsfeststellungen.

### IV.

In der dagegen gerichteten **Beschwerde vom 20. April 2015** wurde die o.a. ImmoEST-Berechnung betreffend die streitgegenständlichen Grundstücke laut Außenprüfung bekämpft. Außerdem wurde das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung, die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Vernehmung des Notars, des Erwerbers und eines informierten Vertreters der (...) WTH GmbH & Co KG als Zeugen beantragt.

Laut Beschwerde sei die Einkommensteuer aus dem Liegenschaftsverkauf zu hoch festgesetzt worden (vgl. Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung). Es werde ausdrücklich (nochmals) darauf hingewiesen, dass eine erstmalige Bebaubarkeit iSd § 30 EStG 1988 "trotz einer allfälligen Umwidmung eines Objektes" dann nicht gegeben sei, wenn auf Grund anderer gesetzlicher Vorschriften (zB Raumordnungsgesetz) eine Bebauung ausgeschlossen sei. Der Hinweis des Finanzamts, dass in naher Zukunft bzw. im zeitlichen Zusammenhang mit dem Verkauf ein Bebauung stattgefunden habe, ginge ins Leere: Laut Informationsstand des Bf. habe bis dato keine wie immer geartete Bebauung stattgefunden, sei vom Erwerber eine solche nicht beabsichtigt und nach den geltenden Gesetzen auch nicht möglich, da im Vorfeld Rodungen erforderlich wären (welche bis dato ebenso nicht beantragt worden seien). Auch der Hinweis des Finanzamts auf den höheren Erwerbspreis im Vergleich mit den umliegenden Liegenschaften ginge ins Leere; auch darauf sei bereits ausführlich Bezug genommen worden (Vermeidung der Errichtung einer Freizeitanlage, Vergrößerung des Grund- und Forstbesitzes des Erwerbers etc.). Es werde daher ersucht, den angefochtenen Bescheid abzuändern und die ImmoEST entsprechend den einschlägigen Rechtsvorschriften mit 3,5 % festzusetzen (...)

### V.

Mit **Vorlagebericht vom 23. Juni 2015** wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

### VI.

Im **BFG-Schreiben vom 14. Jänner 2016** wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass es sich bei den streitgegenständlichen (im Kaufvertrag vom 16. April 2013 als "Bauerwartungsland" bezeichneten) Grundstücken laut Außenprüfung tatsächlich um "befristetes Bauland" handle, wobei die diesbezügliche Umwidmung (von Grünland in "befristetes Bauland") auf Grund des Flächenwidmungsplans vom 21. April 2006 erfolgt sei. Die diesbezügliche Befristung sei in der Folge offenbar aufgehoben worden (Flächenwidmungsplanänderung vom 20. November 2008). Der Bf. vertrete dennoch die Ansicht, dass hier kein "Umwidmungsfall" (§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) vorliege. Daher werde er um den Nachweis ersucht, dass hinsichtlich der o.a. Grundstücke eine Bebauung - trotz erfolgter Umwidmung - auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig gewesen sei.

Was den in der Beschwerde gestellten Zeugenvernehmungsantrag anlangt, so werde der Bf. aufgefordert, die zu vernehmenden Personen (vollständiger Name, Adresse) und das (jeweilige) Beweisthema zu benennen.

#### **VII.**

Dieses Schreiben wurde **nicht beantwortet**.

#### **VIII.**

Mit **BFG-Schreiben vom 29. Februar 2016** wurde der Bf., da er das o.a. Schreiben nicht beantwortet habe, um Mitteilung ersucht, ob er die Beschwerde überhaupt noch aufrecht erhalte.

#### **IX.**

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 22. März 2016** teilte der steuerliche Vertreter des Bf. mit, dass die Beschwerde vom 20. April 2015 „*selbstredend und vollinhaltlich*“ aufrecht bleibe. Erläuternd werde auf seine schon bisher vorgebrachten Argumente Bezug genommen, dass nämlich eine Bebauung, „*wenngleich eine solche trotz [!] einer Umwidmung theoretisch möglich wäre, rechtlich nicht legitim*“ sei, „*wenn andersgesetzliche Bestimmungen, insbesondere das Stmk. Raumordnungsgesetz eine solche ausschließen*“. Wie bereits besprochen, sei „*eine derartige hinreichend und notwendige Maßnahme (Infrastruktur, siehe Raumordnungsgesetz)*“ bis dato seit dem Verkauf „*seitens des Erwerbers nicht erfolgt und auch nicht beabsichtigt*“. Nach Information des Bf. sei der Grundstückskauf seitens des Erwerbers „*ausschließlich zur Verhinderung einer sogenannten Bauverschandelung*“ erfolgt. Aktuell sei nach wie vor lediglich eine Forststraße vorhanden, die nur bestimmungsgemäß zu benützen sei. „*Eine wie immer geartete Maßnahme, etwa eine Baubewilligung, Rodung, ...*“ habe „*bis dato nicht stattgefunden*“ und sei „*auch nicht beabsichtigt*“. Nachdem der Erwerber bis dato keinerlei Interesse habe, die erworbene Fläche zu bebauen oder ähnlich zu verwerten, entsprechende Anträge auch nicht bekannt seien, könne resp. dürfe im vorliegenden Fall die hier bekämpfte Bestimmung nicht angewendet werden.

#### **X.**

Mit **BFG-Schreiben vom 24. März 2016** wurde der belangten Behörde der o.a. Schriftverkehr zur Kenntnis gebracht. Die belangte Behörde wurde außerdem um Klärung ersucht, ob hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Grundstücke eine Bebauung - trotz erfolgter Umwidmung - auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen tatsächlich nicht zulässig gewesen sei. Von einer derartigen Unzulässigkeit betroffene Grundstücke mögen genau bezeichnet werden.

#### **XI.**

In der diesbezüglichen **Antwort vom 31. März 2016** wies der Prüfer ua. darauf hin, dass sich die streitgegenständlichen Grundstücke nunmehr in einer neuen EZ (nämlich: 502) befänden; dass laut Auskunft der Gemeinde nach Erfüllung der in der Verordnung (Flächenwidmungsplanänderung 4.03) festgehaltenen Aufschließungserfordernisse (Bebauungsplan, Infrastruktur etc.) die Möglichkeit einer Bebauung gegeben sei; und dass sowohl die Umwidmung am 21. April 2006 von Grünland auf befristetes Bauland als auch die Preisbildung zum Schluss führten, dass hinsichtlich der streitgegenständlichen Grundstücke sehr wohl eine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vorliege.

#### **XII.**

Mit **Auskunftersuchen vom 4. Mai 2016** wurde die Gemeinde betreffend die streitgegenständlichen Grundstücke um die Beantwortung folgender Fragen ersucht:

„1.) Wie ist der Widmungsstand (Flächenwidmungsplan) bei den - in einem dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Kaufvertrag vom 16. April 2013 so bezeichneten - oben angeführten [streitgegenständlichen] Grundstücken?

2.) Falls bei den oben angeführten Grundstücken eine Widmung als Bauland vorliegt:

- Sind diese Grundstücke als vollwertiges Bauland, als Aufschließungsgebiete, ... gewidmet? (Bitte um genaue Angabe!)

- Wann sind die diesbezüglichen Umwidmungen erfolgt?

3.) Falls die oben angeführten Grundstücke als Aufschließungsgebiete gewidmet sind:

- Stehen einer diesbezüglichen Bebauung noch rechtliche Hindernisse

(raumordnungsrechtliche Maßnahmen, landesgesetzliche Regelungen) entgegen?

- Oder stehen einer diesbezüglichen Bebauung nur mehr bloß tatsächliche Hindernisse (noch nicht gesetzte Aufschließungsmaßnahmen) entgegen, sodass im Falle der Erfüllung der Aufschließungserfordernisse (Setzung der Aufschließungsmaßnahmen) ein Rechtsanspruch auf Bebauung bestünde?“

#### **XIII.**

Im diesbezüglichen **Antwortschreiben vom 9. Mai 2016** teilte die Gemeinde im Wesentlichen Folgendes mit:

„ (...)“

1) Zum Zeitpunkt 16.04.2013 war der Widmungsstand folgender:

- Grundstücke [...] (zur Gänze), [...] (Teilflächen): Aufschließungsgebiet für Erholungsgebiet

*Aufschließungserfordernisse: Grenzänderung, Sicherung der Inneren und Äußeren Erschließung des Gesamtgebietes, Herstellung der technischen Infrastruktur, Erstellung Bebauungsplan*

*- Grundstück [...]: Aufschließungsgebiet für Allgemeines Wohngebiet*

*Aufschließungserfordernisse: Grenzänderung, Sicherung der Inneren und Äußeren Erschließung des Gesamtgebietes, Herstellung der technischen Infrastruktur, Erstellung Bebauungsplan*

*- Grundstück [...]: Teilfläche Ausweisung als Wald mit der zeitlichen Folgenutzung Aufschließungsgebiet für Erholungsgebiet; Eintrittszeitpunkt der Folgenutzung: Entlassung aus dem Forstzwang*

*Aufschließungserfordernisse: Grenzänderung, Sicherung der Inneren und Äußeren Erschließung des Gesamtgebietes, Herstellung der technischen Infrastruktur, Erstellung Bebauungsplan*

*- Grundstücke [...]: Teilflächen - Aufschließungsgebiet für Allgemeines Wohngebiet*

*Aufschließungserfordernisse: Grenzänderung, Sicherung der Inneren und Äußeren Erschließung des Gesamtgebietes, Herstellung der technischen Infrastruktur, Erstellung Bebauungsplan*

*2) Die oben angeführten Grundstücke bzw. Teilflächen sind als Aufschließungsgebiete gewidmet. Die Flächenwidmungsänderung hat mit 19.05.2009 Rechtskraft erlangt.*

*3) Bei Erfüllung der oben angeführten Aufschließungserfordernisse würde ein Rechtsanspruch auf Bebauung bestehen. Für die Erstellung des Bebauungsplans ist ein raumordnungsrechtliches Verfahren notwendig, wobei der Grundeigentümer die Erstellung des geforderten Bebauungsplans zu beantragen hat.*

*Ansonsten stehen der Bebauung keine rechtlichen Hindernisse entgegen (...).*

#### **XIV.**

Mit **BFG-Schreiben vom 17. Mai 2016** wurden dem Bf. das o.a. Auskunftersuchen und das o.a. Antwortschreiben zur Kenntnis gebracht. Demnach stünden einer Bebauung der streitgegenständlichen Grundstücke keine rechtlichen Hindernisse (raumordnungsrechtliche Maßnahmen, landesgesetzliche Regelungen) mehr entgegen, sondern nur mehr bloß tatsächliche Hindernisse (noch nicht gesetzte Aufschließungsmaßnahmen), sodass im Falle der Erfüllung der Aufschließungserfordernisse (Setzung der Aufschließungsmaßnahmen) ein Rechtsanspruch auf Bebauung bestünde. Um die Übermittlung einer diesbezüglichen Stellungnahme werde gebeten.

#### **XV.**

Im diesbezüglichen **Antwortschreiben vom 17. Juni 2016** teilte der steuerliche Vertreter des Bf. Folgendes mit:

„ (...)

*1. Auf die BP, Niederschrift, Schlussbesprechung und Stellungnahme sei ausdrücklich verwiesen.*

2. Ebenso auf das eingebrachte Rechtsmittel samt Anlagen und anschließenden telefonischen Kontakten.

3. Wesentlich, und auch das habe ich schon wiederholt ausgeführt, ist die Stellungnahme der [Gemeinde] (FläWi 4.03, lt. Akt).

4. Schreiben der [Gemeinde] vom 9.5.2016 (vollinhaltlich) und in Kurzfassung wie folgt:  
... Eintrittszeitpunkt der Folgenutzung: Entlassung aus dem Forstzwang,  
... Herstellung der Inneren und Äußeren Erschließung, Herstellung der technischen Infrastruktur ...

lit 3. des o a Schreibens ... Bei Erfüllung der o a Aufschließungserfordernisse würde (Konjunktiv) ein Rechtsanspruch auf Bebauung bestehen !!!!!

5. auf das Stmk Raumordnungsgesetz , insb § 23 sei ebenso wie bereits in der Vorkorrespondenz hingewiesen.

6. Auch Hammerl/Mayr (RdW 201-2) teilen unter 2.4.2 diese Ansicht ... sind erst dann erfüllt, wenn Umstände eintreten, die eine Bebauung erstmals ermöglichen ... !!!! (...)  
In der Annahme Ihre offenen Fragen geklärt zu habe verbleibe ich (...)"

## **XVI.**

Mit **BFG-Schreiben vom 23. Juni 2016 und 1. Juli 2016** wurden der belangten Behörde das o.a. Auskunftersuchen samt Antwortschreiben und der o.a. Vorhalt samt Vorhaltsbeantwortung zur Kenntnis gebracht und der vom Bundesfinanzgericht ermittelte Widmungsstand (Flächenwidmungsplan) hinsichtlich der streitgegenständlichen Grundstücke vorgehalten. Aus dem Antwortschreiben der Gemeinde vom 9. Mai 2016 gehe hervor, dass es sich bei den streitgegenständlichen Grundstücken um Aufschließungsgebiete handelt [Anm.: Flächenunterteilung in der Steiermark: 1. Baulandgebiete (a. vollwertiges Bauland - erschlossen, nicht gefährdet oder beeinträchtigt; b. Sanierungsgebiete - bebaut aber gefährdet, beeinträchtigt, nicht ausreichend erschlossen; c. Aufschließungsgebiete: unbebaut, noch gefährdet, noch nicht ausreichend erschlossen), 2. Verkehrsflächen und 3. Freiland].

Weiters wurde die belangte Behörde ersucht, ihren im Streitfall vertretenen Standpunkt ("Umwidmung" iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988") im Lichte der folgenden (im BFG-Schreiben näher ausgeführten) Rechtsmeinungen näher zu begründen: Gesetzesmaterialien (vgl. 1680 der Beilagen XXIV. GP - Regierungsvorlage - Vorblatt und Erläuterungen); Einkommensteuerrichtlinien, EStR 2000 Rz 6669; Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 9. Aufl. 2016, § 30, RZ 74; Unger in: Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 30 (Stand: 1.5.2015) Rz 34; Bodis/Hammerl in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 17. Lfg, § 30 Rz 276; Hammerl/Mayr, Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167.

## **XVII.**

Im diesbezüglichen **Antwortschreiben vom 5. Juli 2016** teilte der Prüfer im Wesentlichen mit, dass die streitgegenständlichen Grundstücke an zwei Seiten an bereits bestehendes Wohngebiet anschließen würden und an einer Seite an eine Freizeitanlage. Nach den



EStR 2000 sei eine Umwidmung aber auch bei Vorliegen eines Aufschließungsgebietes dann anzunehmen, wenn eine Bebauung auf Grund landesgesetzlicher Regelungen zulässig ist (zB weil das Grundstück am Rande der Aufschließungszone liegt und ohne besonderen Aufwand an die vorhandene Infrastruktur angeschlossen werden kann und dessen Bebauung auch die weitere Aufschließung der übrigen Flächen nicht beeinträchtigt; EStR 2000, Rz 6669).

Des Weiteren sei EStR 2000, Rz 6672a zu beachten. Nach dem Telos der Einkünfteermittlungsbestimmungen des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 solle – bei Grundstücken des Altvermögens - die auf Grund einer Umwidmung eingetretene Wertsteigerung eines Grundstücks zu einer höheren Besteuerung bei demjenigen führen, der wirtschaftlich von der Umwidmung profitiert hat. Dementsprechend wirken auch nach der Veräußerung vorgenommene Umwidmungen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung stehen, auf der Veräußerungszeitpunkt zurück (siehe Rz 6772). Dies müsse auch für in der Vergangenheit vorgenommene Veräußerungen beachtet werden. 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, ist die umwidmungsbedingte Wertsteigerung des Grundstücks nicht in der Vermögenssphäre des Erwerbers, sondern noch in jener des Veräußerers eingetreten, weil dieser bereits vor der Umwidmung wirtschaftlich die gesamte Wertsteigerung realisiert hat. Die nach dem Erwerb vorgenommene Umwidmung des Grundstücks gelte daher im Fall einer späteren Veräußerung des Grundstücks nicht als Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988.

## **XVIII.**

Mit **Ersuchen vom 7. Juli 2016 bzw. 28. Juli 2016** wurden an die Gemeinde folgende weiteren Fragen gerichtet:

„1. Sie erwähnen unter den Aufschließungserfordernissen ua. „Erstellung Bebauungsplan“ und unter dem Widmungsstand (in einem Fall) „Entlassung aus dem Forstzwang“.

Bitte um Klarstellung: Ist Ihre Antwort auf [die ]Frage unter Punkt 3.) letzter Satz („Oder stehen ...“) so zu verstehen, dass im Falle der Setzung der entsprechenden Aufschließungsmaßnahmen und der entsprechenden Antragstellung (auf Entlassung aus dem Forstzwang bzw. Erstellung eines Bebauungsplans) ein Rechtsanspruch des Grundeigentümers auf Entlassung aus dem Forstzwang bzw. Erstellung eines Bebauungsplans bestünde?

2. Im vorliegenden Fall beruft sich eine Partei des Verfahrens auf die Einkommensteuerrichtlinien, EStR 2000 Rz 6669, wonach eine „Umwidmung“ [Anm.: im einkommensteuerlichen Sinn] dann vorliegt, wenn eine Bebauung im Einzelfall trotz Vorliegens eines Aufschließungsgebietes oder Bauerwartungslands auf Grund landesgesetzlicher Regelungen zulässig ist.

Bitte um Mitteilung: Gibt es in der Steiermark derartige landesgesetzliche Regelungen, auf Grund derer eine Bebauung in Aufschließungsgebieten zulässig wäre? Wenn ja: Sind

diese landesgesetzlichen Regelungen auf die anfragegegenständlichen Grundstücke anwendbar?“

3. „Ist hinsichtlich der anfragegegenständlichen Grundstücke in der nächsten Zeit auf Grund konkreter Umstände mit einer Umwidmung in vollwertiges Bauland zu rechnen? (Dbzgl. Indizien wären zB laufende Umwidmungsverfahren, Verkehrserschließungen, konkrete Zusagen seitens der Gemeinde etc.)“.

#### **XIX.**

Diese Fragen wurden **am 28. Juli 2016** - präzisierend - im Wesentlichen **beantwortet** wie folgt:

1. Ein "Rechtsanspruch" auf Entlassung aus dem Forstzwang existiere nicht ("*weiß nicht, wie die Forstbehörde entscheidet ...*"). Auch ein "Rechtsanspruch" auf Erstellung eines Bebauungsplans existiere nicht, allerdings erfolge üblicherweise eine dbzgl. Bewilligung durch den Gemeinderat nach erfolgter Setzung der entsprechenden Aufschließungsmaßnahmen ("*... bis jetzt noch immer gegangen ...*"). Die Gemeinde habe im Grunde auch ein Interesse, dass derartige Grundstücke einer Bebauung zugeführt werden.
2. In der Steiermark gebe es derartige Regelungen zB betr. Wasserschutzbauten o.ä. in Aufschließungsgebieten (Bebauungsplan erforderlich). Auf die anfragegegenständlichen Grundstücke seien derartige Regelungen nicht anwendbar. Klarstellend werde auch noch darauf hingewiesen, dass "Aufschließungsgebiete" (Stmk.) "Bauerwartungsland" entsprechen. Zu vollwertigem Bauland würden Aufschließungsgebiete durch Umwidmung (VO).
3. Dbzgl. sei derzeit nichts bekannt, "*nichts am Laufen*".

#### **XX.**

Mit **BFG-Schreiben vom 2. August 2016** erfolgte eine schriftliche Befragung des Erwerbers der streitgegenständlichen Grundstücke:

Er habe laut Aktenlage mit Kaufvertrag vom 16. April 2013 vom Bf. ua. die streitgegenständlichen Grundstücke erworben. Nach Auskunft der Gemeinde seien diese Grundstücke mit einer Ausnahme ([...]: Wald mit der zeitlichen Folgenutzung Aufschließungsgebiet) als Aufschließungsgebiet gewidmet. Laut Finanzamt habe er für diese Grundstücke den gemeindeüblichen durchschnittlichen Baulandpreis bezahlt. Unter Hinweis auf die beiliegende Rechtsbelehrung werde er als Auskunftsperson um schriftliche Auskunft ersucht:

- „1. Wurden im Zusammenhang mit den o.a. Grundstücken bereits Aufschließungsmaßnahmen gesetzt? Wenn ja: welche? Wenn nein: Ist beabsichtigt, in den nächsten Jahren entsprechende Aufschließungsmaßnahmen zu setzen?
2. Wurde im Zusammenhang mit dem Grundstück (...) bereits die Entlassung aus dem Forstzwang beantragt? Wenn nein: Ist beabsichtigt, in den nächsten Jahren einen derartigen Antrag zu stellen?

3. Wurde im Zusammenhang mit den o.a. Grundstücken bereits eine Umwidmung in vollwertiges Bauland betrieben? Wenn ja: Welche Handlungen wurden in diesem Zusammenhang bereits gesetzt? Wenn nein: Ist beabsichtigt, in den nächsten Jahren eine Umwidmung in vollwertiges Bauland zu betreiben?“

#### **XXI.**

Im **Antwortschreiben vom 23. August 2016** beantwortete der Erwerber der streitgegenständlichen Grundstücke die o.a. Fragen ausdrücklich und ausnahmslos mit: „*Nein*“.

#### **XXII.**

Mit **BFG-Schreiben vom 6. September 2016** wurde die belangte Behörde ersucht, auf Grund der o.a. neuen Ermittlungsergebnisse (weitere Fragen an die Gemeinde; Auskunftersuchen an den Liegenschaftserwerber) ersucht, substantiiert darzulegen, auf Grund welcher konkreten Sachverhaltsfeststellungen sie - im Lichte der im BFG-Schreiben vom 1. Juli 2016 dargelegten Rechtsmeinungen - die Auffassung vertrete, dass im vorliegenden Fall dennoch von einer "Umwidmung" iSd § 30 Abs. 4 Z 1 2. Satz EStG 1988 bzw. von einer "späteren Umwidmung in engem zeitlichen und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung" iSd § 30 Abs. 4 Z 1 letzter Satz EStG 1988 (vgl. BFG 17.05.2016, RV/1100587/2014) auszugehen wäre.

#### **XXIII.**

Aus einer dem Bundesfinanzgericht am 26. September übermittelten (internen) **Stellungnahme des Prüfers vom 22. September 2016** geht Folgendes hervor:

Es sei seiner Meinung nach nicht seine Aufgabe zu beurteilen, ob das o.a. BFG-Urteil rechtlich mit dem vorliegenden Fall in Verbindung zu bringen sei. Anmerken möchte er nur, dass die Steiermark ein eigenständiges Raumordnungsgesetz habe und daher auch andere Bestimmungen aufweise. In der Steiermark sei das „befristete Bauland“ befristet auf 5 Jahre. In dieser Zeit müsse, laut Information beim Land Steiermark, gebaut werden, sonst falle die Widmung wieder auf die ursprüngliche Widmung zurück, oder man stelle noch rechtzeitig einen neuen Antrag, dann fangen die 5 Jahre wieder von vorne zu laufen an. Im konkreten Fall seien die betreffenden Grundstücke im Jahr 2006 umgewidmet worden. Im Entwicklungskonzept sei für diese Grundstücke ein Schwerpunkt nach örtlichen und touristischen Siedlungsschwerpunkt angeführt. Für diese Grundstücke sei eine Verlängerung des befristeten Baulandes beantragt worden. Mit den Änderungen des örtlichen Entwicklungskonzepts 4.03 aus dem Jahr 2012 entfalle diese Differenzierung nach örtlichen und touristischen Siedlungsschwerpunkten. Diese Gebiete seien als überörtlicher Siedlungsschwerpunkt festgelegt worden (die Begründung sei dem Entwicklungskonzept aus dem Jahr 2012 zu entnehmen). Weitere Aufzählungen bzw. rechtliche Würdigungen im Zusammenhang mit dem erwähnten BFG Urteil würden von ihm nicht mehr vorgenommen, da seiner Meinung schon sämtliche Unterlagen und Fragen mehrfach abgeklärt worden seien.

#### XXIV.

Mit **Vorhalt vom 13. Oktober 2016** wurde der steuerliche Vertreter des Bf. (auf Grund einer Widersprüchlichkeit: Beschwerdebegründung einerseits / streitgegenständlicher Betrag laut Beschwerde andererseits) um Klarstellung bzw. Bestätigung ersucht, dass im vorliegenden Fall nur die Prüfungsfeststellung: ImmoEST „*Teilkaufpreis für „befristetes Bauland“*“, in Höhe von € 975.000“ (Niederschrift und Bericht vom 01.12.2014, Tz 2.3), welche von der Außenprüfung in einer Höhe von 146.250 Euro ermittelt wurde, strittig ist - und nicht auch die übrigen (im Vorhalt aufgezählten) Prüfungsfeststellungen.

#### XXV.

Die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung verzögerte sich zunächst ua. auf Grund einer krankheitsbedingten Verhinderung des steuerlichen Vertreters des Bf.

In der Folge kam es zu einem **Vertreterwechsel**.

Die **neue** steuerliche Vertreterin des Bf. stellte anlässlich einer Vorsprache bzw. Akteneinsicht beim Bundesfinanzgericht am 30. November 2016 klar, dass im vorliegenden Fall nur die ImmoEST „Teilkaufpreis, für „befristetes Bauland“, in Höhe von € 975.000“ (Niederschrift und Bericht vom 01.12.2014, Tz 2.3), welche von der Außenprüfung in einer Höhe von 146.250 Euro festgesetzt wurde, strittig ist. Die ImmoEST laut Beschwerdeantrag betrage somit insgesamt 38.062,50 Euro, nämlich: 34.125 (w.o.) plus 3.937,50 (betr. Teilkaufpreis für Waldgrundstücke in Höhe von 225.000 laut Niederschrift und Bericht vom 01.12.2014, Tz 2.3). Der Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen, die Steuer vor Abzug der Absetzbeträge und die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge laut angefochtenem Bescheid seien demnach unbestritten. Die im angefochtenen Bescheid aufscheinende Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) wäre jedoch auf 38.062,50 Euro abzuändern. Der Antrag auf Zeugenvernehmung (vgl. Beschwerde vom 20.04.2015) werde nicht aufrecht erhalten (vgl. **Niederschrift vom 30. November 2016**).

#### XXVI.

Mit **Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 14. Dezember 2016** wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen und betreffend die in der o.a. Stellungnahme des Prüfers vom 22. September 2016 erwähnte Aufhebung der Befristung klargestellt, dass der Antrag auf Aufhebung der Befristung lt. Flächenwidmungsplan Änderung 4.03 im Jahr 2008 vom Bf. beantragt wurde.

#### XXVII.

Die **belangte Behörde** wurde **am 22. Dezember 2016** vom o.a. Vertreterwechsel **informiert**. Gleichzeitig wurden ihr die o.a. Niederschrift vom 30. November 2016 und das o.a. Vertreterschreiben vom 14. Dezember 2016 zur Kenntnis gebracht - mit dem ergänzenden Hinweis des Bundesfinanzgerichts, dass mit der Erledigung der Beschwerde (Senatsentscheidung) „frühestens in rd. 1 Monat“ zu rechnen sei.

## ***Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:***

### **1. Feststehender Sachverhalt:**

Laut Kaufvertrag vom 16. April 2013 hat der Bf. die streitgegenständlichen Grundstücke um 975.000 Euro an den Erwerber verkauft (vgl. Kaufvertrag; Außenprüfungsbericht).

Zum Zeitpunkt des Kaufvertrags waren die streitgegenständlichen Grundstücke auf Grund einer „nach dem 31. Dezember 1987“ erfolgten Widmungsänderung als Aufschließungsgebiet (mit einer Ausnahme: Wald mit der zeitlichen Folgenutzung Aufschließungsgebiet) gewidmet (vgl. Anfragebeantwortung der Gemeinde vom 9. Mai 2016).

Eine Bebauung der streitgegenständlichen Grundstücke war zum Zeitpunkt des Kaufvertrags - und ist auch derzeit - auf Grund der landesgesetzlichen Regelungen nicht möglich (vgl. Anfragebeantwortung der Gemeinde vom 28. Juli 2016).

Der o.a. Kaufpreis von 975.000 Euro entspricht dem gemeindeüblichen durchschnittlichen Baulandpreis (vgl. Außenprüfungsbericht; Auskunftersuchen an den Erwerber).

Der Erwerber der streitgegenständlichen Grundstücke hat nicht die Absicht, hinsichtlich dieser Grundstücke Aufschließungsmaßnahmen zu setzen, die Entlassung aus dem Forstzwang zu beantragen bzw. die Umwidmung in vollwertiges Bauland zu betreiben (vgl. Auskunftsbeantwortung vom 23. August 2016).

### **2. Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 (erster Satz) ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen 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.

### **3. Rechtliche Würdigung:**

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob hinsichtlich der streitgegenständlichen Grundstücke

- eine „Umwidmung“ iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, zweiter Satz, bzw.
  - der Besteuerungsfall der „späteren Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung“ iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, letzter Satz,
- vorliegt.

### **3.1. „Umwidmung“ iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, zweiter Satz?**

Der Gesetzgeber definiert „Umwidmung“ mit einer 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.

Laut den Gesetzesmaterialien (vgl. 1680 der Beilagen XXIV. GP - Regierungsvorlage - Vorblatt und Erläuterungen) 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.

Die o.a. Formulierung aus den Gesetzesmaterialien hat auch in die Einkommensteuerrichtlinien, EStR 2000 Rz 6669, Eingang gefunden. Nach den Richtlinien liegt eine Umwidmung darüber hinaus aber auch dann vor, wenn eine Bebauung im Einzelfall trotz Vorliegens eines Aufschließungsgebietes oder Bauerwartungsland auf Grund landesgesetzlicher Regelungen zulässig ist.

In der Literatur werden dazu im Wesentlichen folgende Meinungen vertreten:

Nach Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 9. Aufl. 2016, § 30, RZ 74, liegt keine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vor, wenn eine Bebauung aufgrund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist.

Nach Unger in: Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 30 (Stand: 1.5.2015) Rz 34, sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen iSd § 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 iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht.

Nach Bodis/Hammerl in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 17. Lfg, § 30 Rz 276, ist eine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 laut EStR nicht gegeben, wenn durch die Umwidmung auf Grund des Raumordnungsrechtes noch keine Bebauung zulässig ist. Dies ist idR dann der Fall, wenn das umgewidmete

Gebiet noch nicht als Baugebiet aufgeschlossen ist (EStR 2000 Rz 6669); diese Aufschließungsgebiete (Bauerwartungsland) sind Bereiche, die für eine Bebauung grundsätzlich geeignet sind, die aber auf Grund mangelnden aktuellen Baulandbedarfes oder unzureichender Anbindung an die Infrastruktur noch nicht für eine Bebauung freigegeben sind (Klaushofer, Raumordnungsrecht in Pürgy, Das Recht der Länder II/2, Tz 77). Eine Umwidmung liegt erst dann vor, wenn das Aufschließungsgebiet (mittels Verordnung) aufgehoben wird; nach den EStR 2000 ist eine Umwidmung aber auch bei Vorliegen eines Aufschließungsgebietes dann anzunehmen, wenn eine Bebauung auf Grund landesgesetzlicher Regelungen zulässig ist (zB weil das Grundstück am Rande der Aufschließungszone liegt und ohne besonderen Aufwand an die vorhandene Infrastruktur angeschlossen werden kann und dessen Bebauung auch die weitere Aufschließung der übrigen Flächen nicht beeinträchtigt; EStR 2000 Rz 6669).

Nach Hammerl/Mayr, Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167, liegt eine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nur dann vor, wenn die Umwidmung erstmals eine Bebauung ermöglicht, die der im Bauland im Wesentlichen entspricht. Dies wird in der Regel bei Umwidmungen von Grünland in Bauland der Fall sein. Allerdings sind auch Baulandwidmungen möglich, die nicht ohne Weiteres eine Bebauung ermöglichen (zB Aufschließungsgebiet oder Bauerwartungsland). Der Tatbestand der Umwidmung ist daher erst dann erfüllt, wenn Umstände eintreten, die eine Bebauung erstmals ermöglichen (zB Aufhebung der Aufschließungszone oder Umwidmung von Bauerwartungsland in zB Wohngebiet).

Vor dem o.a. rechtlichen Hintergrund und unter Bedachtnahme auf die o.a. Rechtsmeinungen ist der Senat zur Auffassung gelangt, dass im vorliegenden Fall *nicht* von einer Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, zweiter Satz, auszugehen ist; dies aus folgenden Gründen:

Wie die vom Bundesfinanzgericht fortgesetzten Ermittlungen ergeben haben, ist in Bezug auf die streitgegenständlichen Grundstücke keine Änderung der Widmung von Grünland in vollwertiges Bauland, welche eine entsprechende Bebauung ermöglichen würde, erfolgt.

Vielmehr handelt es sich bei den streitgegenständlichen Grundstücken um Aufschließungsgebiete (vgl. BFG-Schreiben vom 1. Juli 2016: „...unbebaut, noch gefährdet, noch nicht ausreichend erschlossen“) - im Falle einer Teilfläche eines Grundstücks sogar nur um Wald mit der zeitlichen Folgenutzung Aufschließungsgebiet.

Eine derartige Widmung ermöglicht aber, wie oben bereits festgestellt, keine Bebauung der streitgegenständlichen Grundstücke, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als (vollwertiges) Bauland iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 entspricht.

In diesem Zusammenhang wird auch nochmals auf die o.a. Gesetzesmaterialien und die o.a. Richtlinienstelle EStR 2000 Rz 6669 verwiesen, wo sogar ausdrücklich festgehalten wird, dass Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen iSd § 30

Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist ("*zB bei Aufschließungsgebieten*").

Im Übrigen wäre im vorliegenden Fall (vgl. EStR 2000 Rz 6669: "... im Einzelfall...") auch nicht auf Grund landesgesetzlicher (Sonder-)Regelungen eine Bebauung trotz Vorliegens eines Aufschließungsgebietes zulässig (vgl. Gemeindeauskunft vom 28. Juli 2016).

Im Ergebnis ist eine Bebauung der streitgegenständlichen Grundstücke vor Erfüllung der Aufschließungserfordernisse (Setzung der Aufschließungsmaßnahmen wie: Grenzänderung, Sicherung der inneren und äußeren Erschließung des Gesamtgebietes, Herstellung der technischen Infrastruktur; Betreibung/Bewilligung des Bebauungsplans; Betreibung/Durchsetzung der Entlassung aus dem Forstzwang) und Aufhebung des Aufschließungsgebietes ausgeschlossen (vgl. Gemeindeauskünfte vom 9. Mai 2016 und 28. Juli 2016).

Der Umstand, dass der Erwerber für die streitgegenständlichen Grundstücke den gemeindeüblichen durchschnittlichen Baulandpreis bezahlt hat (zu den möglichen - plausiblen - Gründen dafür s zB Stellungnahme des Bf. zur Niederschrift über die Schlussbesprechung und Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 22. März 2016), ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich.

### **3.2. Besteuerungsfall iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, letzter Satz?**

Nach Auffassung des Senates ist im vorliegenden Fall auch § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, letzter Satz, nicht erfüllt:

Wenn für ein Grundstück bereits der volle Baulandpreis und nicht der Preis für Grünflächen bezahlt wird, liegt zwar ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung und einer späteren Umwidmung vor. Allerdings bedarf es für eine Besteuerung nach § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, letzter Satz, kumulativ zum wirtschaftlichen auch eines engen zeitlichen Zusammenhanges zwischen Veräußerung und Umwidmung. Ein solcher Zusammenhang ist jedoch nicht schon auf Grund der Bezahlung des Baulandpreises gegeben. Er liegt vielmehr nur vor, wenn auf Grund von objektiven Umständen im Zeitpunkt der Veräußerung auf eine Umwidmung im zeitlichen Nahebereich der Veräußerung geschlossen werden kann. Indizien dafür können zB ein bereits laufendes Umwidmungsverfahren oder Aufschließungsmaßnahmen sein (vgl. BFG 17.05.2016, RV/1100587/2014).

Davon kann im vorliegenden Fall nun aber offenbar keine Rede sein, fehlen hier doch jegliche Anhaltspunkte dafür, dass der Erwerber eine Umwidmung bzw. Bebauung der streitgegenständlichen Grundstücke überhaupt beabsichtigt. - Ganz im Gegenteil hat der Erwerber gegenüber dem Bundesfinanzgericht (unter Wahrheitspflicht) eine derartige Absicht sogar ausdrücklich und glaubhaft verneint.



Der Umstand allein, dass der Erwerber der streitgegenständlichen Grundstücke für diese den gemeindeüblichen durchschnittlichen Baulandpreis bezahlt hat, ist in diesem Zusammenhang also nicht ausreichend.

Abgesehen davon erscheinen, wie oben bereits erwähnt, die vom Bf. (ua.) in der Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung angegebenen möglichen Gründe für die o.a. Kaufpreiszahlung durch den Erwerber (Verhinderung einer "Bauverschandelung" durch Dritte; Arrondierungsabsicht; Förderung des eigenen Forstbetriebs) in Verbindung mit dem tatsächlichen Verhalten des Erwerbers seit Kaufvertragsabschluss und dessen Auskunftserteilung gegenüber dem Bundesfinanzgericht durchaus plausibel.

Der Vollständigkeit halber wird schließlich auch noch bemerkt, dass für den Senat nicht ersichtlich ist, inwiefern dem vom Prüfer in der Stellungnahme vom 22. September 2016 relevierten Umstand, dass in der Vergangenheit [!] bereits eine „*Verlängerung des befristeten Baulands beantragt*“ worden sei, hier eine entscheidende Bedeutung zukommen sollte (zur Befristung s auch: BFG-Schreiben vom 14. Jänner 2016; Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 14. Dezember 2016).

#### **4. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt. Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist daher im Allgemeinen nicht revisibel (vgl. VwGH 23.09.2014, Ro 2014/01/0033).

Im vorliegenden Fall war im Wesentlichen eine bloß einzelfallbezogene Beurteilung im o.a. Sinne (Feststellung des Widmungsstandes der streitgegenständlichen Grundstücke bzw. der vom Erwerber mit diesen Grundstücken verfolgten Pläne) zu treffen.

Daher ist gegen dieses Erkenntnis eine Revision nicht zulässig.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

