

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, über die Beschwerde vom 22.05.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt A vom 09.04.2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 und Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 10.11.2014 (Aufhebung gemäß § 299 BAO), zu Recht

I. erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 10.11.2014 wird als nicht rechtzeitig eingebracht zurückgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) - Frau Bf - und Frau B, beide Hälfteneigentümerinnen der Liegenschaft EZ X, mit der Liegenschaftsadresse, Adresse2 verkauften mit Kaufvertrag vom 01.02.2013 die Liegenschaft um den Gesamtkaufpreis von 1.351.980 € an die Firma C. Laut Punkt III.8. des Kaufvertrages wurde die als Treuhänderin bestellte vertragserrichtende Notarin beauftragt, die Immobilienertragsteuer in Höhe von 3,5 % des Kaufpreises an die zuständige Behörde gutzubringen.

Mit Vorhalt vom 20.05.2014 wurde der Bf ein Formular übermittelt und darauf hingewiesen, dass dieses als Abgabenerklärung gelte. Die Bf wurde ersucht, das Formular ausgefüllt zu retournieren wobei darauf verwiesen wurde, dass bei Nichtbeantwortung die Immobilienertragsteuer aufgrund der übermittelten Unterlagen im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung festgesetzt würde.

Mit Vorhalt vom 08.08.2014 wurde die Bf vom Finanzamt aufgefordert, eine Kopie des Kaufvertrages zu übermitteln und Auskunft darüber zu geben, wann und wie die Anschaffung der Liegenschaft erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 05.09.2014 übermittelte die Bf den Kaufvertrag und teilte mit, dass das Grundstück von ihrer Mutter 1983 vererbt worden sei und die Vertragserrichterin und öffentliche Notarin die angefallene Immobilienvertragsteuer abgeführt habe.

Mit Vorhalt vom 24.09.2014 wurde die Bf ersucht, mitzuteilen, wann und in welcher Höhe die Immobilienvertragsteuer einbezahlt worden sei.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 10.11.2014 wurde die Einkommensteuer in Höhe von -398 € (Gutschrift) festgesetzt.

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 09.04.2015 wurde der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 10.11.2014 aufgehoben; begründend wurde ausgeführt, dass die sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, weshalb die Aufhebung des Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen sei.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 09.04.2015 wurde die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 101.398,50 € (= 25 % von 60 % von  $\frac{1}{2}$  von 1.351.980 €) in Ansatz gebracht, wobei die an Immobilienvertragsteuer entrichtete Anzahlung in Höhe von 23.659,65 € (= 25 % von 14 % von  $\frac{1}{2}$  von 1.351.980 €) berücksichtigt wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das als landwirtschaftliche Fläche veräußerte Grundstück mittlerweile in Bauland umgewidmet worden sei und dass gemäß § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 im Falle von Grundstücken, die nachträglich umgewidmet würden, die Anschaffungskosten mit 40 % des Veräußerungserlöses anzusetzen seien, wenn ein enger zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe. Aufgrund der Höhe des Kaufpreises, welcher sich an vergleichbarem Bauland orientiere, einem Immobilienentwickler als Käufer und der Tatsache der langen Vorlaufzeit im Zusammenhang mit Umwidmungen, gehe die Abgabenbehörde von diesem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang aus. Es seien daher die Anschaffungskosten mit 270.396 € (= 40 % von 675.990 €) anzusetzen, weshalb es zu einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 405.594 € für die Immobilienvertragsteuer komme. Die falsch berechnete und bereits abgeführte Steuer in Höhe von 23.659,65 € sei bei der Bescheiderstellung berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom 30.04.2015 ersuchte die steuerliche Vertreterin der Bf um Verlängerung der Beschwerdefrist für den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 09.04.2015, da für die Überprüfung des Sachverhaltes umfassende Erhebungen erforderlich seien.

Mit Bescheid vom 11.05.2015 wurde dem Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 nicht stattgegeben. Es wurde ausgeführt, dass der Fristverlängerungsantrag ohne jegliche zeitliche Angabe bis wann die Frist begehrt würde, eingebracht worden sei. Die vorgebrachte Begründung, dass noch umfassende Erhebungen erforderlich seien, könne

insofern nicht beurteilt werden, da nicht feststellbar sei, um welche Erhebungen es sich handle und wieviel Zeitaufwand dafür benötigt werde.

Mit Schriftsatz vom 22.05.2015 erhab die steuerliche Vertreterin der Bf Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO und den Einkommensteuerbescheid 2013, beide vom 09.04.2015. Zum Sachverhalt führte die steuerliche Vertreterin der Bf im Wesentlichen aus, dass die Liegenschaft im Erbweg im Jahr 1983 erworben worden sei, daher Altvermögen iSd § 30 Abs 4 EStG vorliege und das Grundstück am 31.03.2012 nicht steuerverfangen gewesen sei. Zum Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstückes (Kaufvertrag vom 01.02.2013) sei die Liegenschaft mit einer Bausperre belastet gewesen. Da bis zum Verkauf der Liegenschaft keine Umwidmung erfolgt sei, sei zur Einkünfteermittlung pauschal 86 % des Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten abgezogen worden. Der Veräußerungsgewinn sei mit dem in § 30a Abs 1 EStG vorgesehenen besonderen Steuersatz von 25 % besteuert worden und die Vertragserrichterin habe die Immobilienertragsteuer ordnungsgemäß abgeführt. Am 25.09.2014 habe der Wiener Gemeinderat die Umwidmung der vertragsgegenständlichen Liegenschaft beschlossen. Die diesbezügliche Verordnung sei am 23.10.2014 kundgemacht worden.

Bezüglich Rechtswidrigkeit des Inhaltes wegen Verfassungswidrigkeit führte die steuerliche Vertreterin der Bf aus, dass der rasche und grundlegende Systemwechsel in der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot und den Vertrauensschutz darstelle. Aus diesem Grund habe das Bundesfinanzgericht an das Verfassungsgericht den Antrag gestellt, die Wortfolge "aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und" in § 29 Z 2 EStG 1988 sowie die §§ 30, 30a, 30b und 30c EStG 1988 idF 1. StabG 2012 vom 31.03.2012, BGBl. I Nr. 22/2012, als verfassungswidrig aufzuheben. Die Anwendung des neuen Regelwerkes führe dazu, dass die Bf durch die Veräußerung eines im Jahr 1983 unentgeltlich im Erbweg erworbenen Grundstückes - auch in der Höhe unvorhersehbar - mit Einkommensteuer belastet worden sei. Die Bf sei bis 31.12.2012 bereits seit knapp drei Jahrzehnten in einer Rechtsposition gewesen, auf Grund der die Veräußerung des Grundstückes nicht einkommensteuerbar gewesen sei. Die im konkreten Fall angewendete Bestimmung des § 30 Abs 4 Z 1 und 2 EStG stelle wegen der Rückwirkung eine plötzliche und unvorhersehbare Einführung des Gesetzes dar und habe zu einer Enttäuschung des Vertrauens auf die Beibehaltung der alten Rechtslage bei der Bf geführt. Die steuerliche Vertreterin beantragte, den Einkommensteuerbescheid 2013 der Bf als verfassungswidrig aufzuheben und keine Immobilienertragsteuer festzusetzen.

Bezüglich Rechtswidrigkeit des Inhaltes wegen falscher Einkünfteermittlung führte die steuerliche Vertreterin der Bf aus, dass § 30 Abs 4 Z 1 EStG idF vor dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 geregelt habe, dass die Anschaffungskosten iHv 40 % des Veräußerungserlöses auch bei einer "späteren Umwidmung in engem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung" anzusetzen seien. Die Begriffspaare "enger zeitlicher Zusammenhang" und "enger wirtschaftlicher Zusammenhang" seien gesetzlich unbestimmt. Um die ungünstigere Pauschalbesteuerung

des § 30 Abs 4 Z 1 EStG auszulösen, müssten beide Bedingungen kumulativ erfüllt sein. Der Verkauf des Grundstückes sei Anfang Februar 2013 erfolgt. Nach den der steuerlichen Vertreterin vorliegenden Informationen sei das Grundstück erst mehr als 20 Monate nach dem Verkauf umgewidmet worden. Aus Sicht der steuerlichen Vertreterin bestehe bei einem derart langen Zeitraum kein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Veräußerung und Umwidmung. Hinsichtlich des Verkaufspreises pro Quadratmeter des Grundstückes von 290 € führte die steuerliche Vertreterin der Bf aus, dass das Grundstück eine sehr gute Lage im D mitten im Grünen und trotzdem in der Nähe der Stadt aufweise. Baugrundstücke in dieser Lage seien laut Immobilienpreisspiegel der WKO 2013 ab 417 € pro Quadratmeter gehandelt worden. Diese Preise würden auch durch aktuelle Internetrecherchen bestätigt. Die steuerliche Vertreterin der Bf wies daraufhin, dass die Preise laut Immobilienpreisspiegel 2013 mit rund 45 % erheblich über dem Verkaufspreis iHv 290 € gelegen seien. Die Bf wäre als wirtschaftlich orientierte Frau nicht bereit gewesen, das Grundstück um 290 € pro Quadratmeter zu verkaufen, wenn das aktuelle Preisniveau weit über 290 € pro Quadratmeter gelegen sei. Eine erhöhte Pauschalbesteuerung könne nur dann zu Anwendung kommen, wenn im Veräußerungserlös Wertsteigerungen enthalten seien, die auf eine Umwidmung zurückzuführen seien. Bei gewöhnlichen Wertsteigerungen könne es zu keiner erhöhten Besteuerung kommen. Somit sei auch kein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben. Weiters wies die steuerliche Vertreterin der Bf darauf hin, dass die Tätigkeit des Verkäufers (gemeint: Käufers) als Immobilienentwickler keinen unmittelbaren Einfluss auf die Beurteilung des Sachverhaltes habe. Der Verkäufer (gemeint: Käufer) könnte das Grundstück auch aus rein spekulativen Motiven und nicht zur Bebauung nach Umwidmung erworben haben.

Bezüglich Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führte die steuerliche Vertreterin der Bf aus, dass die Umwidmung erst im Oktober 2014 durch Kundmachung mit Verordnung erfolgt sei. § 30 Abs 4 Z 1 EStG in der zur Veräußerung geltenden Fassung habe nicht geregelt, dass eine nachträgliche Umwidmung ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstelle. Daher sei die Erfassung der "Umwidmungssteuer" im Einkommensteuerbescheid 2013 auch verfahrenstechnisch nicht korrekt, und es seien die beiden Bescheide vom 09.04.2015 (Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO und der Einkommensteuerbescheid 2013) aufzuheben.

Mit Vorlagebericht vom 03.07.2015 wurde die Beschwerde 22.05.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 09.04.2015, ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung, dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit E-Mail vom 07.10.2015 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bf eine Seite des Immobilienpreisspiegels der WKO 2013 an das Bundesfinanzgericht aus der hervorgeht, dass der Quadratmeterpreis für "Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser (600-800 m<sup>2</sup>) in E 10., G" in den Jahren 2013 bzw 2014 in "normaler Wohnlage" 278 €

(2013) bzw 281,7 € (2014), in "guter Wohnlage" 320 € (2013) bzw 335,7 € (2014) und in "sehr guter Wohnlage" 417,5 € (2013) bzw 431,4 € (2014) betragen habe.

Mit Schreiben vom 16.02.2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Magistratsabteilung 21 (Planungsauskunft) des Magistrates der Stadt E, mitzuteilen, seit wann die Umwidmung der Liegenschaft EZ X, mit der Liegenschaftsadresse Adresse2, von Grünland/Ländliches Gebiet in Bauland geplant bzw betrieben worden sei bzw wann die ersten konkreten Maßnahmen (Verfahrensschritte) im Zusammenhang mit der Umwidmung der bezeichneten Liegenschaft von Grünland/Ländliches Gebiet in Bauland durch den Beschluss des Gemeinderates am 25.09.2014 gesetzt worden seien und ab welchem Zeitpunkt die Eigentümer der in Rede stehenden Liegenschaft mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgehen haben können, dass die gegenständliche Liegenschaft in absehbarer Zeit von Grünland/Ländliches Gebiet in Bauland umgewidmet werde ("Umwidmungszusage der Gemeinde").

Mit E-Mail vom 03.03.2016 wurde dem Bundesfinanzgericht von Seiten der Magistratsabteilung 21 des Magistrates der Stadt E mitgeteilt, dass in den Jahren 1993/94 für das Areal "F" ein städtebauliches Expertenverfahren durchgeführt worden sei. Ziel der Planung sei die Schaffung qualitätsvoller Wohngebiete mit attraktiver Grünzuordnung gewesen. Für die ersten beiden Bauteile sei in den Jahren 1995 und 1996 eine entsprechende Baulandwidmung ausgewiesen worden. Die Umsetzung des dritten und östlichsten Bauteils, in welchem sich die gegenständliche Liegenschaft befindet, sei zurückgestellt worden, da die Verfügbarkeit der Grundflächen und der Bedarf an zusätzlichem Wohnraum zu diesem Zeitpunkt nicht gegeben gewesen seien. Der gegenständliche Bereich sei im Stadtentwicklungsplan für E von 1994 im längerfristigen Leitbild als Wohngebiet und im Stadtentwicklungsplan für E aus 2005 im Leitbild - Bauliche Entwicklung als bebaubares Stadtgebiet ausgewiesen worden. Im April 2010 sei mit der Erstellung eines neuen Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes (Entwurf 7924) begonnen worden, welcher zunächst im März 2012 und nach einer Überarbeitungsphase im August 2013 nochmals dem Fachbeirat für Stadtplanung und Stadtgestaltung zur Begutachtung vorgelegt worden sei. Noch vor der Durchführung der öffentlichen Einsichtnahme sei der Antrag zurückgestellt worden. Im Jahr 2014 sei neuerlich ein Verfahren unter der Entwurfsnummer 8103 eingeleitet worden. Der Entwurf sei im März 2014 dem Fachbeirat vorgestellt und vom 24. April bis 5. Juni 2014 zur öffentlichen Einsichtnahme aufgelegt worden. Innerhalb dieses Zeitraumes habe für die Bevölkerung die Möglichkeit bestanden, die beabsichtigte Umwidmung einzusehen. Des Weiteren habe in der Zeit vom 19. Mai bis zum 30. Mai 2014 im Haus der Begegnung G eine Informationsveranstaltung bezüglich der geplanten Entwicklung stattgefunden. Die Genehmigung des Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes durch den Gemeinderat sei am 25. September 2014 erfolgt.

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

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt fest:

Die Bf und Frau B verkauften als Hälfteneigentümerinnen die Liegenschaft EZ X, mit der Liegenschaftsadresse, Adresse2 mit Kaufvertrag vom 01.02.2013 um den Gesamtkaufpreis von 1.351.980 € an die Firma C.

Die Umwidmung der Liegenschaft von Grünland/Ländliches Gebiet in Bauland erfolgte durch die Genehmigung des Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes durch den Gemeinderat der Stadt E am 25.09.2014.

Der Verkaufspreis pro Quadratmeter des Grundstückes beträgt 290 €.

Der Quadratmeterpreis für "Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser (600-800 m<sup>2</sup>) in E 10., G" betrug im Jahr 2013 in "normaler Wohnlage" 278 €, in "guter Wohnlage" 320 € und in "sehr guter Wohnlage" 417,5 €.

Die Immobilienertragsteuer wurde in Höhe von 3,5 % des Veräußerungserlöses ds 23.659,65 € (= 50 % von 25 % von 14 % von 1.351.980 €) abgeführt.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 09.04.2015 wurde Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 101.398,50 € (= 50 % von 25 % von 60 % von 1.351.980 €) festgesetzt, abzüglich der abgeführten Steuer in Höhe von 23.659,65 €.

Der Bescheid vom 09.04.2015 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 (Aufhebung gemäß § 299 BAO) vom 10.11.2014, wurde am 14.04.2015 zugestellt.

Ein Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO wurde nicht eingebracht.

Eine Bescheidabänderung gemäß § 295a BAO hat nicht stattgefunden.

Die Beschwerde wurde am 22.05.2015 (Postaufgabe) eingebracht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Kaufvertrag vom 01.02.2013, dem Immobilienpreisspiegel der WKO für "Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser (600-800 m<sup>2</sup>) in E 10., G" für 2013, dem Einkommensteuerbescheid 2013 vom 09.04.2015, dem Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 30.04.2015, der Beschwerde vom 22.05.2015, der E-Mail vom 03.03.2016 der Magistratsabteilung 21 des Magistrates der Stadt E sowie einem Grundbuchsauszug.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

§ 30 Abs 4 EStG 1988 idF BGBI. I 22/2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012 ab 01.04.2012) lautet:

*"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."*

## 1. Rechtswidrigkeit des Inhalts wegen Verfassungswidrigkeit

Die steuerliche Vertreterin der Bf äußerte in der Beschwerde Bedenken, dass der rasche und grundlegende Systemwechsel in der Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot und den Vertrauensschutz darstelle.

Der Verfassungsgerichtshof sieht bei der 2012 eingeführten Immobilienertragsteuer (ImmoESt) den Vertrauensschutz nicht verletzt: "Der Umstand, dass bis zum Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach Ablauf einer bestimmten Frist nicht im Rahmen der Besteuerung des Einkommens zu erfassen waren, mag nicht zu bewirken, dass auf den unveränderten Fortbestand dieser Rechtslage ein verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen bestünde, und zwar auch dann nicht, wenn im Einzelfall die für das Bestehen einer Steuerpflicht relevante Frist bereits abgelaufen gewesen sein sollte. Die Tatsache, dass der Steuerpflichtige nach Ablauf einer bestimmten Frist nach Erwerb eines Grundstückes gemäß der jeweils maßgebenden Rechtslage davon ausgegangen ist, dass die Veräußerung des Grundstückes infolge Ablaufs dieser Frist keiner Ertragsteuerpflicht unterliegen werde, begründet für sich allein keine schutzwürdige Position, die einer in der vorgenommenen Weise erfolgten gesetzlichen Änderung verfassungsrechtliche Schranken setzen würde. Vielmehr bleibt es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Mit der Einbeziehung nicht steuerverfangener Grundstücke greift der Gesetzgeber nicht rückwirkend in bestehende Rechtspositionen ein. Maßgeblicher Besteuerungstatbestand ist nämlich die Veräußerung in Form des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes. Da die Regelung Veräußerungen nach dem 31. März 2012 und somit Veräußerungen ab Inkrafttreten erfasst, knüpft sie nicht an die bereits vor Inkrafttreten verwirklichten Veräußerungsvorgänge geänderte, für den Steuerpflichtigen nachteilige Rechtsfolgen. Sie regelt vielmehr aus der zeitlichen Perspektive der Erlassung des Gesetzes die Rechtsfolgen für Veräußerungen ab dem Inkrafttreten der Regelung" (vgl VfGH vom 25.09.2015, G111/2015).

Die von der steuerlichen Vertreterin der Bf erhobenen Bedenken treffen somit nicht zu.

## 2. Rechtswidrigkeit des Inhaltes wegen falscher Einkünfteermittlung

§ 30 Abs 4 Z 1 EStG sieht auch eine nach der Veräußerung erfolgte Umwidmung, die aber in wirtschaftlichem und zeitlichem Zusammenhang mit dieser Veräußerung steht, als Besteuerungsfall des § 30 Abs 4 Z 1 EStG vor. Ein solcher Fall liegt vor, wenn ein Grundstück zwar noch als Freifläche verkauft wird, im Zeitpunkt der Veräußerung aber bereits eine Umwidmung absehbar ist und der Verkauf des Grundstückes in Hinblick auf diese absehbare Umwidmung erfolgt. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung und einer später erfolgten Umwidmung liegt jedenfalls vor, wenn für das Grundstück bereits der volle Baulandpreis bezahlt wird. In solch einem Fall kann davon ausgegangen werden, dass dieser Veräußerungspreis nur deshalb vereinbart wurde, weil beide Vertragsparteien mit einer Umwidmung des veräußerten Grundstückes gerechnet haben (vgl dazu EStR 2000, Rz 6672; *Bodis/Hammerl in Doralt,/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, Tz 281; Klaushofer/Steckenbauer/Leitner/Urtz in Urtz, ÖStZ Spezial-Die neue Immobiliensteuer, 149*).

Im Beschwerdefall lag der Quadratmeterpreis für das verkaufte Grundstück mit 290 € laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftstreuhänder 2013 für durchschnittlich erzielte Quadratmeterpreise für "Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser (600-800 m<sup>2</sup>) in E 10., G" zwischen "normale Wohnlage" mit 278 € und "gute Wohnlage" mit 320 €. Dass für das in Rede stehende Grundstück ein Baulandpreis und nicht ein Preis für Grünflächen bezahlt wurde, ist offensichtlich. Damit ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung des in Rede stehenden Grundstückes und einer erwarteten Umwidmung derselben in Bauflächen im Beschwerdefall gegeben. Weshalb die steuerliche Vertreterin der Bf in der Beschwerde davon ausgeht, dass es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft "um eine sehr gute Lage im D mitten im Grünen und trotzdem in der Nähe der Stadt" handle, in der laut Immobilienpreisspiegel der WKO 2013 der Quadratmeter ab 417 € gehandelt worden sei, hat sie nicht dargelegt. Gleichzeitig übersieht sie aber, dass es sich bei dem Quadratmeterpreis von 417,5 € laut Immobilienpreisspiegel der WKO 2013 um "Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser (600-800 m<sup>2</sup>) in E 10., G" handelt, während die Bf "Grünland/Ländliches Gebiet" - laut Grundbuch landwirtschaftlich genutzte Grundflächen (Äcker, Wiesen oder Weiden) - im Ausmaß von 4.683 m<sup>2</sup> verkauft hat.

Allerdings bedarf es für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG kumulativ zum wirtschaftlichen auch eines zeitlichen Zusammenhangs zwischen Veräußerung und Umwidmung. Das Kriterium des zeitlichen Zusammenhangs ist eigenständig zu beurteilen, ansonsten der Gesetzgeber dieses Kriterium nicht neben jenem des wirtschaftlichen Zusammenhangs angeführt hätte (so auch *Klaushofer/Steckenbauer/Leitner/Urtz in Urtz, ÖStZ Spezial-Die neue Immobiliensteuer, 149*). Auch die EStR 2000, Rz 6672, führen aus, der zeitliche Zusammenhang sei im Einzelfall zu untersuchen.

Dass der enge zeitliche Zusammenhang nicht einfach im wirtschaftlichen aufgeht, zeigt auch die mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I 2014/05 mit Wirkung ab 1.1.2015 erfolgte Novellierung des § 30 Abs 4 Z 1 EStG, mit der der letzte Satz der Z 1 wie folgt geändert wurde:

*„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 aufgrund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a Bundesabgabenordnung“.*

Dazu bemerken die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (360 BlgNR 25. GP 9), die Novellierung sei erfolgt, weil sich das bisherige Abstellen auf einen engen zeitlichen Zusammenhang aus der Sicht der Rechtsanwender nicht bewährt habe. Daher sollte in Zukunft nicht mehr ein enger zeitlicher Zusammenhang erforderlich sein, sondern stattdessen jede Umwidmung relevant sein, die innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung stattfindet, sofern ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Veräußerung gegeben ist (vgl *Unger* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 22. EL § 30 Anm 35).

Die Erläuterungen zeigen nicht nur, dass das Kriterium des engen zeitlichen Zusammenhangs eigenständig zu beurteilen war, sondern auch, dass ebendiese Beurteilung, auch mangels entsprechender Aussagen in den Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 oder auch der EStR 2000, in der Praxis schwierig war.

Zu berücksichtigen ist, dass der Gesetzgeber nicht von irgendeinem zeitlichen Zusammenhang (der auch noch nach 30 Jahren bestehen könnte), sondern von einem *engen* zeitlichen Zusammenhang sprach. Ein *enger* zeitlicher Zusammenhang wird aber wohl nur anzunehmen gewesen sein, wenn schon bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes aufgrund konkreter Umstände mit einer Umwidmung in der nächsten Zeit nach der Veräußerung zu rechnen war. Die mit der Novellierung durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 eingeführte absolute Zeitspanne zwischen Veräußerung und Umwidmung von fünf Jahren könnte dafür als äußerste Grenze für einen solchen engen zeitlichen Zusammenhang herangezogen werden.

Daher kann allein aus der Bezahlung eines Baulandpreises nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht auf einen engen zeitlichen Zusammenhang geschlossen werden (so auch *Klaushofer/Steckenbauer/Leitner/Urtz* in *Urtz*, ÖStZ Spezial-Die neue Immobiliensteuer, 149). Die Preisbildung spiegelt vor allem die Erwartungen der Parteien an die zukünftige Entwicklung des Grundstückswertes wider. Sie sagt aber nichts über zeitliche Dimension dieser Erwartung oder über die Umsetzung der erwarteten Umwidmung aus. Ein Baulandpreis stellt daher unzweifelhaft ein entscheidendes Indiz für einen wirtschaftlichen, nicht aber für einen engen zeitlichen Zusammenhang der Veräußerung mit einer Umwidmung dar. Um diesen zeitlichen Zusammenhang bejahen zu können, müssten vielmehr andere Indizien vorliegen, die auf eine Umwidmung im zeitlichen Nahebereich der Grundstücksveräußerung schließen lassen. Solche Indizien

könnten eine das Grundstück betreffende Verkehrserschließung oder ein bereits laufendes Umwidmungsverfahren, sein.

Wie aus den Ausführungen der Magistratsabteilung 21 des Magistrates der Stadt E hervorgeht, wurde bereits in den Jahren 1993/94 für das Areal der "F" ein städtebauliches Expertenverfahren durchgeführt. Der gegenständliche Bereich wurde im Stadtentwicklungsplan für E von 1994 im längerfristigen Leitbild als Wohngebiet und im Stadtentwicklungsplan für E aus 2005 im Leitbild - Bauliche Entwicklung als bebaubares Stadtgebiet ausgewiesen. Im April 2010 wurde mit der Erstellung eines neuen Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes begonnen, welcher bereits im März 2012 und nach einer Überarbeitungsphase im August 2013 erneut dem Fachbeirat für Stadtplanung und Stadtgestaltung zur Begutachtung vorgelegt wurde. Die Genehmigung des Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes durch den Gemeinderat erfolgte am 25.09.2014. Die zeitliche Darstellung der Planung und Umsetzung der schrittweisen Stadtentwicklung zeigt, dass bereits zwanzig Jahre vor dem Verkauf der Liegenschaft am 01.02.2013 ein städtebauliches Expertenverfahren für das Areal der "F" durchgeführt wurde. Auf Grund des Umstand, dass für die ersten beiden Bauteile schon in den Jahren 1995 und 1996 eine entsprechende Baulandwidmung ausgewiesen wurde, war absehbar, dass die Umsetzung des dritten und östlichsten Bauteiles, in welchem sich die gegenständliche Liegenschaft befindet, in einer weiteren Entwicklungsphase realisiert werde, was auf eine Umwidmung im zeitlichen Nahebereich der Grundstücksveräußerung schließen ließ. Im Hinblick darauf, dass die Umwidmung der von der Bf veräußerten Liegenschaft von Grünland/Ländliches Gebiet in Bauland durch die Genehmigung des Flächenwidmungs- und Bebauungsplanes durch den Gemeinderat am 25.09.2014 und somit weniger als zwanzig Monate nach dem Verkauf der Liegenschaft am 01.02.2013 erfolgte, war sehr wohl von einem *engen* zeitlichen Zusammenhang zwischen Veräußerung und Umwidmung der Liegenschaft auszugehen.

Im Beschwerdefall ist daher aufgrund des Baulandpreises ein enger wirtschaftlicher und auf Grund des Umstandes, dass das Areal der "F" bereits seit zwanzig Jahren im Stadtentwicklungsplan als Wohngebiet ausgewiesen und schrittweise realisiert wird, auch ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung und der späteren Umwidmung zu bejahen. Daher ist die Besteuerung des in Rede stehenden Grundstücksverkaufes nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 vorzunehmen und vom Veräußerungspreis in Höhe von 675.990 € (= ½ von 1.351.980 €) ein Pauschalsatz von 40 % bzw 270.396 € abzuziehen. Der Immobilienertragsteuer in Höhe von 25 % unterliegen daher 405.594 €, die Steuer beträgt 101.398,50 €.

### 3. Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften

Mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBI. I 2014/105 (ab 1.1.2015) wurde der letzte Satz des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 (*"Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung"*

*in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.“) durch den folgenden Satz ersetzt:*

*“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”.*

Gemäß § 295a Abs 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Bezüglich der Ausführungen der steuerlichen Vertreterin der Bf, wonach § 30 Abs 4 Z 1 EStG in der zur Veräußerung geltenden Fassung nicht geregelt habe, dass eine nachträgliche Umwidmung ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstelle und daher die Erfassung der "Umwidmungssteuer" im Einkommensteuerbescheid 2013 verfahrenstechnisch nicht korrekt sei, ist darauf zu verweisen, dass es eine Frage des Inhaltes bzw der Auslegung der materiellrechtlichen Abgabenvorschriften ist, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 295a Tz 4). Außerdem hat die Abgabenbehörde die Rechtswidrigkeit nicht durch Abänderung (295a BAO), sondern durch Aufhebung (§ 299 BAO) beseitigt.

4. Zurückweisung der Beschwerde vom 22.05.2015 gegen den Bescheid vom 09.04.2015 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 (Aufhebung gemäß § 299 BAO) vom 10.11.2014

Gemäß § 245 Abs 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat.

Gemäß § 260 Abs 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Da der Bescheid vom 09.04.2015 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 (Aufhebung gemäß § 299 BAO) vom 10.11.2014, der laut Beschwerde vom 22.05.2015 (Postaufgabe: 22.05.2015) am 14.04.2015 zugestellt wurde, mit Beschwerde vom 22.05.2015 angefochten wurde, wurde die Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 (Aufhebung gemäß § 299 BAO) vom 09.04.2015, zugestellt am 14.04.2015, nicht fristgerecht eingebracht.

Hingewiesen wird darauf, dass mit Schreiben vom 30.04.2015 um Verlängerung der Beschwerdefrist für den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 09.04.2015 ersucht wurde,

nicht jedoch um Verlängerung der Beschwerdefrist für den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 (Aufhebung gemäß § 299 BAO) vom 09.04.2015.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 (Aufhebung gemäß § 299 BAO) vom 09.04.2015 war daher gemäß § 260 Abs 1 lit b BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, wie der Begriff "enger zeitlicher Zusammenhang" im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBI. I 22/2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012 ab 01.04.2012) auszulegen ist, liegt keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor. Da die Voraussetzungen des Art 133 Abs 4 B-VG erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision zulässig.

E, am 30. Juli 2018