

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***AdrBf***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 6. Juni 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6. Mai 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer ***1***, betreffend Grunderwerbsteuer am 15. Juli 2021 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 25.06.2018 brachte die ***NN1*** als Einbringerin folgende Liegenschaften in Form einer gesellschaftsrechtlichen Sacheinlage in die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die ***Bf***, als Übernehmende ein:

EZ ***2***, KG ***3***

EZ ***4***, KG ***3***

EZ ***5***, KG ***3***

Die Sacheinlage und Einbringung erfolgte laut Vertrag ohne Gegenleistung, somit weder unter Gewährung neuer Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte noch unter Änderung von Beteiligungs- oder Stimmrechtsverhältnisse.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel setzte daraufhin der Bf. mit Bescheid vom 06.05.2019, Erfassungsnummer ***1***, die Grunderwerbsteuer mit € 109.839,10 fest.

In der Bescheidbegründung heißt es dazu:

*„Die Festsetzung erfolgt für die Einbringung von drei EZ, KG **3**. Es liegt ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang außerhalb vom UmgrStG vor und die Steuer ist vom Grundstückswert bzw. gemeinen Wert zu berechnen.*

Unter Zugrundelegung der Feststellungen der Einheitsbewertung war für die im Grundvermögen bewerteten Teile des eingebrachten Vermögens der Grundstückswert (GW - § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz) auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung der GrESt zu unterziehen.

*EZ ***2***, bewertet als unbebautes Gst. EW-AZ ***6*** GW € 171.016,83 plus*

*EZ ***5*** teilweise. 3.094 m² bewertet als Einfamilienhaus unter EW-AZ ***7*** € 712.509,12 = gesamt € 883.525,95.*

*Die restlichen 5.674 m² der EZ ***5*** sowie 1.918 m² EZ ***4*** sind unter EW-AZ ***8*** bewertet.*

Als Wertansatz für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke außerhalb des Familienverbandes ist nach Auffassung des BMF der gemeine Wert maßgebend (sh Fellner, TZ 30e zu § 4 GrEStG).

Der gemeine Wert wurde im Schreiben vom 30.04.2019 mit € 2.533.305,53 angegeben. Die Richtlinie BMF 13.05.2016, 010206/0058-VI/5/16 ist zu beachten. Bemessungsgrundlage gesamt € 883.525,95 plus € 2.533.305,53 = € 3.416.831,48.“

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 06.06.2019.

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.08.2019 als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 26.09.2019 den Vorlageantrag, der u.a. eine Zusammenfassung des Beschwerdevorbringens enthält.

Zum Beweis dafür, dass von den im Grundbuch vermerkten 3.094 m² ein Anteil von 2.092 m² auf landwirtschaftlich genutzte Grundflächen entfällt, verweist die Bf. auf einen entsprechenden Grundbuchsatz.

Die landwirtschaftliche Nutzung ergibt sich ihrer Ansicht nach auch aus dem Umstand, dass die Liegenschaft zu diesem Zweck verliehen wurde.

Die verbleibenden Flächen der EZ ***5*** im Ausmaß von 5.674 m² werde dem EW-AZ 12 ***8*** zugeschrieben. Die Nutzungsart dieser Fläche werde als landwirtschaftlicher Betrieb eingestuft.

Auf dieser Liegenschaft befinde sich eine eingeschossige, nicht unterkellerte Bebauung mit Dachboden, bestehend aus zwei über eine Hofüberdachung verbundenen Gebäudeteilen mit ursprünglicher Mischnutzung – Wohnen und landwirtschaftlicher Betrieb – mit rund 255 m² bebauter Fläche (Hauptgebäude). Weiters befänden sich diverse Nebengebäude, Carport und Gerätehütten mit ebenfalls rund 160 m² bebauter Fläche auf der Liegenschaft, sowie ein Gewächshaus mit rund 480 m² bebauter Fläche.

Die Hauptgebäude seien 1952 bewilligt worden. Am Gebäude sei innerhalb der letzten 10 Jahre eine Sanierung der Fassade durchgeführt worden. Ansonsten befinde sich die Substanz in desolatem Zustand. Das Gebäude sei unbeheizt, die ursprünglich als einzige Heizmöglichkeit vorgesehenen Stückholzöfen seien demontiert. Die Liegenschaft verfüge über keinen Anschluss an das öffentliche Kanalnetz oder Wassernetz, Brunnen und Senkgrube seien vorhanden.

Die Grunderwerbsteuer werde nach § 4 Abs. 1 GrEStG grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert berechnet. Der Grundstückswert sei dabei entweder nach dem Pauschalwertmodell oder anhand eines Immobilienpreisspiegels abzuleiten. Der geringere gemeine Wert könne überdies nachgewiesen werden. Diese Bestimmung sei, soweit nicht die Ausnahmeregelung nach § 4 Abs. 2 GrEStG zur Anwendung komme, auch für Erwerbsvorgänge für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke anzuwenden.

Der gemeine Wert werde gem. § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen wäre. Alle, aber nur die gewöhnlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, seien bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen. Beim gemeinen Wert handle es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe einer Preisschätzung zu ermitteln sei, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstabe. Der gemeine Wert sei grundsätzlich nur für ein selbständiges Wirtschaftsgut oder für eine ganz wirtschaftliche Einheit maßgeblich. Der gemeine Wert einer Liegenschaft ergebe sich im Wesentlichen aus Angebot und Nachfrage im gewöhnlichen Geschäftsverkehr.

Wie auch in der BMF-Grunderwerbsteuer-Info (BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016) dargelegt - so die Bf. weiter - gehen die Ausführungen betreffend Grundstückswert als Mindest- und Ersatzbemessungsgrundlage aus folgenden Gründen ins Leere:

- Die Ermittlung nach dem Pauschalwertmodell auf Basis des Bodenwertes sei nicht möglich, weil dieses Modell durch den Verweis auf § 53 BewG 1955 nur auf Grundstücke des Grundvermögens angewendet werden dürfe.
- Die Ermittlung anhand eines Immobilienpreisspiegels sei jedenfalls für das Jahr 2018 nicht möglich, weil der Immobilienpreisspiegel der Statistik Austria, welcher laut Grundstückswertverordnung ab 1. Jänner 2017 zu verwenden sei, keine Kategorie für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke vorsehe.
- Da der Grundstückswert bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken daher von vornherein nicht nach der Grundstückswertverordnung ermittelt werden könne, sei es auch nicht möglich, den demgegenüber geringeren Wert nachzuweisen.

Demnach würde für Übertragungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nur die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage zum Tragen kommen, ohne eine Mindestbemessungsgrundlage beachten zu müssen. Bei unentgeltlichen Übertragungen würde deshalb das GrEStG mangels Bemessungsgrundlage nicht zur Anwendung gelangen.

Trotz der offenbar vorhandenen Gesetzeslücke werde in der BMF-Grunderwerbsteuer-Info dennoch weiter ausgeführt, dass eine derartige Auslegung nicht im Willen des Gesetzgebers sei und bei unentgeltlichen Übertragungen der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei.

Diese Vorgehensweise erscheine daher unsachgemäß. Denn das Gesetz sehe grundsätzlich den Grundstückswert als Mindestbemessungsgrundlage vor und demgegenüber sei der gemeine Wert nur dann heranzuziehen, wenn dieser als geringere Bemessungsgrundlage nachgewiesen werden könne.

Da der gemeine Wert als Mindestbemessungsgrundlage regelmäßig wesentlich höher sei als der Grundstückswert, würde es dadurch zu einem Ungleichgewicht kommen, das jedenfalls nicht im Willen des Gesetzgebers sein könne.

Im vorliegenden Fall solle daher auf den fehlenden Bezug im Gesetz abgestellt werden, sodass aufgrund der fehlenden Bestimmung keine Grunderwerbsteuer für den oben beschriebenen Sachverhalt anfallen könne.

Ihrer Meinung nach ergebe sich daher aus dem o.a. Rechtsvorgang eine Bemessungsgrundlage von € 0,00.

Am 15. Juli 2021 fand in Wien die mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakt sowie durch Abfragen im Grundbuch (samt Einsicht in die Urkundensammlung) sowie im Grundinformationssystem zu EWAZ 12/***9***, EWAZ 12/***10*** und EWAZ 12/***8***. Daraus ergibt sich der oben wiedergegebene - unstrittige - Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang, der auch bei der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde. Unstrittig ist insbesondere, dass für die gegenständlichen Liegenschaften Einheitswertbescheide vorliegen und demnach 2 wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens (1 unbebautes Grundstück + 1 Einfamilienhaus) und 1 wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (1 landwirtschaftlicher Betrieb) vorliegen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Die wichtigsten Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987, der Grundstückswertverordnung und des Bewertungsgesetzes in der entscheidungsmaßgeblichen Fassung lauten:

§ 4 GrEStG 1987:

(1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes

zu berechnen.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des

Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

(2) Abweichend von Abs. 1 ist bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:

1. bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;
2. bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;
3. bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3;
4. bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

(3) Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils zu berechnen.

Grundstückswertverordnung (GrWV):

Auf Grund des § 4 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 – GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 118/2015, wird im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler verordnet:

§ 1 Methoden der Grundstückswertermittlung

§ 1 Wird der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 erster und zweiter Satz des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 34/2015 (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (Gebäudewert) ermittelt, ist nach § 2 vorzugehen.

Wird der Grundstückswert in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes ermittelt, ist nach § 3 vorzugehen. Für jede wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG. 1955 kann die Ermittlungsmethode frei gewählt werden.

§ 2 Pauschalwertmodell

§ 2 (1) Je nach Beschaffenheit der wirtschaftlichen Einheit, für die der Grundstückswert zu ermitteln ist, ist entweder nur der Grundwert (Abs. 2), nur der Gebäudewert (Abs. 3) oder beides zu berechnen.

(2) Berechnung des Grundwertes:

1. Für den (anteiligen) dreifachen Bodenwert ist die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter zu multiplizieren. Für den Bodenwert pro Quadratmeter ist jener Wert maßgebend, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde; § 6 Abs. 3 GrEStG 1987 ist anzuwenden. Anfragen an das Finanzamt um Bekanntgabe des Bodenwertes müssen elektronisch im Wege von FinanzOnline erfolgen. Dies gilt nicht, wenn die elektronische Anfrage mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist.

2. Der (anteilige) dreifache Bodenwert ist mit den Faktoren hochzurechnen, die in der Anlage je Gemeinde, in Gemeinden über 100 000 Einwohnern (Stichtag 1. Jänner 2015) für einen oder mehrere Bezirke bzw. Stadtteile festgelegt werden.

3. Erstreckt sich eine wirtschaftliche Einheit über zwei oder mehr Gemeinden, sind für die auf die einzelne Gemeinde entfallenden Grundflächenanteile die jeweiligen Hochrechnungsfaktoren heranzuziehen.

(3) Berechnung des Gebäudewertes:

1. Für den (anteiligen) Wert des Gebäudes ist zunächst die (anteilige) Nutzfläche (lit. a), wenn diese nicht bekannt ist, die um 30% gekürzte (anteilige) Bruttogrundrissfläche (lit. b), mit einem Baukostenfaktor (Z 2), der im Ausmaß der Z 3 anzusetzen ist, zu multiplizieren.

...

§ 3 Ermittlung anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels

...

2) Für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2016 entsteht, sind ausschließlich die im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich heranzuziehen. Diese Immobiliendurchschnittspreise dürfen nur angewendet werden, wenn das Grundstück mit den

für die Bewertung eines gleichartigen Grundstückes zugrunde liegenden Kategorien der Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise übereinstimmt. Der Grundstückswert beträgt 71,25% des ermittelten Wertes. Der Bundesanstalt Statistik Österreich ist für die Erstellung der jährlich zu veröffentlichenden Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise vom Bundesminister für Finanzen ein Kostenersatz gemäß § 32 Abs. 4 Z 1 des Bundesstatistikgesetzes 2000 zu leisten.

Bewertungsgesetz:

§ 10 Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert.

(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

I. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

§ 29 Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören

1. das landwirtschaftliche Vermögen,
2. das forstwirtschaftliche Vermögen,
3. das Weinbauvermögen,
4. das gärtnerische Vermögen,
5. das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen.

II. Grundvermögen

§ 51 Begriff des Grundvermögens

(1) Zum Grundvermögen gehört der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen

die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Umzäunungen sowie Weg- und Platzbefestigungen sind bei gewerblich genutzten Grundstücken stets als Vorrichtungen anzusehen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bildet ein selbständiges Grundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes.

(2) Als Grundstücke gelten auch das Baurecht und sonstige grundstücksgleiche Rechte.

(3) Als Grundstück gilt auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Bodens errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

§ 52 Abgrenzung des Grundvermögens von anderen Vermögensarten

(1) Zum Grundvermögen gehört nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört.

(2) Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen sind dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als Land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, z. B., wenn sie hienach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

(3) Zum Grundvermögen gehören nicht die Betriebsgrundstücke (§ 60) und die Gewerbeberechtigungen (§ 61).

§ 53 Bewertung von bebauten Grundstücken.

(1) Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken (Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist, und Grundstücke, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden), ist vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen.

(2) Als Bodenwert ist der Wert maßgebend, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück gemäß §§ 55 zu bewerten wäre. Dabei sind insbesondere die Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen den gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussende Umstände zu berücksichtigen. Der Wert jener Fläche, die das Zehnfache der bebauten Fläche nicht übersteigt, ist um 25. v. H. zu kürzen.

(3) Der Gebäudewert ist vorbehaltlich der Bestimmungen der Abs. 4 und 5 aus dem Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach der Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Kubikmeter des umbauten Raumes der Gebäude oder der Gebäudeteile ergibt. Umbauter Raum ist der auf

mindestens drei Seiten von Wänden umschlossene innere nutzbare Raum zuzüglich des Raumes, den die Umwandung einnimmt.

§ 55 Bewertung von unbebauten Grundstücken.

(1) Unbebaute Grundstücke sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

(2) Als unbebaute Grundstücke gelten auch Grundstücke, auf denen sich Gebäude befinden, deren Wert und Zweckbestimmung gegenüber dem Wert und der Zweckbestimmung des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung sind.

Erwägungen:

Abgabenrechtliche Tatbestände sind nach dem abgabenrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Abgabengesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung auszulegen. Im Hinblick auf die endgültige Bestimmung des Begriffs des Grundstücks im Abgabenrecht ist eine Auslegung nach außersteuerrechtlichen Regelungen – wie zB nach grundbuchsrechtlichen Bestimmungen – ausgeschlossen (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402).

Über wirtschaftliche Einheiten haben die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes abzusprechen (vgl. VwGH 19. 9. 2001, 2001/16/0402).

Die Bindungswirkung eines Einheitswertbescheides schließt alle Elemente des Spruches ein und damit auch die Feststellungen über die Art des Gegenstandes, also über die Vermögensart, die Art der wirtschaftlichen Einheit, die Qualifizierung als Untereinheit und über die Zurechnungsträger (vgl. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0337).

Maßgebend sind die Feststellungen im Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld.

Hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften liegen unstrittig folgende Bewertungen vor:

	EZ	Größe	bewertet als	EW-AZ
1	EZ ***2***	862 m ²	unbebautes Grundstück	12/***6***
2	tlw. EZ ***5***	3.094 m ²	Einfamilienhaus	12/***7***
3	restliche EZ ***5*** + EZ ***4***	5.674 m ² + 1.918 m ²	Landwirtschaftlicher Betrieb	12/***8***

Nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid hinsichtlich der Bewertung zu Recht eine Differenzierung vorgenommen und unterschieden zwischen einerseits Grundvermögen (Position 1 und 2 der obigen Tabelle – Bewertung nach dem Pauschalwertmodell) und andererseits land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (Position 3 der obigen Tabelle – Bewertung auf der Basis des gemeinen Wertes gem. § 10 Abs. 2 BewG). Dies wird wie folgt begründet:

Zum Grundvermögen (Pos. 1 und 2 der obigen Tabelle):

Grundsätzlich ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 BewG (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
 - in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes
- zu berechnen.

Gemäß der GrWV, BGBl. II 442/2015, kann der Grundstückswert entweder nach dem Pauschalwertmodell (§ 2) oder anhand eines Immobilienpreisspiegels (§ 3) ermittelt werden.

Das Pauschalwert-Modell ist ein vereinfachtes pauschales Wertermittlungsverfahren und stellt die einfache Selbstberechnung sowie die Vorhersehbarkeit der Grunderwerbsteuerbelastung sicher. Der nach dem Pauschalwert-Modell errechnete Grundstückswert setzt sich aus der Summe des hochgerechneten dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs.2 Satz 1 BewG und dem Wert des Gebäudes zusammen. Der Grundstückswert nach dem Pauschalwert-Modell berücksichtigt neben der Lage des Grundstücks die Baukosten, die Bauweise und die Nutzung des Gebäudes, sowie die Nutzfläche (Bruttogrundfläche) und den Erhaltungszustand des Gebäudes. Die Ermittlung dieses Wertes wird in zwei Bestandteile, nämlich Grund und Boden sowie Gebäude aufgeteilt (Immolex 2016,01/6).

In § 4 Abs. 1 Satz 2 GrEStG ist iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit b GrEStG die ausschließliche Zugrundelegung des Grundstückswertes als Bemessungsgrundlage für die als unentgeltlich geltenden Erwerbe vorgesehen.

Nach § 2 Abs. 2 GrWV ist der Grundwert wie folgt zu berechnen: dreifacher (anteiliger) zuletzt festgestellter Bodenwert/m² x Grundfläche x Hochrechnungsfaktor lt. Anlage für die betreffende Gemeinde (hier 7).

Daraus ergibt sich folgende Berechnung des Grundwertes:

a) EZ ***2***

Im aktuellen Feststellungsbescheid (Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5. April 2017, EW-AZ 12/***6***, Stichtag 1. Jänner 2016) ist die Liegenschaft als Grundbesitz (unbebautes Grundstück) ausgewiesen.

Dreifacher Bodenwert: $9,4474 \times 3 = 28,3422$

Grundfläche: 862 m^2

Hochrechnungsfaktor: 7

$28,3422 \times 862 \times 7 = \text{€ } 171.016,83$ Grundwert

b) EZ ***5*** tlw.

Im aktuellen Feststellungsbescheid (Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5. April 2017, EW-AZ 12/***6***, Stichtag 1. Jänner 2015) ist die Liegenschaft als Grundbesitz (Einfamilienhaus) ausgewiesen.

Dreifacher Bodenwert: $9,4474 \times 3 = 28,3422$

Grundfläche: 3.094 m^2

Hochrechnungsfaktor: 7

$28,3422 \times 3.094 \times 7 = \text{€ } 613.835,37$ Grundwert

Nach § 2 Abs. 3 GrWV ist der Gebäudewert im Wesentlichen ausgehend von der Gebäudenutzfläche multipliziert mit dem Baukostenfaktor je Bundesland (hier Wien: € 1.470 je m^2 Nutzfläche) zu ermitteln, wobei je nach Baujahr, Art des Gebäudes und eventueller Sanierungen dieser Wert bzw. auch der Baukostenfaktor entweder mit 100 % oder in einem geringeren Umfang anzusetzen sind (§ 2 Abs. 3 Z 3, 4 und 5 GrWV).

Der Baukostenfaktor ist gem. § 2 Abs. 3 lit.c GrWV bei einfachsten Gebäuden (wie hier) mit 25 % anzusetzen.

Dieser Wert ist bei einfachsten Gebäuden und einer Fertigstellung vor mehr als 20 Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt (wie hier) im Umfang von 30 % zu berücksichtigen.

Daraus ergibt sich folgende Berechnung des Gebäudewertes:

$895 \text{ m}^2 \times 1.470 = \text{€ } 1.315.650,00$

davon 25 % = € 328.912,50

davon 30 % = € 98.673,75 Gebäudewert

Daraus ergibt sich (in Übereinstimmung mit den Feststellungen des angefochtenen Bescheides) eine Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 883.525,95, die sich aus folgenden Beträgen zusammensetzt:

€ 171.016,83 (Grundwert EZ ***2***)

€ 613.835,37 (Grundwert EZ ***5*** tlw.)

€ 98.673,75 (Gebäudewert)

Die Bf. wendet sich gegen diese Art der Berechnung mit dem Argument, von der eben erwähnten Fläche im Ausmaß von 3.094 m² entfalle ein Anteil von 2.092 m² auf landwirtschaftlich genutzte Grundflächen. Außerdem werde die Liegenschaft zur landwirtschaftlichen Nutzung verliehen.

Wenn die Bf. damit erreichen möchte, dass die Liegenschaft nicht dem Grundvermögen iSd § 51 BewG sondern dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen iSd § 29 BewG zuzurechnen seien, kann ihr nicht gefolgt werden.

Diesem Begehren steht die Tatsache entgegen, dass die betreffenden Flächen beim damaligen Lagefinanzamt unter den o.a. Einheitswert-Aktenzahlen als Einfamilienhaus (***6***) bzw. als unbebautes Grundstück (***7***) erfasst sind und diese Bewertung Bindungswirkung für grunderwerbsteuerliche Zwecke entfaltet (VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402).

Den von der Bf. geltend gemachten Umständen, dass ein Teil der in Rede stehenden Fläche laut Grundbuch auf landwirtschaftlich genutzte Grundflächen entfällt und dass die Liegenschaft zur landwirtschaftlichen Nutzung verliehen wurde, kommt daher entgegen ihrer Ansicht keine Relevanz auf die Bewertung zu.

Zu den von der Bf. vorgetragenen Ausführungen betreffend den schlechten Zustand des Gebäudes hat das Finanzamt in der o.a. Beschwerdeentscheidung u.a. ausgeführt:

„Eine Nutzung des 1952 errichteten Gebäudes für Wohnzwecke im derzeitigen Zustand ist nicht möglich, wohl aber z.B. für Lagerzwecke. Es wurde weder vorgebracht noch mit einem Gutachten nachgewiesen, dass das Gebäude völlig abbruchreif („Ruine“, gar nicht mehr verwendbar) ist und nur dann wäre es wie in der Beschwerde beantragt mit Null anzusetzen. Dem Umstand, dass das Haus alt und sanierungsbedürftig (nicht beheizt) ist, wurde bei der Berechnung des Grundstückswerts insoweit Rechnung getragen, als die mangelnde Sanierung in den Gebäudewert einfließt und die Bewertung als einfachstes Gebäude erfolgte.“

Diesen Feststellungen, denen Vorhaltcharakter zukommt, ist die Bf. nicht substantiiert entgegengetreten. Die Bf. hat insbesondere auch dem BFG keine Nachweise dafür vorgelegt, dass das Gebäude abbruchreif wäre.

Das Finanzamt ist daher bei der Abgabeberechnung zu Recht von einem Grundstückswert ausgegangen, der sich aus Grundwert und Gebäudewert zusammensetzt.

Zu den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (Pos. 3 der obigen Tabelle):

Im aktuellen Einheitswertbescheid (Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11. Mai 2017, EW-AZ 12/***8***, Stichtag 1. Jänner 2016) sind die Grundstücke als „Landwirtschaftlicher Betrieb“ ausgewiesen.

Die Ermittlung des Grundstückswertes anhand eines Immobilienpreisspiegels ist für die in Rede stehenden Liegenschaften des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nicht möglich, weil nach § 3 Abs. 2 GrWV für Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2016 ausschließlich die Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich heranzuziehen sind. Dieser Immobilienpreisspiegel enthält aber nur Preise zB für die Objektkategorien Baugrundstücke, Eigentumswohnungen, Häuser, nicht jedoch für LuF Flächen.

Wird das Pauschalwertmodell für die Ermittlung des Grundstückswertes gewählt, so kann für LuF Grundstücke nach dieser Methode jedenfalls kein Grundwert berechnet werden. Infolge des im § 4 GrEStG enthaltenen Verweises auf § 53 BewG 1955 ist nämlich hierfür vom Bodenwert auszugehen, welcher für wirtschaftliche Einheiten des LuF Vermögens nicht vorgesehen ist. Der Bodenwert wird nur für Grund und Boden der Vermögensart Grundvermögen vom jeweiligen Lagefinanzamt festgestellt.

Im Ergebnis enthalten daher die gesetzlichen Regelungen (wegen der Einschränkung des § 53 Abs. 2 BewG auf die Vermögensart Grundvermögen und mangels vergleichbarer Objektkategorie im Immobilienpreisspiegel) für LuF Grundstücke keine geeignete Möglichkeit für die Ermittlung des Grundstückswertes.

Gemäß § 10 BewG ist aber, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist oder nicht besondere Bewertungsvorschriften entgegenstehen, subsidiär bei Bewertungen der gemeine Wert zugrunde zu legen.

Das BMF vertritt in seinem (für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden) Erlass vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, die Ansicht:

„Da es eines Maßstabes für die Bewertung von LuF Grundstücken, die außerhalb des Familienverbandes des § 26a GGG übergeben werden, bedarf, das GrEStG jedoch keinen eigenen vorsieht, ist gemäß § 10 Abs. 1 BewG 1955 der gemeine Wert heranzuziehen.“

Das Abstellen auf den gemeinen Wert erscheint auch insofern adäquat, als die GrESt als Rechtsverkehrsteuer an Grundstücksübergänge anknüpft.

Das Bundesfinanzgericht geht in ständiger Rechtsprechung in vergleichbaren Fällen ebenfalls von der Anwendbarkeit des gemeinen Wertes als Bemessungsgrundlage aus (siehe etwa BFG 20.08.2019, RV/5101338/2016). Nach der Aktenlage besteht keinerlei Veranlassung, im Streitfall von dieser Rechtsprechung abzuweichen.

Selbst wenn man der Rechtsansicht der Bf. folgt, die meint, es sei von einer offenbar vorhandenen Gesetzeslücke auszugehen, ist für ihren Standpunkt nichts gewonnen, zumal eine solche Lücke durch Analogieschluss zu schließen ist. Dies wird wie folgt begründet:

Ein Analogieschluss ist grundsätzlich immer dann geboten, wenn eine planwidrige Rechtslücke besteht und ohne einen Analogieschluss ein gleichheitswidriges rechtliches Ergebnis herbeigeführt würde.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die grundsätzliche Zulässigkeit der Analogie auch im öffentlichen Recht wiederholt anerkannt. Voraussetzung hierfür ist freilich das Bestehen einer echten (d.h. planwidrigen) Rechtslücke. Sie ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig, ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht. Da das öffentliche Recht, im Besonderen das Verwaltungsrecht, schon von der Zielsetzung her nur einzelne Rechtsbeziehungen unter dem Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses zu regeln bestimmt ist, muss eine auftretende Rechtslücke in diesem Rechtsbereich im Zweifel als beabsichtigt angesehen werden. Eine durch Analogie zu schließende Lücke kommt nur dann in Betracht, wenn das Gesetz anders nicht vollziehbar ist oder wenn das Gesetz in eine Regelung einen Sachverhalt nicht einbezieht, auf welchen – unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers – eben dieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen wie auf die im Gesetz geregelten Fälle und auf den daher - schon zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung - auch dieselben Rechtsfolgen angewendet werden müssen (VwGH 08.09.1998, 96/08/0207, mwN; VwGH 17.10.2012, 2012/08/0050)

Im o.a. Erlass des BMF wird zur hier strittigen Frage der Bemessungsgrundlage festgestellt:

„Im Ergebnis würde hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nur die Gegenleistung heranzuziehen sein, ohne eine Mindest- oder Ersatzbemessungsgrundlage zur Verfügung zu haben. Dies würde daher bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen außerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG zu einer "Null-Bemessungsgrundlage" führen, was jedenfalls dem eindeutigen Telos der Bestimmung des § 4 GrEStG 1987, aber auch dem in den Erläuterungen zum StRefG 2015/2016

zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers, dass "im Bereich der Land- und Forstwirtschaft die seit 1. Juni 2014 bzw. 1. Jänner 2015 geltende Rechtslage beibehalten werden soll", widerspricht (Anm: Zwischen 1.6.2014 und 31.12.2015 waren Erwerbsvorgänge über land- und forstwirtschaftliche Grundstücke außerhalb des - damals noch enger definierten - Familienverbandes mit 3,5% vom gemeinen Wert zu versteuern).

Da es daher eines Maßstabes für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, die außerhalb des Familienverbandes des § 26a GGG übergeben werden, bedarf, das GrEStG jedoch keinen eigenen vorsieht, ist gemäß § 10 Abs. 1 BewG 1955 der gemeine Wert heranzuziehen. Jene Bestimmungen, die auf den Grundstückswert abzielen, sind analog auch auf den gemeinen Wert anzuwenden. Dies bedeutet insbesondere, dass

- *die Gegenleistung, mindestens der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist,*
- *bei Nachweis des gemeinen Wertes durch ein Schätzungsgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen der festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich hat,*
- *bei der Frage der Abgrenzung der Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit/Teilentgeltlichkeit die Höhe einer allfälligen Gegenleistung in Verhältnis zum gemeinen Wert zu setzen und*
- *je nach zu treffender Zuordnung der Stufentarif und/oder der Normalsteuersatz von 3,5% anzuwenden ist.“*

Daraus erhellt zweierlei:

Einerseits geht offensichtlich auch das BMF von einer Gesetzeslücke aus, zumal es von „Telos“ und „analoger Auslegung“ spricht.

Andererseits wird klar, dass die vorliegende Rechtslücke als planwidrig einzustufen ist. Denn das BMF hat überzeugend und schlüssig dargelegt, dass ein Ergebnis, das zu einer „Null-Bemessungsgrundlage“ führt, eindeutig nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

Das BFG teilt diese Ansicht und schließt ebenfalls aus, dass der Normensetzer willentlich die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge im Bereich der Land- und Forstwirtschaft verunmöglichen wollte. Dem Begehren der Bf. auf Entfall der Besteuerung mangels Bemessungsgrundlage kann daher nicht entsprochen werden.

Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie zum Ergebnis kommt, dass bei den in Rede stehenden landwirtschaftlichen Grundstücken die GrESt vom gemeinen Wert zu bemessen ist.

Wenn die Bf. in der Heranziehung des gemeinen Wertes eine Ungleichbehandlung erblickt, weil ihrer Ansicht nach der Grundstückswert in der Regel nur einen Bruchteil des gemeinen Wertes ausmacht, kann ihr nicht gefolgt werden.

Denn der in § 10 BewG definierte Begriff des gemeinen Wertes hat Gültigkeit im gesamten Steuerrecht, soweit im Bewertungsgesetz selbst oder in den Materiengesetzen nicht abweichende Regelungen getroffen werden. Auch der Verfassungsgerichtshof hat in der bisherigen Rechtsprechung (im Gegensatz zum Einheitswert) keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung des gemeinen Wertes geäußert (vgl. dazu VfGH 4.12.2019, G 156/2019). Der gemeine Wert entspricht jenem Wertmaßstab der im Regelfall in Form der Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer als Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Dem Gesetzgeber ist es erlaubt, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen und einen unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, sofern ein angemessenes Verhältnis zu den in Kauf genommenen Rechtsfolgen eingehalten wird. Es ist dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht wird, und mit Typisierungen und Schätzungen zu arbeiten (vgl. VfGH 27.11.2012, G 77/12). Die Differenzierung zwischen Grundvermögen (Bewertung mit dem Grundstückswert nach der Pauschalwertmethode) und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (Ermittlung des aktuellen gemeinen Wertes im Einzelfall) erscheint daher sachgerecht.

Zu dem von der Bf. im Rahmen der Verhandlung erstmals (völlig unsubstantiiert vorgetragenen) Begehren „in eventu eine geringere Bemessungsgrundlage festzusetzen“ genügt der Hinweis, dass in Anbetracht des gegebenen Sachverhaltes eine geeignete Rechtsgrundlage dafür nicht besteht. In diesem Zusammenhang wird daran erinnert, dass der Berechnung der Grunderwerbsteuer für die o.a. land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke der gemeine Wert herangezogen worden ist, der sich auf die Angaben der Bf. selbst stützt. Aus den in der Urkundensammlung des Grundbuches befindlichen Kaufverträgen ist ersichtlich, dass die Einbringende die 3 gegenständlichen Liegenschaften in den Jahren 2014 und 2015 käuflich erworben hat und dafür folgende Kaufpreise bezahlt hat:

Für EZ ***5*** mit gesamt 8.769 m² + Gebäude: € 3.200.000,00 (dh ohne Berücksichtigung der Gebäude wäre der Preis € 364,96 je m²).

Für EZ ***4*** mit 1.918 m²: € 640.000,00 (ergibt den von der Bf. im Schreiben vom 30.4.2019 genannten Preis von € 333,68 je m²).

Für EZ ***2*** mit 862 m²: € 288.770,00 (ergibt einen Preis von € 335,00 je m²).

Der vom FA auf Grund der Angaben der Bf. im Schreiben vom 30.4.2019 angesetzte Quadratmeterpreis für die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Flächen entspricht daher dem im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Fremden zu erzielenden Preis.

Das Finanzamt hat bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer somit zu Recht einen Betrag in der Höhe von € 3.416.831,48 zum Ansatz gebracht, wobei sich diese Bemessungsgrundlage aus dem Grundstückswert in der Höhe von € 883.525,95 und dem gemeinen Wert in der Höhe von € 2.533.305,53 zusammensetzt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da – soweit ersichtlich – zur Frage der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken außerhalb des Familienverbandes der oben beschriebenen Art bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung besteht, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 30. Juli 2021