

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH, Stelzhamerstr 1 a, 4400 Steyr über die Beschwerde vom 25. Mai 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. April 2016 betreffend Grunderwerbsteuer (EN ***30***) zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

- a) Betreffend den Übergabsvertrag vom 11.12.2015 mit ***36***:
Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer mit 2 % vom Wert der Grundstücke (3-facher anteiliger Einheitswert) in der Höhe von € 1.584,00, in der Höhe von € 31,68 festgesetzt.
- b) Betreffend den Übergabsvertrag vom 11.12.2015 mit ***37***:
Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer mit 2 % vom Wert der Grundstücke (3-facher anteiliger Einheitswert) in der Höhe von € 1.584,00, in der Höhe von € 31,68 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Parteivorbringen

Mit Bescheid vom 1.8.2015 erging durch das Finanzamt FA an ***2*** zum Einheitswertaktenzeichen ***3*** folgender Einheitswertbescheid zum 01.01.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015:

„Auf Grund der §§ 20 und 20c des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) in Verbindung mit § 186 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird der Einheitswert für den Grundbesitz

[...]

festgestellt:

1) Art des Steuergegenstandes: Landwirtschaftlicher Betrieb

2) Einheitswert: 1.700 Euro

3) Zurechnung des Einheitswertes:

****4****

Anteil: 1/2 in Höhe von 850,00 Euro

****5****

Anteil: 1/2 in Höhe von 850,00 Euro

Zur Begründung wurde ausgeführt:

[...]

Im e-mail vom 26. November 2015 wandte sich das Notariat ***6*** in ***7*** an das Finanzamt FA und ersuchte um Mitteilung der Einheitswerte für folgende Grundstücke:

[...]

Das Finanzamt FA teilte dem Notariat mit E-mail vom 27. November 2015 die Einheitswerte wie folgt mit:

[...]

Mit Übergabsvertrag vom 11.12.2015 haben die Ehegatten ***8*** und ***37***, folgende Liegenschaften, an ihre Tochter die Beschwerdeführerin übereignet:

- Liegenschaft Einlagezahl EZ, Grundbuch ***10***, mit den Grundstücken ***32*** Gärten (10); ***33*** Baut. (10) Gärten (10) mit einer Gesamtfläche von 1.866 Quadratmetern und dem Haus ***11***.
- Liegenschaft Einlagezahl EZ, Grundbuch ***12***, mit dem unter anderem vorgetragensem Grundstück); ***16*** Baufl. (10) Landw (10); im Ausmaß von 1 (einem) ha 27 (siebenundzwanzig) ar 45 (fünfundvierzig) Quadratmetern. Die Grundstücke ***22*** Wald (10) und ***22*** Wald (10) wurden vor Durchführung dieses Vertrages vom Gutsbestand der Liegenschaft abgeschrieben und waren nicht Gegenstand dieses Vertrages.

Als Gegenleistung wurde vereinbart:

„a.) Wohnungsgebrauchsrecht:

*Die Übernehmerin räumt den Übergebern für die Dauer bis zu einer allfälligen Übersiedelung in ein Alten— und Pflegeheim des Zuletztversterbenden das unentgeltliche höchstpersönliche Recht des Wohnungsgebrauches an sämtlichen Räumlichkeiten des Hauses ***11***, ***13*** im Ausmaß von zirka 150 m² samt den unverbauten Flächen im Sinne der Paragrafe 521 (fünfhunderteinundzwanzig) fortfolgende des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches ein.*

Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die gesamten Betriebskosten sowie die Heizungs— und Stromkosten während der Dauer der Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes zur Gänze von den Übergebern getragen werden.

*Die Grundsteuer sowie die Kosten der baulichen Erhaltung und Großreparaturen des Hauses ***11***, ***13*** werden von der Übernehmerin getragen.*

b.) Dienstleistungen

Die Übernehmerin ist verantwortlich für die Übergeber die erforderlichen Pflege- und Betreuungsmaßnahmen zu organisieren. Diese Maßnahmen umfassen insbesondere die Organisation der Betreuung durch Ärzte und Hauskrankenpflege, der Verrichtung der täglichen Versorgungen, der Behördengänge, allenfalls die Wohnungsreinigung.

Die Übernehmerin ist ausdrücklich nicht zu einer persönlichen Erbringung dieser Leistungen verpflichtet, sondern nur für die Organisation derselben verantwortlich (Caritas, mobile Hilfsleistungen,...), wobei die Übernehmerin diese Organisation auch durch Dritte Personen (insbesondere Geschwister) veranlasst werden kann. Die Kosten der Betreuungsleistungen sind von den Übergebern selbst zu tragen, wobei die Übergeber öffentliche Leistungen, aus welchem Titel auch immer, für diese Pflege- und Betreuungsleistungen zu verwenden haben.

*Die weichenden Geschwister, Herrn Ingenieur ***14*** und Herr Magister ***15*** verpflichten sich ihrer Schwester und ihren Eltern gegenüber für die Organisation der Pflege- und Betreuungsleistungen gleich ihrer Schwester mitbeizutragen, sodass alle drei Kinder der Übergeber zur Erbringung verpflichtet sind.“*

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden für die Erwerbsvorgänge der Beschwerdeführerin mit den Übergebern die Grunderwerbsteuer wie folgt festgesetzt:

[...]

Dagegen richten sich die gegenständlichen Bescheidbeschwerden vom 25.5.2016 mit der Begründung diese Vorschreibung sei in dieser Höhe unrichtig, weil nicht der richtige Einheitswert zur Berechnung herangezogen wurde.

Für die EZ EZ Grundbuch ***12*** betrage der Einheitswert laut Bescheid vom 1. August 2015 für die Gesamtfläche von 4,3203 Hektar € 1.700, --.

Von dieser EZ wurde nur eine Teilfläche im Flächenausmaß von 1,2745 Hektar (landwirtschaftlich genutzt) an die Beschwerdeführerin übergeben. Es sei keine Aufteilung des Einheitswertes im Verhältnis der Flächen erfolgt. Vielmehr sei ein fiktiver Wert zur Berechnung der Grunderwerbsteuer herangezogen worden.

Bei einer Aufteilung des Einheitswertes der übergebenen Fläche im Verhältnis zur Gesamtfläche, ergäbe sich ein Einheitswert für die Grunderwerbsteuerberechnung rund € 528,00 (siehe Berechnungsblatt zur Bescheidbeschwerde).

Folge man diesem Wertansatz ergibt sich gem. § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 vom Wert der Grundstücke (3-facher anteiliger Einheitswert) in der Höhe von € 1.584,00, Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 31,68 je Übergabe.

Die Abgabenbehörde hätte jedoch bei der Berechnung einen fiktiven Einheitswert für die Grunderwerbsteuerberechnung herangezogen, der sich weder aus einem Bescheid noch sonst aus dem Sachverhalt ableiten lasse.

Es wurde beantragt die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Grunderwerbsteuer nach dem tatsächlichen anteiligen Einheitswertbescheiden (aliquot berechnet) festzusetzen.

Die Bescheidbeschwerden wurden mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 14. Juni 2016 mit folgender Begründung abgewiesen:

„Wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert zu ermitteln (vgl. § 6 Abs 3 GrEStG).

*Da es sich bei dem Grundstück ***16*** der EZ EZ KG ***17*** um Bauerwartungsland handelt, welches jederzeit umgewidmet werden kann, ist nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzung für eine Nachfeststellung des Einheitswertes zum Stichtag der Übergabe bzw. zum 1.1.2015 als unbebautes Grundstück gegeben. Dies hat das Finanzamt FA auf Anfrage des Parteienvertreters am 27.11.2015 auch so mitgeteilt.*

*Der Einheitswert des Grundstückes ***16*** im Ausmaß von 12.745 m² war als Bauerwartungsland wie folgt zu berechnen.*

1245 m² mal 2,9069 = 37.048,4405 - gerundet € 37.000, -- + 35% Erhöhung =

€ 49.950, -- = gerundet € 49.900, --

Dieser Wert war im Sinne der Vorschrift des § 6 Abs. 3 GrEStG der Berechnung für die Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen. Die Steuer ist gem. § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG vom 3-fachen dieses Einheitswertes zu berechnen.“

Im Vorlageantrag vom 5.7.2016 führte die Beschwerdeführerin aus, es sei nicht nachvollziehbar bzw. aus der Bescheid Begründung ersichtlich, auf welcher Rechtsgrundlage die Abgabenbehörde die Feststellungen getroffen hat, dass es sich bei den übertragenen Grundstücken um Bauerwartungsland handelt.

Wenn die Abgabenbehörde ausführt, es wurde der Ersatzeinheitswert der Schriftenverfasserin mitgeteilt, so könne dies weder eine Sachverhaltsermittlung noch eine Bescheid Begründung ersetzen.

Es sei nicht erklärlich auf welcher Basis die Abgabenbehörde einen Ersatzeinheitswert zwecks Berechnung der Grunderwerbssteuer ermittelt hat. Die übertragene Fläche ist seit Jahrzehnten landwirtschaftlich genutzt und unterliegt weiterhin einer landwirtschaftlichen Nutzung. Weder von der Beschwerdeführerin, noch seitens der Gemeinde gäbe es einen Antrag auf Bauland.

Es gäbe auch sonst keine Unterlagen, Anträge oder Hinweise dafür, dass es sich hier um ein Bauerwartungsland handle, die eine entsprechende Einheitswerterhöhung rechtfertigen.

Sollten der Abgabenbehörde verbindliche Unterlagen (zB Umwidmungsanträge etc.) für eine geplante Umwidmung in Bauland vorliegen, so wäre dies jedenfalls in der Bescheidbegründung darzulegen. Die Abgabenbehörde stütze die Bescheide auf die Bestimmung des § 6 Abs. 3 GrEStG, die jedoch nicht zutreffen.

Mit Beschluss vom 10.10.2018 hat das Gericht der belangten Behörde Gelegenheit gegeben, die Feststellung, wonach es sich bei der streitgegenständlichen Liegenschaft um Bauerwartungsland handelt, binnen acht Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses zu konkretisieren.

Dazu führte die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 3.12.2018 Folgendes aus:

„Es wird festgehalten, dass gemäß § 52 Abs. 2 BewG land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen dem Grundvermögen zuzurechnen sind, 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.

Bei objektiven Gegebenheiten wie Zufahrtsmöglichkeiten, Bebauung in der Umgebung, Aufschließung durch Strom, Wasser und Kanal von einer öffentlichen Straße und Bauplatzausmaßen ist die Annahme gerechtfertigt, dass das Grundstück in absehbarer Zeit anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen wird (UFSW vom 20.09.2004, RV/3300-W/02, ua.).

*Im Einheitswertbescheid vom 01.08.2015, EW-AZ ***3*** wurde das gegenständliche Grundstück als Teil des landwirtschaftlichen Vermögens ausgewiesen (Beilage). Eine Nachfeststellung durch das zuständige Finanzamt ist bis dato nicht erfolgt.*

*Die zuständige Bewertungsstelle hat dem FA GVG davon abweichend am 27.11.2015 per Mail betreffend Einheitswert zum Grundstück ***16*** (EZ EZ GB ***12***) Folgendes mitgeteilt:*

Bauerwartungsland mit 12745 m²

*EW AZ ***3*** (bisher)*

Unbebautes Grundstück

Erh. Einheitswert: 49.900 Euro

Stichtag: 01.01.2015 (nicht rechtskräftig)

*Eigentümer: ***38*** je 1/2*

EW Berechnung:

12745 m² x 2,9069 Euro Bodenwert = 37.048,4405 Euro

Rund 37.000 Euro + 35 % Erhöhung = 49.950 Euro => gerundet 49.900 Euro

*Die Lage/Form und Topographie des streitgegenständlichen Grundstückes ist aus dem Ausdruck aus „DORIS“ (Digitales Oberösterreichisches Raum-Informationssystem) ersichtlich (Beilage). Es grenzt an zwei Seiten an Siedlungsgebiet an. Wasser und Kanal liegen in den südlich und westlich verlaufenden Gemeindestraßen. Die anderen beiden Grundstücksseiten grenzen direkt an Waldgebiet an. Die nächstgrößere Straße ist die ***34***.*

*Das Grundstück ***16*** ist derzeit nicht im Verdachtsflächenkataster oder Altlastenatlas verzeichnet (Beilage). Es ist folglich von keiner Kontamination auszugehen.*

*Laut Telefonat des FA GVG mit der Bauabteilung der Gemeinde ***7*** am 30.10.2018 ist das Grundstück im Flächenwidmungsplan als Grünland gewidmet. Das Grundstück ist jedoch im örtlichen Entwicklungskonzept enthalten (siehe Mail vom 30.10.2018 samt Anhang mit dem Auszug des örtlichen Entwicklungskonzeptes der Gemeinde ***7*** vom 14.11.2016), was für das Vorliegen von Bauerwartungsland spricht.*

*Herr ***19***, Leiter des Bauamtes der Gemeinde ***7***, teilt mit, dass für eine Umwidmung ein entsprechendes Verfahren durchgeführt werden müsste. Ein diesbezüglicher Antrag durch die Grundeigentümer liegt derzeit nicht vor.*

Das Grundstück ist verpachtet und wird landwirtschaftlich genutzt. Dies ändert jedoch nichts daran, dass für eine Umwidmung letztlich nur mehr formell ein Antrag auf Umwidmung gestellt werden müsste, da das gegenständliche Grundstück bereits im örtlichen Entwicklungskonzept enthalten ist. Auch ist der Pachtvertrag vom 31.07.2016 (Beilage) auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden und wurde vereinbart, dass beide Parteien das Pachtverhältnis an zwei Terminen im Jahr, unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist beenden können (aus wichtigen Gründen ist auch die sofortige Auflösung möglich). Die Parteien haben sich demgemäß nicht längerfristig gebunden und steht dieser Pachtvertrag der Einstufung des Grundstücks als Bauerwartungsland nicht entgegen.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass aus Sicht des FA GVG beim betreffenden Grundstück, aufgrund der Zufahrtsmöglichkeiten, der Bebauung in der unmittelbaren Umgebung, der Aufschließung und der Einbeziehung in das örtliche Entwicklungskonzept von Bauerwartungsland auszugehen ist, weil anzunehmen ist, dass in absehbarer Zeit das gegenständliche Grundstück anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen wird. Dieses ist daher gemäß § 52 Abs. 2 BewG dem Grundvermögen zuzurechnen und als solches zu bewerten. Im Übrigen wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen und beantragt das FA GVG die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Mit Beschluss vom 2.1.2019 wurde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht. Dazu wurde in der Stellungnahme vom 6.2.2019 Folgendes vorgebracht:

„Die Feststellungen der Abgabenbehörde sind insofern unrichtig, weil keine Anhaltspunkte gegeben sind, die den Rückschluss zulassen, dass in absehbarer Zeit das Grundstück anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird.

*Grundbuch ***20*** EZ EZ*

*1. Grundstück ***16***:*

*Wie aus den Planurkunden und aus dem Flächenwidmungsplan ersichtlich, handelt es sich beim Grundstück ***16*** überwiegend um Ödland, das an 2 Seiten an ein Waldgrundstück angrenzt. Aufgrund der OÖ Bauordnung sind bei Gebäuden und Bauten die an Waldgrundstücke angrenzen, hohe Sicherheitsabstände einzuhalten (unser Informationsstand ca. 40 Meter). Ein weiteres Indiz dafür, dass keine andere Nutzung als landwirtschaftlich beabsichtigt ist, ergibt sich aus dem bestehenden Pachtvertrag.*

*2. Grundstück ***22****

Dieses Grundstück betrifft überwiegend Waldflächen. Es kann nicht gerodet werden, folglich kein zukünftiges Bauland.

*3. Grundstück ***22****

Dieses Grundstück betrifft Waldflächen. Es kann nicht gerodet werden, folglich kein zukünftiges Bauland.

*Grundbuch ***20*** EZ ***25*** Ödland*

*1. Grundstück ***31****

Bei diesem Grundstück handelt es sich um Ödland, das an ein Betriebsbaugebiet angrenzt. Als Betriebsbaugebiete sind solche Flächen vorzusehen, die dazu bestimmt sind, Betriebe aufzunehmen, die auf Grund ihrer Betriebstypen die Umgebung (insbesondere durch Lärm, Staub, Geruch oder Erschütterungen) weder erheblich stören noch (insbesondere durch Dämpfe, Gase, Explosionsstoffe oder durch Strahlung) gefährden. Eine solche Änderung ist weder gewollt noch beabsichtigt.

*2. Grundstück ***26****

Bei diesem Grundstück handelt es sich um Ödland, das an ein Betriebsbaugebiet angrenzt. Als Betriebsbaugebiete sind solche Flächen vorzusehen, die dazu bestimmt sind, Betriebe aufzunehmen, die auf Grund ihrer Betriebstypen die Umgebung (insbesondere durch Lärm,

Staub, Geruch oder Erschütterungen) weder erheblich stören noch (insbesondere durch Dämpfe, Gase, Explosionsstoffe oder durch Strahlung) gefährden. Eine solche Änderung ist weder gewollt noch beabsichtigt.

*3. Grundstück I ***27****

Dieses Grundstück grenzt an landwirtschaftliche Wiesenflächen und stellt eine geschlossene landwirtschaftliche Einheit dar.

*4. Grundstück ***28****

Dieses Grundstück grenzt direkt an die Landesstraße und ist auf Grund ihrer Form und Lage für jede Bebauung ungeeignet.

Die Abgabenbehörde begründet ihre Einstufung in Grundvermögen mit der Begründung, dass es mit der Gemeindevertretung ein Telefonat über die zukünftige Widmung gegeben hat. Die Behörde übersieht dabei, dass die Entscheidung über eine Widmung bzw. Flächenplanänderung nicht bei der Gemeinde liegt.

Die Abgabenbehörde hat auch die Beschwerdeführer nicht befragt oder sich über die Beschaffenheit der Grundstücke einen Überblick verschafft. Bei genauerer Sachverhaltsvermittlung hätte die Behörde erkennen müssen, dass Teile der betroffenen Grundstücke nicht als Bauland geeignet sind.

Die Änderung von landwirtschaftlichen Vermögen auf Grünland erfolgt seitens der Abgabenbehörde im eigenen Ermessen ohne dass hiezu die gesetzlichen Voraussetzungen gegen sind.

Die behaupteten objektiven Gegebenheiten liegen nicht vor.

1. Zufahrtsmöglichkeit: Dass die Grundstücke mit landwirtschaftlichen Maschinen erreicht werden können ist kein objektiver Tatbestand dafür, dass es dem Grundvermögen zugeordnet werden kann.

2. Die Bebauung von Grundstücken in der „Umgebung“ ist ebenfalls kein objektiver Tatbestand für die Zuordnung als Grundvermögen. Alleine der nicht definierte Begriff „in der Umgebung“ zeigt, dass hier nur subjektive Annahmen der Behörde die Änderungen zum Ausdruck bringen.

Bei diesen Grundstücken ist zu beachten, dass eine Bebauung oder sonstige andere Nutzung als Landwirtschaft kaum möglich ist (Auszug aus dem Report/Gefahrenhinweiskarte f. gravitative Massenbewegungen) Bewertungskriterien für die Klassifizierung der Hinweisflächen (Seite 19). Sollte tatsächlich eine Änderung in der Bewirtschaftung oder Nutzung stattfinden muss die Abgabenbehörde eine Zuordnung zum Grundvermögen vornehmen.“

Die belangte Behörde hat anhand der Immobilien-Durchschnittspreise der Statistik Austria für 2015 den gemeinen Wert der streitgegenständlichen Liegenschaft wie folgt ermittelt:

*„Im gegenständlichen Fall ist die Liegenschaft EZ EZ KG ***12*** (Gemeinde ***7***) des BG ***35*** der Vertragsgegenstand. Die Liegenschaft besteht aus der Parzelle ***16*** im Ausmaß von 12.745 m² laut Grundbuch.*

*Der Wert für unbebaute Baugrundstücke in ***7*** beträgt laut Statistik Austria 54,3 Euro je m², dies ergibt einen Gesamtwert von 692.053,50 für die Liegenschaft.*

Da es sich bei der Liegenschaft um kein Bauland handelt ist jedenfalls ein Abschlag zu berechnen.

Selbst bei der Annahme der schlechtesten Merkmale laut Wertetabelle (= vorsichtigste Schätzung) sind jedenfalls mindestens 25% als Wert anzusetzen, das würde im gegenständlichen Fall immer noch einen Betrag von rund 173.000, -- Euro ergeben.“

Das Bundesfinanzgericht hegte Bedenken gegen die anzuwendenden § 4 Abs. 2 Z 1 lit. a und Z 2 lit. a GrEStG 1987 idF BGBl. I 36/2014, die sich allein gegen die Abweichung der Einheitswerte von den Verkehrswerten richteten.

Den Normenprüfungssantrag wies der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.9.2021, G 335/2020 ab.

Die beantragte mündliche Verhandlung wurde für 9. November 2021 anberaumt, jedoch der Antrag nach § 274 Abs. 1 BAO wurde von der beschwerdeführenden Partei am 8. November 2021 zurückgenommen. Die Verhandlung wurde mit Beschluss vom 8. November 2021 abberaumt und den Parteien noch Gelegenheit zur abschließenden (schriftlichen) Stellungnahme gegeben. Es erfolgte kein weiteres Vorbringen seitens der Verfahrensparteien,

Rechtslage

§ 4 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 lautet:

„Art der Berechnung

§ 4.

(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

(2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:

Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom

1. Dreifachen des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes, wenn dieser nachgewiesen wird, zu berechnen:

a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;

b) 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 § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;

- c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.*

- 2. Bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ist die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:*

- a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines

- b) Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

- c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften;*

- d) bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.*

- 3. Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:*

- a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;*

beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines

- b) Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.*

Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines

- 4. Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.“*

§ 6 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 lautet:

„Einheitswert

§ 6.

(1) Maßgebend ist der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

(2) Bildet das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit), für die ein Einheitswert festgestellt ist, so ist als Wert der entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen. Der Teilbetrag ist unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, die für die Zerlegung der Einheitswerte gelten, zu ermitteln.

(3) Haben sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen oder Nachfeststellungen zu ermitteln; in den Fällen des Abs. 2 aber nur dann, wenn sich die Wertabweichung auch auf den Teil der wirtschaftlichen Einheit erstreckt.“

§ 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 lautet:

„Steuersatz

§ 7.

(1) Die Steuer beträgt beim Erwerb von Grundstücken:

1. *durch den Ehegatten, den eingetragenen Partner, den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 v.H.,*
2. a) *durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung der Ehe* *2 v.H.,*
2. b) *durch einen eingetragenen Partner von dem anderen eingetragenen Partner bei Aufteilung partnerschaftlichen Gebrauchsvermögens und partnerschaftlicher Ersparnisse anlässlich der Auflösung oder Nichtigkeitserklärung der eingetragenen Partnerschaft* *2 v.H.*
3. *durch andere Personen* *3,5 vH.*

(2) Beim Erwerb durch eine privatrechtliche Stiftung oder durch eine damit vergleichbare Vermögensmasse erhöht sich in den Fällen des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 und 4 die Steuer gemäß Abs. 1 um 2,5% der jeweiligen Bemessungsgrundlage (Stiftungseingangssteueräquivalent). Dies gilt nur, wenn der Wert der Gegenleistung geringer ist als der halbe gemeine Wert des Grundstückes (§ 10 BewG).“

§ 52 des Bewertungsgesetzes 1955 (BGBl. Nr. 148/1955) lautet:

„§ 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).“

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die anzuwendenden Normen

Das Bundesfinanzgericht hegte Bedenken gegen die anzuwendenden § 4 Abs. 2 Z 1 lit. a und Z 2 lit. a GrEStG 1987 idF BGBl. I 36/2014, die sich allein gegen die Abweichung der Einheitswerte von den Verkehrswerten richteten.

Den Normenprüfungsantrag wies der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.9.2021, G 335/2020 ab. Auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes wird verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus

Mit Übergabsvertrag vom 11.12.2015 haben die Ehegatten ***8*** und ***37*** unter anderem das Grundstück ***16*** (EZ EZ GB ***12***) an ihre Tochter die Beschwerdeführerin übereignet.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Grundstück ***16*** (EZ EZ GB ***12***) als Bauerwartungsland im Sinne des § 52 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 anzusehen ist.

§ 52 Abs. 2 BewG legt den Abgabenbehörden die Verpflichtung auf, eine Tendenz ("in absehbarer Zeit") und eine Annahme ("wenn anzunehmen ist") zu erforschen (vgl. z.B. VwGH 25. 2. 1983, 81/17/0040, mwN). Dabei sind im Rahmen der Verwertungsmöglichkeiten nicht

nur wirtschaftliche Gegebenheiten, sondern auch bestehende Rechtsvorschriften zu berücksichtigen (vgl. z.B. VwGH 6. 7. 1983, 17/0188/80), wobei zur Prüfung der Wahrscheinlichkeit nach objektiven Kriterien vorzugehen ist (vgl. z.B. die VwGH 12. 5. 1980, 1182/78; VwGH 15. 2. 1985, 82/17/0079). Die Widmung eines Gebietes als Bauland oder als Gewerbegebiet im Rahmen der örtlichen Raum- oder Flächenwidmungsplanung rechtfertigt es beispielsweise für sich allein noch nicht, ein land- oder forstwirtschaftlich genutztes Grundstück dem Grundvermögen zuzurechnen (vgl. z.B. VwGH 18. 10. 1984, 84/15/0089-0102; VwGH 13. 12. 1984, 84/15/0010, 0011; VwGH 26. 4. 1993, 91/15/0025; VwGH 30. 6. 1994, 91/15/0089, 0090, und VwGH 18. 11. 2003, 2000/14/0189).

Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid davon aus, dass das gegenständliche Grundstück bereits im örtlichen Entwicklungskonzept enthalten ist und schloss daraus auf das Vorliegen eines Bauerwartungslandes iSd . § 52 Abs. 2 BewG. Unrichtig ist die Annahme der belangten Behörde, dass es zur Änderung des Flächenwidmungsplanes bloß eines Antrages der beschwerdeführenden Partei bedürfe.

Dazu § 18 Oö. Raumordnungsgesetz 1994, LGBI.Nr. 114/1993 zuletzt geändert durch LGBI.Nr. 125/2020 sieht vor:

„Flächenwidmungsplan

(1) Jede Gemeinde hat in Durchführung der Aufgaben der örtlichen Raumordnung durch Verordnung den Flächenwidmungsplan zu erlassen, weiterzuführen und regelmäßig zu überprüfen. Der Flächenwidmungsplan besteht aus

- 1. dem Flächenwidmungsteil und*
- 2. dem örtlichen Entwicklungskonzeptteil (örtliches Entwicklungskonzept).*

Das örtliche Entwicklungskonzept ist auf einen Planungszeitraum von fünfzehn Jahren, der Flächenwidmungsteil auf einen solchen von siebeneinhalb Jahren auszulegen. (Anm: LGBI. Nr. 1/2007, 125/2020)

(2) Das örtliche Entwicklungskonzept ist Grundlage des Flächenwidmungsteiles sowie der Bebauungsplanung und hat die längerfristigen Ziele und Festlegungen der örtlichen Raumordnung zu enthalten. (Anm: LGBI. Nr. 69/2015)

(3) Das örtliche Entwicklungskonzept ist eine zeichnerische Darstellung (Entwicklungsplan) mit den gegebenenfalls notwendigen ergänzenden textlichen Festlegungen im unbedingt erforderlichen Ausmaß. Der Plan hat - unter Berücksichtigung eines wirksamen Umweltschutzes - grundsätzliche Aussagen zur Gemeindeentwicklung für das gesamte Gemeindegebiet zu folgenden Themen zu enthalten:

1. *die Planung der weiteren Siedlungsentwicklung, die durch Unterteilung der bestehenden, erweiterbaren Siedlungsbereiche in folgende Entwicklungskategorien vorzunehmen ist:*

a) *prioritäre Siedlungsschwerpunkte, bei denen im Anschluss an bestehende Siedlungsstrukturen Innen- und Außenentwicklungen grundsätzlich möglich sind; das sind in der Regel der Hauptort bzw. vergleichbar ausgestattete Siedlungsschwerpunkte, die eine entsprechende Nutzungsmischung, Verdichtung und Versorgung mit öffentlichen Einrichtungen bzw. gewerblichen Versorgungseinrichtungen aufweisen;*

b) *ergänzende Siedlungsschwerpunkte, bei denen Abrundungen und Innenentwicklungen grundsätzlich möglich, Außenentwicklungen jedoch nur in einem eingeschränkten, fachlich vertretbaren Ausmaß zulässig sind; das sind bestehende Siedlungsschwerpunkte mit Potential zur Verdichtung bzw. zur Erweiterung mit bestehender oder geplanter Siedlungsinfrastruktur; die Zahl der ergänzenden Siedlungsschwerpunkte pro Gemeinde hat sich an der Größe und Struktur der Gemeinde zu orientieren;*

c) *Abrundungs- und Auffüllungsbereiche, bei denen ortschaftsbezogene oder räumlich konkrete Abrundungen und Innenentwicklungen von in der Regel bis zu 2.000 m² grundsätzlich möglich sind;*

2. *die über Z 1 hinausgehenden betrieblichen bzw. sonstigen Baulandentwicklungen (zB Sonderfunktionen);*

3. *die Frei- und Grünraumplanungen (beispielsweise Neuaufforstungsgebiete, landschaftliche Vorrangzonen unter besonderer Berücksichtigung der Ökologie, des Landschaftsbildes und der Landwirtschaft, Frei- und Erholungsflächen, Grünverbindungen) einschließlich deren Vernetzung;*

4. *die Verkehrsplanungen mit den geplanten Infrastrukturmaßnahmen der Gemeinde im Bereich der örtlichen Verkehrserschließung sowie*

5. *die technische und soziale Infrastruktur.*

Darüber hinaus ist die Darstellung von besonderen Entwicklungsschwerpunkten der Gemeinde (zB große Gewerbestandorte oder Ortszentren) in einem Detailplan als Ausschnitt des Entwicklungsplans zulässig. Im Detailplan ist die räumliche und funktionale Gliederung dieser Entwicklungsflächen im Hinblick auf die künftige Siedlungs- und Wirtschaftsentwicklung einschließlich der Festlegung von Funktionen und Entwicklungszielen abzubilden. Dabei haben sich die konkret ausgewiesenen Flächen für Wohnzwecke am Planungszeitraum des Flächenwidmungsteils zu orientieren. (Anm: LGBl. Nr. 115/2005, 69/2015, 125/2020)

(4) Der Flächenwidmungsplan darf den Raumordnungsprogrammen und Verordnungen gemäß § 11 Abs. 6 nicht widersprechen. (Anm: LGBL. Nr. 1/2007)

(5) In Übereinstimmung mit den Zielen und Festlegungen des örtlichen Entwicklungskonzeptes ist im Flächenwidmungsteil (Abs. 1 zweiter Satz Z 1) für das gesamte Gemeindegebiet auszuweisen, welche Flächen als Bauland (§ 21 bis § 23), als Verkehrsflächen (§ 29) oder als Grünland (§ 30) gewidmet werden. Die Gemeinde hat dabei auf Planungen benachbarter Gemeinden und anderer Körperschaften öffentlichen Rechtes sowie auf raumbedeutsame Maßnahmen anderer Planungsträger möglichst Bedacht zu nehmen. (Anm: LGBL. Nr. 1/2007)

(6) Für verschiedene räumlich übereinanderliegende Ebenen desselben Planungsraumes können verschiedene Widmungen festgelegt werden.

(7) Bei der Erlassung, Änderung oder regelmäßigen Überprüfung des Flächenwidmungsplanes hat die Gemeinde festgelegte Planungen des Bundes und des Landes zu berücksichtigen; solche Planungen sind überdies im Flächenwidmungsplan ersichtlich zu machen; dies gilt für festgelegte Flächennutzungen (wie Flugplätze, Eisenbahnen, Bundesstraßen, Verkehrsflächen des Landes, Wald entsprechend der forstrechtlichen Planung, Ver- und Entsorgungsleitungen, Erdgasspeicher) und Nutzungsbeschränkungen (wie Bannwälder, wasserrechtliche Schutz- und Schongebiete, Schutzzonen für Straßen, Sicherheitszonen für Flugplätze, Bauverbots- und Feuerbereiche bei Eisenbahnen, Naturschutzgebiete, Objekte unter Denkmalschutz, Schutzstreifen für ober- und unterirdische Leitungen, Bergbaugebiete, Gefahrenzonenpläne gemäß Forstgesetz 1975 und Wasserrechtsgesetz 1959 sowie festgelegte Hochwasserabflussgebiete). Auch für Flächen, auf denen überörtliche Planungen ersichtlich zu machen sind, sind Widmungen gemäß Abs. 5 festzulegen. (Anm: LGBL. Nr. 83/1997, 115/2005, 69/2015)

(8) Die Grundlagenforschung zur Erstellung des örtlichen Entwicklungskonzeptes hat jedenfalls als zeichnerische Darstellung in Form von drei Grundlagenplänen zu den Themen Siedlungs-, Verkehrs- und Freiraumstruktur mit den ergänzenden textlichen Festlegungen zu erfolgen. (Anm: LGBL. Nr. 125/2020)“

Die Änderung des Flächenwidmungsplanes ist somit nicht von einer bloßen Antragstellung der beschwerdeführenden Partei abhängig. Vielmehr bedarf es dazu nach § 33 OÖ Raumordnungsgesetz 1994 eines umfangreichen Verfahrens. Beschließt der Gemeinderat einen Flächenwidmungsplan, eine Änderung eines Flächenwidmungsplans oder eines Teils eines Flächenwidmungsplans (§ 18 Abs. 1 zweiter Satz OÖ Raumordnungsgesetz 1994), so ist dieser mit dem dazugehörigen Akt und den Planungsunterlagen vor Kundmachung des Beschlusses nach § 34 Abs 1 OÖ Raumordnungsgesetz 1994 der Landesregierung als Aufsichtsbehörde zur Genehmigung vorzulegen. Somit ging die belangte Behörde zu Unrecht davon aus, dass die Umwidmung des Grundstückes lediglich von der formalen Antragstellung durch die beschwerdeführende Partei bedürfe.

Das Grundstück ***16*** (EZ EZ GB ***12***) wird verpachtet und durch den Pächter land- und forstwirtschaftlich genutzt. Was unter „absehbarer Zeit“ im Sinne des § 52 Abs. 2 BewG zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht näher erläutert. Laut unwidersprochen gebliebenen Vorbringen der beschwerdeführenden Partei wurde das Grundstück noch im Jahr 2019, also vier Jahre nach Übergabe noch land- und forstwirtschaftlich genutzt.

Auf Grund der von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es sich bei dem Grundstück ***16*** (EZ EZ GB ***12***) um ein land- und forstwirtschaftliches Vermögen handelt. Die Beschwerdeführerin hat in der Stellungnahme vom 6.2.2019 für das Gericht überzeugend dargestellt, dass kein Anwendungsfall des § 52 Abs. 2 BewG gegeben ist, während die von der belangten Behörde dargelegten diesbezüglich vorgebrachten Indizien eher auf Spekulationen als auf konkreten Feststellungen beruhen.

Somit liegt kein Anwendungsfall des § 52 Abs. 2 BewG vor und es ist für die Berechnung der Grunderwerbsteuer der laut Bescheid des Finanzamtes FA zum Einheitswertaktenzeichen ***3*** an ***2*** ergangene Einheitswert zum 01.01.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015, vom 1.8.2015 von 1.700 Euro maßgeblich.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nach der für den gegenständlichen Erwerb maßgeblichen Rechtslage zum 11.12.2015 ist der mit Bescheid des Finanzamtes FA zum Einheitswertaktenzeichen ***3*** an ***2*** ergangene Einheitswert zum 01.01.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015, vom 1.8.2015 von 1.700 Euro maßgeblich, da im Zuge des Übergabsvertrages vom 11.12.2015 land- und forstwirtschaftliche Grundstücke übergeben wurden und die Beschwerdeführerin als Tochter der Übergeber in den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 angeführten Personenkreis gehört. Maßgeblich ist somit der anteilige Einheitswert von 528 Euro je Übergabe. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus § 4 Abs. 2 Z 2 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014.

Betreffend den Übergabsvertrag vom 11.12.2015 mit ***36*** ergibt sich bei einer Aufteilung des Einheitswertes der übergebenen Fläche im Verhältnis zur Gesamtfläche ein Einheitswert für die Grunderwerbsteuerberechnung € 528,00. Diesem Wertansatz hat die belangte Behörde lediglich dem Grund nach widersprochen, da sie vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 BewG ausging. Folgt man diesem Wertansatz ergibt sich gem. § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 vom Wert der Grundstücke (3-facher anteiliger Einheitswert) in der Höhe von € 1.584,00, Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 31,68 €. Gleiches ergibt sich für den Übergabsvertrag mit ***37***.

Die angefochtenen Bescheide waren entsprechend abzuändern.

Zur Zulässigkeit der Revision

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

Die zu beurteilenden Rechtsfragen sind durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt und das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgegangen. Eine ordentliche Revision ist somit nicht zulässig.

Linz, am 3. Jänner 2022