



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 4. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12. Dezember 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Am 27. Juli 2005 schlossen Frau Maria K als Geschenkgeberin sowie die Bw. (und deren drei Geschwister) als Geschenknehmer einen Schenkungsvertrag, dessen maßgebliche Vertragspunkte wie folgt lauten: ...

2.:

Die Geschenkgeberin schenkt und übergibt den Geschenknehmern je einen ideellen 15 %-igen Anteil und die Geschenknehmer übernehmen unentgeltlich je einen 15 %-igen Anteil des Grundstückes 120 des Grundbuchs P, vorgetragen in EZ 371 Katastralgemeinde P, Bezirksgericht G mit allen Rechten und Pflichten, wie die Geschenkgeberin dieses Grundstück im Ausmaß von 30.327 m<sup>2</sup> benützt und besessen hat oder zu benützen und zu besitzen berechtigt gewesen wäre. Die Geschenkgeberin hält sohin einen 40 %-igen Anteil des Grundstückes 120 der KG P in ihrem Eigentum zurück.

...

4.:

Die Geschenknehmer haben den Schenkungsgegenstand in Natura eingehend besichtigt und ist ihnen dessen Zustand genauestens bekannt.

Weiters sind die Geschenknehmer in Kenntnis, dass das Grundstück 120 derzeit von S&M in

landwirtschaftlicher Nutzung gepachtet ist.

...

7.:

Die Geschenknehmer räumen der Geschenkgeberin das Fruchtgenussrecht iSd Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches mit der Maßgabe ein, dass weitere Verpachtungsvorgänge (Vertragsabschlüsse) hinsichtlich des Schenkungsgegenstandes der ausdrücklichen Zustimmung der Geschenknehmer bedürfen.

Die Geschenkgeberin nimmt die Einräumung des Fruchtgenussrechtes in diesem Umfang ausdrücklich an. Weiters gilt als vereinbart, dass dieses Fruchtgenussrecht im Lastenblatt der neu zu eröffnenden Liegenschaften zu Gunsten der Geschenkgeberin einverleibt wird.

Am 21. September 2005 richtete der vertragserrichtende Rechtsanwalt folgende Eingabe an das Finanzamt:

In Bezug auf die Bewertung des Fruchtgenussrechtes (60 %), welches lebenslänglich eingeräumt wurde, teile ich Ihnen ergänzend mit, dass lt. Angaben der Geschenkgeberin die Jahrespacht 290,69 € pro ha beträgt. Für eine Fläche von 3,0327 ha ergibt sich ein monatlicher Pachtzins von 44,08 €, dies unter Berücksichtigung der Einräumung des Fruchtgenusses betreffend 60 % des schenkungsgegenständlichen Grundstücks. Beiliegend übersende ich Ihnen ferner die Bekanntgabe des Einheitswertes die für das Grundstück 120 Katastralgemeinde P.

Aus dieser Einheitswertmitteilung geht Folgendes hervor: Das gegenständliche Grundstück ist ein Teilgrundstück aus der EZ 202-1-5001, der Stichtagswert beträgt 66.800,00 €, dieser Einheitswert ist nicht rechtskräftig.

Das Finanzamt setzte mit getrennten Bescheiden die Grunderwerbsteuer vom Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes fest (diese Vorschreibung wurde rechtskräftig), mit weiterem Bescheid wurde die Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG vom steuerlich maßgeblichen Wert abzüglich der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung festgesetzt.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Der gesamte Einheitswert des Grundbesitzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes Parz Nr. 5, EW-AZ YY/XXXX betrage 25.100,00 € (Einheitswertbescheid liegt bei). Von der land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche bewertet mit einem Hektarsatz von 1.150,25 € wurden 60 % eines Anteiles von drei ha, drei a und 27 m<sup>2</sup> von der Geschenkgeberin an ihre Kinder geschenkt, der jeweilige Anteil betrage daher 15 %. Multipliziert man nun diese Fläche mit einem Hektarsatz von 1.150,25 €, so erhalte man einen Einheitswert für die gesamte Fläche von 3.488,00 €. Der dreifache Einheitswert betrage somit insgesamt 10.465,00 €, der für die Schenkungssteuerbemessung anzusetzende Wert des Grundstückes betrage somit

1.570,00 € (das ist 15 % von 10.465,00 €). Dass hier nur der anteilige landwirtschaftliche Einheitswert zum Ansatz kommen könne, ergebe sich schon daraus, dass die gesamte Nutzfläche derzeit landwirtschaftlich genutzt sei und von einer Miteigentümergeinschaft bewirtschaftet werde.

Das Finanzamt wies die Berufung mit nachstehender Begründung ab:

Gem. § 52 Abs. 2 BewG sind land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen 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 und somit beispielsweise als Bauland, Industrieland und andere mehr, anzusehen sind. Im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde Grieskirchen wird der südliche Teil der Parzelle 120, Katastralgemeinde P, als Bauland "Wohngebiet" ausgewiesen. Der in nördlicher Richtung anschließende Teil der Parzelle 120 wird im Entwicklungskonzept der Stadtgemeinde G als Stadtentwicklungszone ausgewiesen. Für den im Flächenwidmungsplan noch als Grünland ausgewiesenen Teil der Parzelle 120 wurde bereits mit Schreiben vom 25. April 2005 der Antrag auf Umwidmung in Bauland "Wohngebiet" gestellt. Ist eine landwirtschaftlich genutzte Fläche dem Grundvermögen zuzuordnen (z.B. nach § 52 Abs. 2 BewG), ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert gem. § 19 Abs. 3 ErbStG zu ermitteln. Vom Finanzamt G wurde dieser Einheitswert mit 66.800,00 € für die gesamte Parzelle 120, als unbebautes Grundstück, bekannt gegeben.

Im Antrag gem. § 276 BAO wird Folgendes ergänzt:

Aus dem rechtswirksamen Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde G, in dem die Parzelle 120, KG Parz als Bauland "Wohngebiet" ausgewiesen ist (eine Umwidmung ist aber noch nicht erfolgt), schließe das Finanzamt, dass die landwirtschaftlich genutzte Parzelle dem Grundvermögen zuzuordnen sei und damit ein gesonderter Einheitswert gem. § 19 Abs. 3 zu ermitteln sei. Dieser wurde vom Finanzamt G mit 66.800,00 € bekannt gegeben. Diese Schlussfolgerung des Finanzamtes entspreche weder der Rechtsprechung zu § 52 Abs. 2 BewG noch den tatsächlichen Verhältnissen.

In einem Schreiben vom 28. April 2005 wurde vom Stadtamt G lediglich bestätigt, dass eine Änderung des Flächenwidmungsplanes beantragt wurde.

Mit dem Antrag werde sich nach Mitteilung des Stadtamtes G ein entsprechender Ausschuss befassen, der einen Grundsatzbeschluss mitteilen werde; jedenfalls werde es zur Umwidmung notwendig sein, einen Bebauungsplan zu erstellen, der neben der infrastrukturellen Erschließung auch Umsetzungsbereiche definieren müsse.

Die im Bescheid des Finanzamtes vom 19. Jänner 2006 getroffene Aussage, dass der südliche Teil der Parzelle 120 schon umgewidmet wurde, sei nur bedingt richtig. Lt. Bebauungsplan Nr. 41, Parzelle Süd-Ost betreffe dies nur ca. 1.200 m<sup>2</sup>, während das gesamte Grundstück Nr. 120 eine Fläche von 30.327 m<sup>2</sup> hat.

Bis dato sei außerdem kein weiteres Umwidmungsschreiben seitens des Stadtamtes G erfolgt. Wann und ob eine Umwidmung vorgenommen werde, könne nicht festgestellt werden (und sei auch nicht absehbar).

(In der Folge wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Jänner 1961, Zl. 441/60, vom 17. März 1964, Zl. 873/63, vom 25. November 1964, Zl. 2275/63 sowie vom 26. Mai 1966, Zl. 2233/65 verwiesen). Aus dieser angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes lässt sich ableiten, dass seitens des Finanzamtes rechtswidrig des § 52 Abs. 2 BewG angewendet wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das Finanzamt die Bestimmungen des § 52 Abs. 2 BewG bzw. § 19 Abs. 3 ErbStG zu Recht oder rechtsrichtig angewendet hat. Gem. § 52 Abs. 2 BewG sind land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen 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 hiernach als Bauland, Industrieland oder Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

§ 19 Abs. 3 ErbStG lautet: Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert, dass sich nach den Vorschriften des BewG die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Entscheidend ist in diesem Verfahren, ob das Finanzamt das Vorliegen des Tatbestandes des § 52 Abs. 2 BewG zu Recht angenommen und daher die Steuer vom dreifachen Einheitswert iSd § 19 Abs. 3 ErbStG zu Recht von dieser Bemessungsgrundlage festgesetzt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 15. Februar 1985, 82/17/0079, ausgeführt, dass die Anwendung des § 52 Abs. 2 BewG die landwirtschaftliche Nutzung des betreffenden Grundstückes gerade zu voraussetzt. Dabei legt die Bestimmung des § 52 Abs. 2 BewG den Abgabenbehörden die Verpflichtung auf, eine Tendenz ("in absehbarer Zeit") und eine Annahme ("wenn anzunehmen ist") zu erforschen. Hiebei ist nicht die Absicht des

jeweiligen Eigentümers, von der Möglichkeit der Verwendung für Bauzwecke keinen Gebrauch zu machen und die Grundflächen weiter landwirtschaftlich zu nutzen, entscheidend, maßgebend sind vielmehr die zum Stichtag objektiv vorliegenden sonstigen Verhältnisse, insbesondere daher die gegebene und in Zukunft zu erwartende Marktlage.

Die Widmung eines Gebietes als Bauland im Rahmen der örtlichen Raumplanung rechtfertigt es für sich alleine noch nicht, ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück ohne weiteres dem Grundvermögen zuzuordnen. Es ist jedoch auf Grund von zur Baulandwidmung hinzutretenden objektiven Umständen – insbesondere betreffend die örtliche Lage und Aufschließung der Liegenschaft, die bauliche Entwicklung in der Umgebung sowie die zum Bewertungsstichtag gegebene und für die Zukunft zu erwartende Marktlage – anzunehmen, dass eine landwirtschaftlich genutzte Fläche in absehbarer Zeit vom genannten Stichtag anderen als landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird so rechtfertigt dies – ohne dass es auf die Absicht des jeweiligen Grundstückseigentümers ankommt – die Zuordnung der Liegenschaft zum Grundvermögen. Eine Zuordnung zum Grundvermögen setzt auch nicht voraus, dass das Grundstück zum betreffenden Stichtag vollkommen aufgeschlossen ist. Entscheidend ist vielmehr, ob in naher Zukunft eine Verwendungsänderung als wahrscheinlich anzusehen ist (VwGH vom 18. Oktober 1984, 84/15/0050).

Nach dem Erkenntnis vom 1. Februar 1965, Zl. 441/64, kommt subjektiven Momenten wie z.B. der erklärten und auch glaubhaften Absicht des Eigentümers, an der landwirtschaftlichen Nutzung von Grundstücken festzuhalten, bei der Beurteilung der Frage, ob die Bestimmung des § 52 Abs. 2 BewG anzuwenden ist, dann keine Bedeutung zu, wenn sich aus objektiven Momenten ergibt, dass die betreffenden Grundstücke ungeachtet ihrer Nutzung Baulandeigenschaft besitzen.

Daraus ist umgekehrt zu schließen, dass in Fällen, in denen der Grundstückseigentümer die Absicht, das Grundstück in absehbarer Zeit anders als zu landwirtschaftlichen Zwecken zu nutzen, nach außen hin mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck bringt, beispielsweise durch Antrag auf Umwidmung in Bauland oder dergleichen.

Diesbezüglich ist auf das Schreiben des Stadtamtes G vom 8. September 2005, gerichtet an das Finanzamt G-W, hinzuweisen, in welchem es wie folgt lautet: Bezugnehmend der Anfrage vom 6. September 2005 hinsichtlich Flächenwidmung der Parzelle Nr. 120, Katastralgemeinde P, wird Nachstehendes mitgeteilt:

1. Im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde G wird der südliche Teil der Parzelle Nr. 120, KG P, bis auf Höhe der südlichen Grenze der Parzelle Nr. 117, KG P, als Bauland "Wohngebiet" ausgewiesen. Diese Widmung ist seit 9. August 2004 rechtswirksam.

2. Der in nördlicher Richtung anschließende restliche Teil der Parzelle Nr. 120, KG P, wird im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde G als Grünland "für die Land- und Forstwirtschaft bestimmte Fläche" ausgewiesen. Im örtlichen Entwicklungskonzept der Stadtgemeinde G, welches integrierender Bestandteil des Flächenwidmungsplanes ist, wird dieser Teil der Parzelle Nr. 120, KG P, als Stadtentwicklungszone mit Hauptgewicht Bildung- und Wohnfunktion, Naherholungszone mit Einrichtungen für Freizeit-, Sport- und Versorgung (Schulstandort usw.) ausgewiesen. Eine Umsetzung im Flächenwidmungsplan ist nach Vorliegen eines beschlossenen und vorgeprüften Teilkonzeptes möglich. Für gegenständlichen Bereich wurde das so genannte ökologische Stadtentwicklungskonzept durch die Architekten P&P im Auftrag der Stadtgemeinde Grieskirchen erstellt und sieht für diesen Bereich der Parzelle Nr. 120, KG P, Wohnfunktion vor.

3. Für den im Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde G noch als Grünland ausgewiesenen Teil der Parzelle Nr. 120, KG P, wurde durch die Grundeigentümerin mit Schreiben vom 25. April 2005 der Antrag auf Umwidmung in Bauland "Wohngebiet" gestellt. Ein Grundsatzbeschluss des Gemeinderates der Stadtgemeinde G vom 28. Juni 2005, das Verfahren zur Umwidmung der Parzelle Nr. 120, KG P, von derzeit Grünland "für die Land- und Forstwirtschaft bestimmte Fläche" in Bauland "Wohngebiet" einzuweiten, liegt bereits vor. Das Verfahren selbst wurde noch nicht begonnen, da gleichzeitig mit dem Widmungsverfahren ein Teilbebauungskonzept (Entwurf Bebauungsplan) zu erstellen ist. Grundsätzlich wird die beantragte Umwidmung, vorbehaltlich der Beschlüsse im Gemeinderat und der aufsichtsbehördlichen Genehmigung, positiv abgeschlossen werden. Die Umsetzung wird voraussichtlich in Abschnitten (Etappen) erfolgen.

Im Erkenntnis vom 26. Mai 1966, Zl. 2233/65 hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgeführt:

Gem. § 23 BewG ist bei Fortschreibung und Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungszeitpunkt und vom Nachfeststellungszeitpunkt, (das ist im vorliegenden Fall der 1. Jänner 1962) zu Grunde zu legen. Die belangte Behörde hat aber für die bewertungsrechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes fast ausschließlich sachliche Umstände herangezogen, die unbestrittenermaßen erst nach dem maßgeblichen Stichtag eingetreten sind. Sie hat, wie im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck kommt, die spätere Entwicklung als Beweis dafür gewertet, dass bereits am 1. Jänner 1962 eine andere als eine landwirtschaftliche Verwendung des Gebäudes zu erwarten war. Für die von der belangten Behörde vorgenommene bewertungsrechtliche Beurteilung ergaben aber zum 1. Jänner 1962 die aktenmäßig festgestellten Tatsachen nach Ansicht des Gerichtshofes noch keine hinreichenden Anhaltspunkte, zumal die Behörde im angefochtenen Bescheid selbst davon

ausgegangen ist, dass der landwirtschaftliche Betrieb erst im Laufe des Jahres 1962 eingestellt worden ist. Die von der belangten Behörde zur Stützung ihrer Auffassung herangezogenen Umstände sind erst nach dem 1. Jänner 1962 zu Tage getreten und waren auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht voraussehbar. Danach war aber der von der Abgabenbehörde festgesetzte Zeitpunkt einer Neubewertung zumindest noch verfrüht (Anmerkung: Der angefochtene Bescheid wurde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Nach den Bestimmungen des OÖ. Raumordnungsgesetzes (§§ 15 f) hat jede Gemeinde in Durchführung der Raumordnungsgrundsätze sowie der Aufgaben der örtlichen Raumordnung durch Verordnung einen Flächenwidmungsplan aufzustellen. Nach § 18 des OÖ. Raumordnungsgesetzes sind alle nicht als Bauland oder Verkehrsflächen gewidmeten Flächen als Grünland auszuweisen. Der Flächenwidmungsplan hat nach § 15 Abs. 4 des OÖ. Raumordnungsgesetzes für das gesamte Gemeindegebiet festzulegen, welche Flächen als Bauland, als Verkehrsflächen oder als Grünland gewidmet werden.

Daraus jedoch folgt, dass die abstrakte Widmung eines Grundstückes noch keine zwingende Aussage darüber trifft, ob ein Grundstück in absehbarer Zeit (vgl. § 52 BewG) anderen Zwecken dient bzw. dienen wird als der bisherigen Nutzung.

Im bereits zitierten Erkenntnis Zl. 2233/65 kommt auch zum Ausdruck, unter welchen sonstigen Voraussetzungen eine Zurechnung zum Grundvermögen zulässig ist: Das Grundstück liegt in einem bebauten Gebiet und bildet eine Baulücke, das Grundstück ist aufgeschlossen und hat Anschlussmöglichkeiten für Strom, Wasser und Kanal, das Grundstück war bereits Gegenstand von Verkaufsverhandlungen, die sich jedoch zerschlagen haben.

Im vorliegenden Fall ist, wie aus dem Schreiben des Stadtamtes G vom 8. September 2005 hervorgeht, der südliche Teil der Parzelle 120 als Bauland "Wohngebiet" ausgewiesen, welche Widmung seit 9. August 2004 rechtswirksam ist. Für den übrigen Teil der Parzelle 120 besteht ein örtliches Entwicklungskonzept und es wurde von der seinerzeitigen Grundeigentümerin der Antrag auf Umwidmung in Bauland "Wohngebiet" gestellt, welches Verfahren allerdings noch nicht abgeschlossen ist.

Da, wie ausgeführt, die bloße Flächenwidmung alleine nicht ausschlaggebend ist und weitere Voraussetzungen für die Zurechnung zum Grundvermögen vorliegen müssen, erweist sich die Zurechnung zum Grundvermögen iSd vorzitierten Erkenntnisses zumindest als verfrüht. Die Ermittlung eines besonderen Einheitswertes iSd § 19 Abs. 3 ErbStG erweist sich deshalb als unzulässig, weshalb die Festsetzung der Schenkungssteuer rechtswidrig erfolgt ist. Der

Erwerb der Miteigentumsanteile nach dem vom rechnerisch nach dem Hektarsatz ermittelten (anteiligen) Einheitswert ist steuerfrei nach § 8 Abs. 6 ErbStG.

Linz, am 4. April 2007