



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Notar, vom 31. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 10. Oktober 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 10. Mai 2005 wurde zwischen J.A. als Verkäufer und Bw. und B.S. als Käufer ein Kaufvertrag abgeschlossen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"I.

Kaufabrede

1.

J.A. verkauft und übergibt an die Ehegatten Sp. und diese kaufen und übernehmen zu je einer Hälfte aus der Liegenschaft EZ 31 GB Grundbuch die Grundstücke 2991/1 LN – Wald, 3001/1 und 3002 je LN im Ausmaß von zusammen 18.417 m², und zwar mit allen Rechten und Vorteilen, mit denen der Verkäufer das Kaufobjekt bisher besessen und benutzt hat oder doch zu besitzen und benützen berechtigt gewesen wäre, insbesondere mit der mit den Kaufgrundstücken verbundenen Betriebsprämien 2005, um den beiderseits vereinbarten Kaufpreis von 20.000,00 €, wobei die Käufer den Kaufpreis dem Verkäufer je zur Hälfte schulden.

2.

Nicht mitübertragen wird jedoch der mit der Liegenschaft EZ 31 GB Grundbuch verbundene 1/47-Anteil an der Liegenschaft EZ 39 ds. GB, welcher Miteigentumsanteil weiterhin unverändert mit der Liegenschaft EZ 31 GB Grundbuch verbunden ist.

.....

VII.

Kosten, Steuern und Gebühren

.....

Die Vertragsparteien halten fest, dass der Erwerb der vertragsgegenständlichen Grundstücke im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens bzw. im Wege eines Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des zweiten Hauptstückes des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 in der derzeit geltenden Fassung erfolgt und nehmen die Erwerber die diesbezügliche Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 in Anspruch.

....."

Weiters liegt vor ein Bescheid der Agrarbezirksbehörde für Oberösterreich, wonach der obige Vertrag vom 10. Mai 2005 hinsichtlich der Grundstücke Nr. 3001/1 und 3002 je LN aus EZ 31, GB Grundbuch, für die Durchführung der Flurbereinigung im Sinne der §§ 1 und 28 Oö.FLG 1979, erforderlich sei.

Zudem liegt vor ein Bescheid der Agrarbezirksbehörde für Oberösterreich, wonach der obige Vertrag hinsichtlich des Grundstückes Nr. 2991/1 LN-Wald aus EZ 31, GB Grundbuch, im Flächenausmaß von 11.478 m² der Zielsetzung des § 1 Abs. 2 des O.ö. LSG 1970 entspreche. Es würde eine Siedlungsmaßnahme zufolge § 2 Abs. 1 Z 6 O.ö. LSG 1970 vorliegen.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid je vom 10. Oktober 2005 wurde die Grunderwerbsteuer auf Grund des obigen Vertrages mit 350,00 € je für beide Ehegatten festgesetzt.

Diese würde sich gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der Gegenleistung in Höhe von 10.000,00 €, dem Kaufpreis, berechnen.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

Hinsichtlich der beantragten Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 werde bemerkt, dass ein "Überwiegen" zu Gunsten § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 nicht vorliege und somit der gesamte Kaufpreis der Grunderwerbsteuer unterliege.

Mit Schreiben vom 2. November 2005 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit folgender Begründung:

Der Bescheid werde zur Gänze angefochten. Geltend gemacht werde der Berufungsgrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung der Sache.

Sachverhalt:

Mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid sei für den Kaufvertrag vom 10. Mai 2005, abgeschlossen zwischen J.A. als Verkäufer und den Ehegatten Sp. als Käufern Grunderwerbsteuer in Höhe von 350,00 € vorgeschrieben worden.

Vertragsgegenständlich wären mehrere land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gewesen, wobei von der Agrarbezirksbehörde Oberösterreich mit Bescheid vom 5. September 2005 ausgesprochen worden sei, dass der betreffend die Kaufgrundstücke Nr. 3001/1 und 3002 je LN aus der Liegenschaft EZ 31 Grundbuch Grundbuch abgeschlossene Flurbereinigungsvertrag für die Durchführung der Flurbereinigung im Sinne des Oö. FLG erforderlich sei. Diese Grundstücke würden ein Ausmaß von insgesamt 6.949 m² aufweisen.

Weiters sei mit Bescheid der Agrarbezirksbehörde Oberösterreich vom 5. September 2005 ausgesprochen worden, dass hinsichtlich des Grundstückes Nr. 2991/1 LN – Wald aus obiger Liegenschaft eine Siedlungsmaßnahme gemäß § 2 Oö. FLG 1970 vorliege.

Insgesamt seien land- und forstwirtschaftliche Grundflächen im Ausmaß von 18.427 m² zum Kaufpreis von 20.000,00 € veräußert worden. Mit bekämpftem Bescheid sei die Grunderwerbsteuer für den gesamten Kaufpreis vorgeschrieben worden.

Zum Berufungsgrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung der Sache:

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung würde eine Grunderwerbsteuer nicht zur Vorschreibung gelangt sein.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 seien Grunderwerbe von der Besteuerung ausgenommen, sofern die betreffenden Grundstücke im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens und im Wege eines Flurbereinigungsverfahrens erworben würden.

Zumindest in Bezug auf die Grundstücke 3001/1 und 3002 je LN sei, wie oben ausgeführt, von der Agrarbezirksbehörde ausgesprochen, dass dieser Erwerb zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlich sei (Arrondierung). Bezüglich des Grundstückes 2991/1 LN – Wald würde eine so genannte Aufstockung vorliegen.

Da Grundstücke in erheblichem Ausmaß arrondiert würden, sei bei richtiger rechtlicher Beurteilung des Sachverhaltes der gesamte Grunderwerb steuerfrei und hätte eine Vorschreibung der Grunderwerbsteuer unterbleiben müssen. Eine einheitliche Beurteilung des gesamten Erwerbsvorganges im Sinne der bekämpften Bescheide in der Form, dass insgesamt, somit auch für die von der Arrondierung betroffenen Grundstücke Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werde, widerspreche der angezogenen Befreiungsbestimmung.

Zumindest aber hätte für die von der Arrondierung betroffenen Grundstücke eine Grunderwerbsteuervorschreibung nicht erfolgen dürfen, sondern hätte die Behörde, wenn schon nicht von der Steuerbefreiung des gesamten Erwerbsvorganges ausgegangen werde, den Erwerbsvorgang in einen steuerpflichtigen (soweit die Aufstockung betroffen sei) und in

einen steuerfreien Teil (soweit die Arrondierung betroffen sei) teilen müssen.

Dies würde dazu geführt haben, dass bei richtiger rechtlicher Beurteilung für den auf die von der Arrondierung betroffenen Grundstücke entfallenden Anteil des Kaufpreises von 7.574,41 € (6.949 m² zu je 1,09 €) keine Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden wäre.

Die von der belangten Behörde angeführte Begründung, wonach ein Überwiegen zu Gunsten des Befreiungstatbestandes nicht vorliegen würde und somit der gesamte Kaufpreis der Grunderwerbsteuer unterliegen würde, entspreche weder dem Gesetz, noch der Rechtsprechung. Von dem Erfordernis des Überwiegens der der Befreiung unterliegenden Grundflächen sei im Gesetz nicht die Rede, sodass dieses Erfordernis zu Unrecht zu Lasten des Berufungswerbers ins Treffen geführt werde.

Nach der Rechtsprechung des VwGH entspreche der gesamte Erwerbsvorgang nur dann nicht den Voraussetzungen für die Grunderwerbsteuerbefreiung, wenn ein eindeutiges Übergewicht jener Grundflächen vorliege, die nicht dem begünstigten Zweck zuzuordnen seien (VwGH vom 30.8.1995, 94/16/0299). In dieser Entscheidung habe der VwGH einen Sachverhalt zu beurteilen gehabt, in dem steuerbegünstigte Grundflächen von 28.815 m² nicht begünstigten Grundstücken von 80.661 m² gegenübergestanden wären, sodass der Anteil der begünstigten Grundstücke am Gesamterwerb ungefähr 1/5tel betragen habe. Entgegen dem dort zu beurteilenden Fall seien im gegenständlichen Fall hingegen etwa 50% des Gesamterwerbes von der Arrondierung betroffen, sodass von einem eindeutigen Übergewicht der nicht steuerbefreiten Grundstücke die Rede sein könne.

Weiters gehe der VwGH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es nicht zulässig sei, einen Erwerbsvorgang in einen steuerpflichtigen und einen steuerbefreiten Teil zu trennen. Im Falle der Verwirklichung des begünstigten Zweckes nur auf einzelnen Teilflächen sei in einheitlicher Beurteilung des gesamten Erwerbsvorganges zu untersuchen, ob der begünstigte Zweck insgesamt, das hieße in Bezug auf die Gesamtfläche als verwirklicht anzusehen sei oder nicht (VwGH vom 20.2.1992, 90/16/0170).

Da es sich im gegenständlichen Fall, wenn auch nicht überwiegend, um Arrondierungsmaßnahmen, restlich um Aufstockungsmaßnahmen handeln würde, sei jedenfalls davon auszugehen, dass der begünstigte Zweck auf den Gesamterwerb anzuwenden sei, widrigenfalls das Gesetz willkürlich zum Nachteil des Berufungswerbers ausgelegt werden würde, was dem allgemeinen Gleichheitsgebot widersprechen würde. Insgesamt sei bei richtiger rechtlicher Beurteilung von der Steuerfreiheit des gesamten Erwerbes auszugehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2005 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung:

Zweifelsfrei liege im gegenständlichen Fall ein (Zahlwort) Erwerbsvorgang vor, da nach

§ 2 Abs. 3 erster Satz GrEStG 1987 mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören würden, als ein Grundstück zu behandeln seien. In steuerrechtlicher Hinsicht sei davon auszugehen, dass ein Erwerbsvorgang nicht in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil getrennt werden könne. Somit sei zu untersuchen, ob der begünstigte Zweck im Hinblick auf die Gesamtfläche erfüllt worden sei. Die Fläche der Parzellen 3001/1 und 3002 würden zusammen 6.949 m² betragen, das seien rund 37% der gesamten erworbenen Fläche.

Somit liege ein deutliches Überwiegen jener Flächen vor, deren Erwerb nicht steuerbegünstigt sei.

Mit Schreiben vom 8. November 2005 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Dieser wurde wie folgt begründet:

Es werde darauf verwiesen, dass zwar die Grundfläche der von der Arrondierung betroffenen Parzellen 3001/1 und 3002 lediglich etwa 37% der gesamten vom Erwerb betroffenen Grundfläche darstelle, wertmäßig aber ein Wert von circa 90% repräsentiert werde. Es sei daher von einem einheitlichen Erwerbsvorgang keineswegs auszugehen und es würde die Ansicht der belangten Behörde dazu führen, dass eine Steuerfreiheit lediglich auf Grund des Umstandes, dass statt zweier Kaufvertragsurkunden lediglich eine errichtet werde, nicht gegeben sei. Dies sei dem Gesetz aber nicht zu entnehmen und es bedeute diese Rechtsansicht eine Gesetzesauslegung zu Lasten des Berufungswerbers in nahezu willkürlicher Form.

Am 17. Februar 2006 wurde die Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 ist von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstückes im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens im Sinne des I. Hauptstückes I. Abschnitt, und im Wege eines Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des II. Hauptstückes des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951.

Gemäß § 2 Abs. 3 GrEStG 1987 werden dann, wenn sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes, so werden diese Teile als ein Grundstück behandelt.

Nach ständiger Judikatur des VwGH ist es nicht zulässig, den Erwerbsvorgang betreffend eine Einheit in einen steuerpflichtigen und in einen steuerbefreiten Teil zu trennen (siehe etwa die Entscheidung vom 23.6.1983, 16/3023/80, vom 30.8.1995, 94/16/0299 oder vom 20.2.1992,

90/16/0170).

Im Fall der Verwirklichung des begünstigten Zweckes nur auf einzelnen Teilflächen ist in einheitlicher Beurteilung des gesamten Erwerbsvorganges zu untersuchen, ob der begünstigte Zweck insgesamt, somit in Bezug auf die Gesamtfläche als verwirklicht anzusehen ist oder nicht.

Es liegt nämlich auf der Hand, dass ein Gesamterwerb von Grundstücken nicht allein deshalb von der Grunderwerbsteuer befreit ist, weil nur ein Teil davon einen begünstigten Zweck erfüllt (VwGH vom 27.10.1983, 82/16/0062).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass sämtliche erworbenen Grundstücke einer wirtschaftlichen Einheit angehören.

Weiters unstrittig ist, dass im Hinblick auf Grundstücke im Ausmaß von 6.949 m² der begünstigte Zweck vorliegt, jedoch nicht in Bezug auf den Rest von 11.478 m².

Wie oben ausgeführt, entspricht es der ständigen Judikatur des VwGH, dass bei Veräußerung von Grundstücken einer wirtschaftlichen Einheit der Erwerbsvorgang nicht in eine befreiten und einen nicht befreiten Teil aufgespalten werden kann. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsschrift gehen daher ins Leere.

Die Einwendungen bezüglich der Möglichkeit, den Erwerbsvorgang auf mehrere Verträge aufzuspalten, gehen ebenso ins Leere. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.2.1992, 90/16/0170, festgestellt hat, ist die Gestaltung der Rechtsvorgänge den vertragsschließenden Parteien selbst überlassen. Daraus folge, dass der von den vertragsschließenden Parteien einheitlich vereinbarte Rechtsvorgang nicht für Zwecke der Besteuerung aufgespalten werden kann.

Wesentlich ist, ob der befreite Teil überwiegt und somit der gesamte Vorgang von der Grunderwerbsteuer befreit ist.

Dabei kommt es nach Ansicht des Senates darauf an, ob der befreite Teil flächenmäßig überwiegt.

In der Erläuterungen zur Regierungsvorlage des GrEStG 1987 ist zu § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 ausgeführt, dass sich die Ziele der Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens mit denen eines Zusammenlegungsverfahrens decken würden. Ziele und Aufgaben der Zusammenlegung (somit auch der Flurbereinigung) seien nach § 1 Abs. 1 FIVGG unter Anderem die Schaffung und Erhaltung einer leistungsfähigen und umweltverträglichen Landwirtschaft im Wege einer Verbesserung oder Neugestaltung der Besitz-, Benützungs- und Bewirtschaftungsverhältnisse im ländlichen Lebens- und Wirtschaftsraum.

Nach Abs. 2 leg cit seien zur Erreichung dieser Ziele in erster Linie die Nachteile abzuwenden,

zu mildern oder zu beheben, die verursacht würden durch Mängel der Agrarstruktur, wie etwa einer beengten Orts- oder Hoflage (siehe dazu Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, Tz 153 zu § 3).

Ziel ist somit eine flächenmäßige Änderung der Besitzverhältnisse. Die Frage des Überwiegens mit dem wertmäßigen Ausmaß des befreiten Erwerbsteiles zu verknüpfen, erscheint gänzlich unlogisch.

Der Nutzen im Sinne des FIVGG definiert sich auf Grund der betroffenen Fläche, nicht durch deren Werthaltigkeit. Es kommt daher auf das flächenmäßige Überwiegen der befreiten Grundstücke an.

Etwa auch im Hinblick auf die Befreiung von der Grunderwerbsteuer für Arbeiterwohnstätten gemäß § 4 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG 1955 hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung (siehe etwa vom 24.5.1991, 90/16/0011) ausgesprochen, dass es auf das Überwiegen des flächenmäßigen Ausmaßes der begünstigten Teile ankommt.

Im vorliegenden Fall betrifft der befreite Erwerbsteil nur einen solchen von etwa 37%. In flächenmäßig überwiegendem Ausmaß wird der Erwerbsvorgang daher den Zielsetzungen des FIVfGG nicht gerecht, entspricht somit nicht dem § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987.

Die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 3. Juli 2006