



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn EM, ADR, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Juni 2007 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.xxx, St.Nr.xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 2. April 2007 erwarben Herr EM (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) und seine Gattin Frau TM folgende Grundstücke aus der EZ-X von Frau WW:

- 1) Grundstücke Nr. 1 LN und 2 Wald im Gesamtausmaß von 9.405 m² und
- 2) Grundstücke Nr. xxxxx je LN, im Gesamtausmaß von 14.042 m².

Für die unter 1) genannten Grundstücke vereinbarten die Vertragsparteien einen Kaufpreis von € 17.800,00 und für die unter 2) genannten einen Kaufpreis von € 12.500,00 (somit insgesamt € 30.300,00). Im Punkt 12. des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass der vertragsgegenständliche Kauf hinsichtlich der Grundstücke 1 LN und 2 Wald einen Erwerb im Wege eines Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des II. Hauptstückes des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 i.d.g.F. darstelle und daher von der Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 ausgenommen sei (§ 3 Abs. 1 Ziff. 4 GrESTG).

Mit Bescheiden vom 6. Juni 2007 stellte das Amt der Burgenländischen Landesregierung als Agrarbehörde I. Instanz fest,

- 1) dass mit dem gegenständlichen Rechtsgeschäft die Aufstockung eines Landwirtschaftsbetriebes im Sinne des § 2 Z. 5 des Landesgesetzes vom 27.7.1970 über das

Landwirtschaftliche Siedlungswesen, LGBl. Nr. 41, erfolgt und diese Maßnahme unmittelbar der Zielsetzung des § 1 Abs. 2 leg. cit. entspricht und

2) dass der vorliegenden Grunderwerb hinsichtlich den Grundstücken 1 und 2 gemäß § 45 des Flurverfassungs-Landesgesetzes, LGBl. Nr. 40/1970 i.d.g.F., unmittelbar zur Durchführung einer Flurbereinigung erforderlich ist.

Mit Bescheid vom 13. Juni 2007 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber dem Bw. Grunderwerbsteuer in Höhe von € 530,25 (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 15.150,00) fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der überwiegende Teil des Grunderwerbes keine Flurbereinigungsmaßnahme darstelle und daher für den gesamten Rechtsvorgang die Grunderwerbsteuer zu erheben sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass die Burgenländische Landesregierung die oben angeführten Feststellungsbescheide vom 6. Juni 2007 erlassen habe und dementsprechend der diesbezügliche Grunderwerb gemäß § 3 Abs. 1 Ziff. 4 GrESTG von der Besteuerung ausgenommen sei. Dazu werde auf die Entscheidung des VwGH vom 29. September 1966, 931/66 verwiesen:

"An die obgenannten Bescheide ist die Abgabenbehörde gebunden. Werden mehrere Grundstücke erworben, von denen jedoch nur einzelne der Abrundung des Besitzes dienen, so ist der Erwerb der übrigen Grundstücke als reiner Zukauf steuerpflichtig."

Wären hinsichtlich der Grundstücke 1 und 2 und dem restlichen Vertragsobjekt ein eigener Vertrag errichtet worden, wäre jedenfalls für den Erwerb der Grundstücke 1 und 2 keine Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden. Aus ökonomischen Gründen sei ein Kaufvertrag errichtet worden. Für den Anfall der Grunderwerbsteuer könne es jedoch nicht ausschlaggebend sein, dass die Rechtsgeschäfte mittels einer oder zwei Urkunden abgeschlossen werde.

Vom Finanzamt wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht ins Grundbuch zu EZ-X und ins elektronische Grundinformationssystem zu EWAZ xxx-1-xxxx. Aus den angefertigten Ausdrucken ergibt sich, dass die erworbenen Grundstücke bei der Feststellung des Einheitswertes zum Stichtag 1.1.2007 alle einer wirtschaftlichen Einheit zugerechnet wurden.

Am 10. Juli 2007 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung in der Folgendes ausgeführt wurde:

"Gemäß § 3 (1) 4 GrESTG ist der Erwerb eines Grundstückes im Wege eines Flurbereinigungsverfahrens von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden diese Grundstücke gemäß § 2 (3) GrESTG als ein Grundstück behandelt. Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf ein sich auf mehrere Grundstücke beziehender Erwerbsvorgang, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, nicht in einen steuerbefreiten und einen steuerpflichtigen Teil zerlegt werden. Es ist lediglich zu prüfen, ob

der Rechtsvorgang als Ganzes gesehen, den gesetzlichen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 3 (1) 4 GrEStG entspricht.

Im gegenständlichen Fall dient eine Fläche von 9405 m² von gesamt 23447 m² der Flurbereinigung. Die Voraussetzungen für die Befreiung sind somit nicht erfüllt. Die Berufung war daher abzuweisen."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dazu erwidert, dass die flächenmäßige Orientierung im gegenständlichen Fall nicht sachgerecht sei. Vielmehr solle der Kaufpreisanteil den Ausschlag geben. Der überwiegende Teil des Kaufpreises, nämlich 58,7 % entfalle auf den Kauf jener Grundstücke (Nr. 1 und 2), deren Erwerb eine Flurbereinigung darstelle. Obwohl die Fläche dieser beiden Grundstücke (9.405 m²) mit 40,1 % der Grundfläche nicht überwiege, sei es sachgerecht, dass auf diese Flächen der höhere Kaufpreisanteil entfalle und könne darin keinesfalls ein Gestaltungsmissbrauch erblickt werden.

Die beiden Grundstücke Nr. 1 und 2 seien zwar flächenmäßig kleiner, aber sie seien der einzige Beweggrund für den Kauf gewesen, denn dies Flächen seien zusammenhängend und würden an die Liegenschaft des Bw. und seiner Gattin angrenzen, weshalb der Kaufpreisanteil dafür auch höher sei. Die restlichen Grundstücke seien zwar flächenmäßig größer, es handle sich jedoch um nicht zusammenhängende Klein- und Kleinstflächen im Freiland, die landwirtschaftlich minderwertig seien und auch sonst keiner Nutzung (Bauland) zugeführt werden könnten. Diese in isolierter Freilandlage befindlichen Grundstücke würden Arbeit verursachen und seien mit den beiden Grundstücken Nr. 1 und 2 nicht vergleichbar. Aus diesem Grund sei auch bereits im Vertrag eine klare Abtrennung vorgenommen worden und sei der höhere Kaufpreis und damit das Überwiegen für die kleinere Fläche logisch nachvollziehbar. Wichtig sei auch, dass die Verkäuferin nur dann bereit gewesen sei, die Grundstücke Nr. 1 und 2 zu veräußern, wenn gleichzeitig auch die restlichen Grundstücke gekauft würden. Die gesetzlichen Bestimmungen würden eine flächenmäßige Beurteilung nicht zwingend vorsehen. Nicht nachvollziehbar sei es, dass es bei Errichtung zweier Verträge ohne inneren Zusammenhang zu einer Begünstigung kommen könne, nicht aber, wenn die Abwicklung in einem Vertragswerk erfolge, auch wenn dort eine klare Trennung zwischen den beiden Bereichen vorgenommen werde. Für den Bw. sei eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises in einen befreiten und einen nicht befreiten Teil logisch, welche nach älterer VwGH-Judikatur auch möglich gewesen sei (VwGH 29.9.1966, 931/66). Nachdem dies nach aktueller Rechtsprechung des VwGH nicht zulässig sei, müsse im vorliegenden Fall aus den oben genannten Gründen ein gänzliche Befreiung erfolgen.

Mit Bescheid vom 8. April 2008 setzte der Unabhängige Finanzsenat das gegenständliche Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO iVm § 282 Abs. 2 BAO bis zur Beendigung des zum damaligen Zeitpunkt beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2007/16/0020 anhängigen

Verfahrens aus. Dieses Verfahren wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 8. Mai 2008 beendet.

Am 22. Juli 2008 erteilte der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt den Auftrag, Ermittlungen über den Wert der einzelnen Grundstücke durchzuführen. In der Folge richtete das Finanzamt einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an den Bw:

"Mit Kaufvertrag vom 2.4.2007 erwarben Sie gemeinsam mit Ihrer Ehegattin diverse Grundstücke aus der EZ-X..

Für die Parzellen 1 und 2 wurde ein Kaufpreis in Höhe von 17.800.- Euro und für die restlichen Grundstücke ein Kaufpreis in Höhe von 12.500.- Euro vereinbart.

Die Parzelle 1 hat ein Ausmaß von 6842 m² und landwirtschaftliche Nutzung, die Parzelle 2 (Wald) hat ein Ausmaß von 2563m².

Die restlichen Parzellen, alle landwirtschaftlich genutzt weisen eine Fläche von insgesamt 14042 m² auf.

Die unterschiedlichen Preise werden damit begründet, dass die nicht der Arrondierung dienenden Grundstücke in isolierter Freilandlage sich befinden und nicht zusammenhängende Klein- und Kleinstflächen bilden.

Wie wurden die Kaufpreise ermittelt?

Wie hoch sind die ortsüblichen Preise für Wald und die für landwirtschaftlich genutzte Flächen?

Die Parz. 1 hat 6842 m², die Parz 4 4105 m² oder die Parz. 3 3908 m². Von Kleinstflächen kann hinsichtlich der Parz 3 und 4 wohl nicht gesprochen werden, bzw wenn man diese Parz als Kleinstflächen (oder Kleinfläche) bezeichnet, trifft dies wohl auch auf die Parz 1 zu. Bitte um Stellungnahme."

Diese Fragen wurden wie Folgt beantwortet:

"Für das Grundstück 1 wurde ein Kaufpreis von EUR 2,19 pro m², für das Grundstück 2 ein Kaufpreis von EUR 1,10 pro m² vereinbart.

Ursprünglich wollten die Käufer nur diese beiden Grundstücke erwerben, da diese Grundstücke in unmittelbarer Nachbarschaft ihres bisherigen Liegenschaftsbesitzes liegen.

Das Grundstück 1 ist mit einer Fläche von ca. 1.000 m² bereits als Bauerwartungsland im Flächenwidmungsplan eingestuft, woraus sich der höhere Kaufpreis ergibt.

Die Verkäuferin war nur gewillt sämtliche Grundstücke als Gesamtpaket zu veräußern.

Die restlichen Grundstücke wurden daher nur deswegen erworben, um auch die beiden für die Käufer interessanten Grundstücke erwerben zu können.

Inbesondere die Grundstücke 3 und 4 sind durch einen Mittelweg getrennt, daher sehr schlecht mit Erntemaschinen befahrbar und zu bewirtschaften. Aus diesem Grund wurde auch hier von "Kleinstflächen" gesprochen.

Für die übrigen Grundstücke wurde daher ein Quadratmeterkaufpreis von EUR 0,90 zu Grunde gelegt.

Die obgenannten Quadratmeterpreise entsprechen durchaus den ortsüblichen Preisen."

In seiner gegenüber dem Unabhängiger Finanzsenat abgegebenen Stellungnahme vom 22 September 2008 verwies das Finanzamt zunächst auf diese Vorhaltsbeantwortung und führte sodann Folgendes aus:

"Es obliegt nicht dem Finanzamt, festzustellen, ob auch der Erwerb einer als Bauerwartungsland ausgewiesenen Fläche eine Flurbereinigung iSd § 45 des Burgenländischen Flurverfassungs-Landesgesetzes, LGBl. Nr. 40/1970 i.d.g.F. darstellt.

Fraglich erscheint jedoch, ob beim Erwerb von Grundstücken mit unterschiedlicher Widmung die Überprüfung einer Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 4 GrEStG 1987 nur im Verhältnis der gemeinen Werte (Kaufpreise) zu erfolgen hat oder ob in diesem Fall nicht auch das Flächenausmaß bei der steuerrechtlichen Beurteilung gegenüberzustellen ist."

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht in den Flächenwidmungsplan und in die digitale Katastralmappe (DKM) der gegenständlichen Grundstücke (abrufbar im Internet unter <http://gis.bgld.gv.at>). Daraus ergibt sich, dass das Grundstück Nr. 1 zum Teil als Bauland-Dorfgebiet (kurz BD) und zum Teil als Grünland-landwirtschaftliche Nutzung (GI) gewidmet ist, das Grundstück 2 als Grünland-forstwirtschaftliche Nutzung (Gf) und alle übrigen Grundstücke zur Gänze als Grünland-landwirtschaftliche Nutzung (GI) gewidmet sind. Das Grundstück Nr. 1 befindet sich in unmittelbarer Nachbarschaft zu bebauten Liegenschaften. Die übrigen einer landwirtschaftlichen Nutzung gewidmeten Grundstücke verteilen sich auf das Ortsgebiet von M. und grenzen jeweils maximal zwei Grundstücke aneinander an und werden auch die umliegenden Grundstücke landwirtschaftlich genutzt. Der Unabhängige Finanzsenat folgt daher den schlüssigen Wertangaben der Vertragsparteien und geht bei seiner Entscheidung davon aus, dass die Grundstücke Nr. 1 und 2 mit einem Flächenausmaß von 9.405 m² - unabhängig vom besonderen Interesse des Bw. und seiner Gattin am Erwerb des Grundstückes Nr. 1, weil dieses an ihren bisherigen Liegenschaftsbesitz angrenzt - einen höheren gemeinen Wert haben als die Grundstücke Nr. xxxxx mit einem Flächenausmaß von 14.042 m².

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt ein Kaufvertrag, der sich auf inländische Grundstücke bezieht, der Grunderwerbsteuer.

Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden nach § 2 Abs. 3 GrEStG diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt.

Über die Zugehörigkeit mehrerer Grundstücke zu einer wirtschaftlichen Einheit haben die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (vgl. ua. VwGH 28.1.1993, 91/16/0114, 0115).

Im vorliegenden Fall wurden die erworbenen Grundstücke vom Lagefinanzamt einer wirtschaftlichen Einheit zugerechnet, weshalb sie als ein Grundstück zu behandeln sind.

Nach § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG sind von der Besteuerung ausgenommen:

4. 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, BGBl. Nr. 103, in der jeweils geltenden Fassung.

Zu dieser Befreiungsbestimmung hat der Verwaltungsgerichtshof erst jüngst im Erkenntnis vom 8. Mai 2008, 2007/16/0019 ua Folgendes ausgeführt:

"Wenn sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, dann ist es unzulässig, den Rechtsvorgang in einen steuerpflichtigen und einen steuerbefreiten Teil zu zerlegen.

Wird der Tatbestand der Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG nur hinsichtlich eines Teiles der eine wirtschaftliche Einheit bildenden Grundstücke erfüllt, so ist darauf abzustellen, welcher Teil überwiegt. Das Grunderwerbsteuergesetz stellt bei der Besteuerung auf den Wert eines Grundstückes oder auf das Entgelt für dieses Grundstück ab. Auch bei den Befreiungsbestimmungen ist nach § 3 Abs. 2 GrEStG ausdrücklich maßgeblich, dass der Wert eines Teilgrundstückes dem Bruchteil entspricht, mit dem der Miteigentümer am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Aus dem Zusammenhang der Bestimmungen des GrEStG lässt sich sohin entnehmen, dass es bei der Frage des Überwiegens der Grundstücksteile, hinsichtlich welcher der Begünstigungstatbestand iSd § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG erfüllt ist, auf ein wertmäßiges Überwiegen ankommt."

Die Frage, ob der Erwerb eines Grundstückes im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens oder eines Flurbereinigungsverfahrens erfolgte, stellt eine Vorfrage dar, zu deren Entscheidung die Abgabenbehörde berufen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3, Rz 59 unter Hinweis auf VwGH 14.6.1973, 2203/71, verstärkter Senat, und VwGH 25.10.1990, 89/16/0029).

Im gegenständlichen Fall liegt ein rechtskräftiger Bescheid der Agrarbehörde vor, mit dem festgestellt wurde, dass der Erwerb der Grundstücke 1 und 2 unmittelbar zur Durchführung einer Flurbereinigung erforderlich ist. Der Bescheid vom 6. Juni 2007 enthält hinsichtlich des Grundstückes Nr. 1 keine Einschränkung in dem Sinn, dass nur der für landwirtschaftliche Nutzung gewidmete Teil als zur Durchführung einer Flurbereinigung dienend gewertet wurde. Auf Grund der Bindungswirkung des Bescheides der Agrarbehörde ist bei Betrachtung des wertmäßigen Überwiegens nicht nach dem "Zweck der Befreiungsbestimmung" zu differenzieren und im vorliegenden Fall wegen des wertmäßigen Überwiegens der Grundstücke Nr. 1 und 2 gegenüber den - flächenmäßig - überwiegenden Grundstücken Nr. xxxxx der gesamte Erwerbsvorgang von der Grunderwerbsteuer zu befreien.

Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, am 20. Oktober 2008