



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. März 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer wird mit 2 v.H. von € 47.700, sohin im Betrag von € 954, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit "Schenkungsvertrag" vom 18. November 2008 hat die Verlassenschaft nach M, vertreten durch die Alleinerbin S, die Liegenschaft Gst1 in EZ1, Fläche 1.085 m², an - den Sohn des Erblassers - A (= Berufungswerber, Bw) auf den Stichtag 1. September 2008 schenkungsweise übertragen.

Laut Aktenvermerk hat das Finanzamt den zuletzt festgestellten Einheitswert (EW) zu EW-AZ1 des FA Reutte mit erhöht € 13.299,13 bzw. den dreifachen EW mit € 39.897,39 erhoben und ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage (= dreifacher EW) dem Bw mit Bescheid vom 11. März 2009, StrNr, die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 797,94 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, das Finanzamt habe der Steuerbemessung zu Unrecht den dreifachen EW der Liegenschaft Gst2 (= Einfamilienhaus), welche nicht Gegenstand der Schenkung sei, zugrunde gelegt. Hingegen betrage der unter EW-AZ1 zu gegenständlichem Gst1 für land- und forstwirtschaftliches Vermögen festgestellte EW

lediglich € 363,36, sodass für die Steuerbemessung der dreifache EW in Höhe von € 1.090,08 heranzuziehen sei. Mangels geänderter Verhältnisse zwischen dem Feststellungszeitpunkt (23. März 2008) und dem Erwerbsvorgang könne kein besonderer EW ermittelt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. März 2009 wurde die Vorschreibung abgeändert und die Grunderwerbsteuer im Betrag von € 954 (= 2 % von € 47.700) festgesetzt. Begründend wurde unter Verweis auf § 6 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idGF, ua. dargelegt, ausgehend von einem Bodenwert von umgerechnet € 10,90 pro m² zuzüglich der Erhöhung von 35 % ermittle sich - umgelegt auf die Fläche von 1.085 m² - der anzusetzende besondere dreifache EW in Höhe von (gerundet) € 47.700. Die vormalige Bemessung betreffend das Gst2 sei von einem falschen Wert erfolgt.

Im Vorlageantrag wird darauf repliziert, es habe sich somit erst durch die Abtrennung des geschenkten Gst1 vom ursprünglichen Gutsbestand in EZ1 aufgrund der Schenkung ein Anlass zu einer Nachfeststellung zum nachfolgenden 1. Jänner ergeben. Zwischen dem unmittelbar vorausgehenden Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld sei jedoch keine Änderung eingetreten, sodass die Voraussetzungen für die Feststellung eines besonderen EW nicht vorliegen würden. Dieser sei zudem erst in der Berufungsvorentscheidung, dh. nach Entstehen der Steuerschuld, festgesetzt worden und könne daher nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Durch Einsichtnahme in das Grundbuch, die dortige Urkundensammlung, die digitale Katastralmappe sowie den EW-Akt hat der UFS erhoben:

Beim übertragenen Gst1 handelt es sich um ein "landwirtschaftlich genutztes" Grundstück, das laut "Bestätigung über die Ausnahme von der Erklärungspflicht" durch die zuständige Grundverkehrsbehörde (Bezirkshauptmannschaft) vom 20. November 2008 als "Bauland/Wohngebiet" gewidmet und nach § 25a Abs. 1 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996 von der Erklärungspflicht bzw. grundverkehrsbehördlichen Genehmigungspflicht ausgenommen ist.

Laut letzter EW-Feststellung zum 1. Jänner 1988 war diese Liegenschaft mitbewertet unter EW-AZ1, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, EW € 363,36.

Unmittelbar anschließend an die gesamte westliche Grundgrenze dieses Grundstückes ist das Gst3 in EZ2 gelegen, di. ein seit 1976 im Eigentum des Bw befindliches bebautes Grundstück; das darauf errichtete Einfamilienhaus befindet sich auf dem nördlichen Teil des Grundstückes.

In Beantwortung eines Auskunftersuchens des UFS hat die Gemeinde X einen Auszug aus dem Flächenwidmungsplan übermittelt und im Schreiben vom 30. Juni 2009 Folgendes mitgeteilt (Fragestellung des UFS *kursiv*):

"1.) Wann wurde der **Flächenwidmungsplan** erstellt ? Wie sieht die **Widmung** und die **Nutzung** des GSt1 aus ?

Der neue Flächenwidmungsplan wurde am 4.9.2007 vom Amt der Tiroler Landesregierung, Abteilung Raumordnung, aufsichtsbehördlich genehmigt. Das Grundstück GSt1 ist als "Wohngebiet" (§ 38 Abs. 1) gewidmet. Momentan wird das Grundstück als Rasen- bzw. Gartenfläche genutzt.

2.) Zur **Lage** des Grundstückes:

a) Ist dieses nach Form und Größe für Bebauungszwecke als geeignet anzusehen ?

Nach Form und Größe ist das Grundstück teilweise für Bebauungszwecke als geeignet anzusehen. Eine Bebauung ist nur im nördlichen Teil möglich, da das Grundstück nach Süden spitz zuläuft. Das Grundstück hat eine Größe von ca. 1085 m².

b) Durch welche Grundflächen wird es unmittelbar begrenzt (bebaute-unbebaute Grundstücke; Verkehrsflächen etc.) ?

Westseite Grundstück GSt3 Wohnhaus
 Nordseite Grundstück x1 Gemeindeweg
 Ostseite Grundstück x2 Mehrfamilienwohnhaus
 Südseite Grundstück x3 Mehrfamilienwohnhaus

c) Ist das Grundstück in verbaulichem Gebiet gelegen ?

ja, wie unter 2 b.) beschrieben

d) Wie hoch ist die Zahl der tatsächlichen und auch der in einem Vorbereitungsstadium befindlichen Verbauungen im umliegenden Gebiet ?

Das dortige Wohngebiet umfasst ca. 12 Grundstücke, auf acht Grundstücken befinden sich Ein- bzw. Mehrfamilienhäuser; weitere geplante Bauvorhaben sind in diesem Bereich dzt. keine bekannt;

e) Zu welchen Zeitpunkten erfolgte die Bebauung der umliegenden Grundstücke ?

Gp. x2 Anfang 20. Jahrhundert
 Gp. x3 Bebauung Ende 60er Jahre
 Gp. x4 Bebauung ca. 1973
 Gp. GSt3 Bebauung ca. 1976

f) Handelt es sich beim Grundstück allenfalls um eine Baulücke ?

Im östlichen Teil dieses Wohngebietes ist das Grundstück GSt1 das einzig unbebaute Grundstück (siehe Auszug Flächenwidmungsplan ...).

3.) Zur möglichen **Verwendung für Bauzwecke**:

a) Sind allenfalls Aufschließungskomponenten (Strom-, Wasser- und Kanalanschluss, Anbindung an eine öffentliche Verkehrsfläche) zum 18.11.2008 bereits gegeben ?

Zum Stichtag 18.11.2008 sind einige Aufschließungskomponenten (Strom-, Wasser- und Kanalanschluss), sowie Anbindung an eine öffentliche Verkehrsfläche gegeben. Diese Aufschließungskomponenten befinden sich im Gemeindeweg.

b) Wenn dies nicht zutreffen sollte ...

entfällt

c) Würden einer grundsätzlich möglichen Bebauung allenfalls öffentlich-rechtliche Hindernisse, etwa im Hinblick auf die Bestimmungen des Landschafts- und Naturschutzrechtes, entgegen stehen ?

Dzt. sind keine derartigen öffentlich-rechtlichen Hindernisse bekannt

4.) Zur Marktlage:

Inwieweit war zum maßgeblichen Stichtag bzw. ist seither in gegenständlichem Widmungsgebiet eine Nachfrage nach Bauland gegeben ?

In welchem Ausmaß ist ein solcher Bedarf möglicherweise in Zukunft zu erwarten ?

Für diesen Widmungsbereich sind und waren in letzter Zeit keine Baulandnachfragen gegeben."

Das Ersuchsschreiben des UFS sowie das Antwortschreiben der Gemeinde wurden dem Bw mit Vorhalt vom 9. Juli 2009 zur Stellungnahme übermittelt und nachweislich zugestellt; bis dato ist hiezu keine Antwort erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die unentgeltliche Zuwendung einer Liegenschaft unterliegt ab 1. August 2008 der Grunderwerbsteuer; die Steuerschuld entsteht mit dem Zeitpunkt der Übergabe.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert (= Einheitswert) des Grundstückes zu berechnen, wenn ua. eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist. Maßgebend ist dabei nach § 6 Abs. 1 lit a und lit b GrEStG das Dreifache des Einheitswertes, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

§ 6 Abs. 3 GrEStG lautet:

"Haben sich in den Fällen der Abs. 1 und 2 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 gegeben sind, so *ist* auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert unter sinnge-mäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen zu *ermitteln*. ... Wird ein besonderer Einheitswert festgestellt, ist – abgesehen vom Fall des § 4 Abs. 2 Z 2 - das Dreifache des besonderen Einheitswertes (Teilbetrages des besonderen Einheitswertes) anzusetzen".

Festgehalten wird, dass sohin – entgegen dem Dafürhalten des Bw - nach der geltenden Gesetzeslage nicht etwa vorab ein besonderer Einheitswert bescheidmäßig *festzusetzen* ist, sondern für Zwecke der Grunderwerbsteuer bei Vorliegen der Voraussetzungen ein besonderer Einheitswert von der Behörde (bloß) zu *ermitteln* ist.

Eine Wertfortschreibung bei wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens hat gem. § 21 Abs. 1 Z 1 lit. a Bewertungsgesetz (BewG), BGBl. 1955/148 idgF, dann zu erfolgen, wenn der Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, vom zuletzt festgestellten Einheitswert um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um € 200 oder um mehr als € 3.650, abweicht. Eine Artfortschreibung ist dann gem. § 21 Abs. 1 Z. 2 BewG vorzunehmen, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes (entweder land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen oder Betriebsgrundstücke) von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht. Alle Fortschreibungen wie auch die im Falle der Neugründung von wirtschaftlichen Einheiten vorzunehmenden Nachfeststellungen (§ 22 BewG) sind auf den dem maßgeblichen Ereignis folgenden Beginn eines Kalenderjahres (das ist zum 1.1. des Folgejahres) vorzunehmen (§ 21 Abs. 4 und § 22 Abs. 2 BewG).

Wenn aber die nach den bewertungsrechtlichen Vorschriften geforderten Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung, die im Rahmen der Einheitsbewertung zu einer Fortschreibung oder Nachfeststellung auf den Beginn des nachfolgenden Kalenderjahres führen, bereits im Zeitraum zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt (EW) und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (das ist die schenkungsweise Übergabe) vorliegen, so ist gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG für Zwecke der Grunderwerbsteuerbemessung die Ermittlung eines besonderen Einheitswertes zulässig.

An Sachverhalt ist im Gegenstandsfall unstrittig davon auszugehen, dass die in Frage stehende Grundparzelle bislang einem landwirtschaftlichen Betrieb auf Geschenkegeberseite zugeordnet war und derzeit vom Bw landwirtschaftlich genutzt wird. Diesfalls liegen die Voraussetzungen für die streitgegenständliche Ermittlung und Heranziehung eines besonderen Einheitswertes, nämlich bewertet als Grundvermögen (unbebautes Grundstück), dann vor, wenn das landwirtschaftlich genutzte Grundstück nach der Bestimmung des **§ 52 Abs. 2 BewG** nicht mehr dem landwirtschaftlichen Vermögen sondern dem Grundvermögen zuzurechnen ist.

Nach § 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 hienach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Grundstück (noch) dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder (schon) dem Grundvermögen zuzurechnen ist, und sich somit die *Art* des Bewertungsgegenstandes geändert hat, kommt es in erster Linie auf objektive Merkmale an, denen gegenüber subjektive, nur in der Person des jeweiligen Grundstückseigentümers gelegene Merkmale, zurückzutreten haben. Im Einzelfall ist dabei zur Feststellung der Bauland-eigenschaft eines Grundstückes die Möglichkeit und Wahrscheinlichkeit der Verwertung als Bauland zu prüfen (vgl. VwGH 27.10.1980, 93/80; VwGH 15.9.1980, 533-535/78; VwGH 6.4.1981, 595/80; VwGH 18.10.1984, 84/15/0050 u.a.). Dabei rechtfertigt die Widmung eines Grundstückes als Bauland im Rahmen der örtlichen Raumplanung für sich allein noch nicht, ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück ohne Weiteres dem Grundvermögen zuzurechnen.

Aufgrund der tatsächlichen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstückes ist eine Zurechnung zum Grundbesitz nicht von vorneherein auszuschließen, bildet doch gerade die landwirtschaftliche Nutzung eines Grundstückes eines der Wesensmerkmale der Abgrenzungsbestimmung des § 52 Abs. 2 BewG. Demzufolge braucht keine Änderung in der bisherigen Bewirtschaftung des Grundstückes eingetreten zu sein, um nach dieser Gesetzesstelle eine Zuordnung der weiterhin landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft zum Grundvermögen vornehmen zu können.

Treten sohin zur Baulandwidmung noch weitere objektive Umstände hinzu, die für die objektive Möglichkeit einer Verwertung für Bauzwecke in absehbarer Zeit und sohin dafür sprechen, dass die Fläche anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird, so rechtfertigt dies - unabhängig von den jeweiligen subjektiven Absichten des Eigentümers - die Zuordnung der Liegenschaft zum Grundvermögen. Zu diesen objektiven Umständen zählen insbesondere die örtliche Lage und Aufschließung der Liegenschaft, deren Form, der Umstand, dass es sich allenfalls um eine Baulücke handelt, sowie die bauliche Entwicklung in der Umgebung und die für die Zukunft zu erwartende Marktlage.

Das Wesen des § 52 Abs. 2 BewG besteht nämlich darin, die potentielle wirtschaftliche Kraft des Grundstückseigentümers zu erfassen, weshalb eine objektive Werterhöhung des Grundbesitzes als Folge der Lage im bebauten Gebiet nicht deshalb unberücksichtigt bleiben darf, weil der Grundeigentümer gerade nicht beabsichtigt, sie auch auszunützen.

An objektiven, spätestens zum maßgeblichen Stichtag gegebenen Merkmalen wurde nunmehr von der Gemeinde X im eingangs ausführlich dargelegten Schreiben mitgeteilt, dass die gegenständliche Liegenschaft neben seiner Widmung als Bauland/Wohngebiet (seit Gültigkeit des Flächenwidmungsplanes ab September 2007) nach seiner Größe und Form zumindest auf

dem nördlichen Teil für Bebauungszwecke geeignet und in bebautem Gebiet gelegen ist. Unmittelbar umliegend befinden sich - neben dem Gemeindeweg im Norden - 3 bebaute Grundstücke; das gesamte Wohngebiet umfasst 8 mit Wohnhäusern bebaute sowie 4 noch unbebaute Baugrundstücke. Der überwiegende Teil der Bebauung erfolgte ca. seit den 1960er-Jahren. Gegenständliche Liegenschaft bildet insofern eine Baulücke, als es sich um das einzige noch unbebaute Grundstück im östlichen Teil des gesamten Wohngebietes handelt.

Laut weiteren Angaben der Gemeinde ist das GSt hinsichtlich der Aufschließungskomponenten Strom, Wasser, Kanal und auch Anbindung an eine öffentliche Verkehrsfläche (Gemeindeweg) voll erschlossen. Irgendwelche öffentlich-rechtliche Hindernisse stehen einer Bebauung ebenso nicht entgegen. Eine Baulandnachfrage für dieses Gebiet war hingegen in letzter Zeit lt. Gemeinde nicht gegeben.

Nachdem sohin zur Widmung des Grundstückes als Bauland noch eine Vielzahl weiterer, entsprechend der obzitierten Rechtsprechung erforderlicher objektiver Merkmale hinzutreten, die - unabhängig vom derzeit subjektiven Willen des Bw und auch unabhängig von der bestehenden Nutzung - darauf schließen lassen, dass insbesondere im Hinblick auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten dieses Grundstück in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird, sind aber diesbezüglich die Tatbestandsvoraussetzungen nach § 52 Abs. 2 BewG erfüllt. Die Voraussetzungen für eine Maßnahme nach § 6 Abs. 3 GrEStG bzw. die Ermittlung eines besonderen Einheitswertes bezogen auf den Stichtag (Erwerbsvorgang vom 18. November 2008) zum Zwecke der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer sind damit gegeben.

Abschließend darf zur Veranschaulichung der dem Grundstück innewohnenden "potentiellen Kraft" festgehalten werden, dass der Verkehrswert (vgl. zB die Immobilienpreiserhebung der Zeitschrift "Gewinn", Ausgabe Mai 2009: von € 135 bis € 177/m² für unbebaute Grundstücke in der Gemeinde X) zumindest rund das Dreifache des Betrages ausmacht, der vom Finanzamt der Grunderwerbsteuerbemessung lt. Berufungsvorentscheidung zugrunde gelegt wurde (= 3facher Einheitswert umgelegt auf die Grundfläche: rund € 44/m²).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid *nach jeder Richtung hin abzuändern*, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Im Hinblick auf den angefochtenen Bescheid vom 11. März 2009, dem zunächst fälschlich der Einheitswert für das bebaute GSt² zugrunde gelegt worden war, ist es daher zulässig, die Vorschreibung dahingehend abzuändern, dass der Steuerbemessung nach Obgesagtem ein auf den Stichtag ermittelter besonderer EW betr. das gegenständliche GSt¹ zugrunde gelegt

wird. Der UFS schließt sich diesbezüglich dem in der Berufungsvorentscheidung schätzungsweise herangezogenen Bodenwert von € 10,90 pro m² an, gegen den im Übrigen der Höhe nach kein Einwand erhoben wurde. Bezogen auf die Grundstücksfläche errechnet sich als Bemessungsgrundlage sohin der dreifache besondere EW der Liegenschaft im Betrag von gerundet € 47.700 und hieraus die 2%ige Grunderwerbsteuer mit € 954 (siehe dazu im Einzelnen: Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 31. März 2009).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden

Innsbruck, am 5. August 2009