

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch MAIRHOFER SEBASTIAN U GRADL MARTHA, Spittelwiese 8, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 10.12.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu ErfNr.: xxx vom 10.11.2015, betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit **7.175,00 Euro**, das sind 3,5 % der Bemessungsgrundlage (gemeiner Wert der Liegenschaft) in Höhe von 205.000,00 Euro festgesetzt wird. Die Nachforderung in Höhe von **1.095,50 Euro** ist einen Monat nach Zustellung der schriftlichen Ausfertigung dieses Erkenntnisses fällig.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteivorbringen

1.1. Schenkungsvertrag vom 17.4.2015

Am 17.04.2015 wurde zwischen dem Geschenkgeber und dem Beschwerdeführer (Bf.) ein Schenkungsvertrag abgeschlossen.

Die entscheidungswesentlichen Vertragsbestimmungen aus dem Schenkungsvertrag lauten:

"§ 1. Allgemeines

1. Festgehalten wird, dass der Geschenkgeber Onkel des Geschenknehmers ist und insofern ein Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Vertragsteilen besteht.

2. Motiv der Vertragserrichtung ist die Ermöglichung der Bebauung des Schenkungsgegenstandes durch den Geschenknehmer mit einem Einfamilienhaus zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfes des Geschenknehmers.

§ 2 Grundbuchsstand und Schenkungsgegenstand

1. Der Geschenkgeber ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ xx, KG xxxxx St., Bezirksgericht H. (B-LNR 3), bestehend aus nachstehenden Grundstücken mit der jeweils angeführten Nutzung und Fläche:

[...]

...

3. Gegenstand dieses Vertrages sind die im Teilungsplan des Zivilgeometers Baurat h.c. Dipl. Ing. F. E. vom 21.01.2015, Plan GZ. 9040, rot umrandeten Flächen.

Der Schenkungsgegenstand besteht sohin aus den neu zu bildenden Gst.Nr. xxxx/16 mit der Fläche von 1080 m² und Gst.Nr. xxxx/17 mit der Fläche von 78 m² der vorgenannten Liegenschaft.

§ 6 Belastungs- und Veräußerungsverbot

...

2. Der Geschenkgeber erteilt bereits jetzt seine ausdrückliche Zustimmung zur Belastung der Liegenschaft mit ausschließlich Geldlasten bis zu einem Höchstbetrag von € 250.000,00 (in Worten: zweihundertfünfzigtausend) zum Zwecke der Finanzierung der beabsichtigten

Bebauung durch den Geschenknehmer.

...

§ 8 Grundverkehrsbehördliche Genehmigung

1. Die Vertragsteile werden darüber aufgeklärt und ist diesen bekannt, dass der Schenkungsgegenstand im Zeitpunkt der Vertragsserrichtung überwiegend als landwirtschaftlich genutzte Grundfläche gewidmet ist und daher der Erwerb zu seiner Rechtswirksamkeit einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedarf.

2. Für die grundverkehrsbehördliche Genehmigung ist der Geschenknehmer verantwortlich.

Er wird daher unverzüglich dafür nach Kräften Sorge tragen. Soweit ein Tätigwerden des Geschenkgebers notwendig ist, um die Genehmigung zu erreichen, wird dieser den Geschenknehmer über dessen Verlangen nach besten Kräften unterstützen.

...

1.2. grundverkehrsbehördliche Genehmigung

Am 23.06.2015 stellte der Bf. beim Land OÖ (Abteilung Land - und Forstwirtschaft) den Antrag auf grundverkehrsbehördliche Genehmigung des Schenkungsvertrages vom 17.04.2015. Der Bf. gab im Antrag zur Begründung des Erwerbes bzw. zur beabsichtigten Nutzung an: "Ende des Jahres finde die Gesamtüberarbeitung des FWP und des ÖEK statt. Die Fläche des Ansuchens ist bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen. Auf dieser Fläche wird vom Erwerber ein Wohngebäude errichtet. Die

Gemeinde befürwortet die Umwidmung. Umwidmung in Bauland; Errichtung des Wohngebäudes nahe dem Wohnhaus/Wirtschaftstrakt des Veräußerers. Die Fläche des Ansuchens ist bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen."

Mit Bescheid vom 07.07.2015 wurde die Übertragung des Eigentumsrechtes antragsgemäß genehmigt und erging daher gemäß § 58 Abs. 2 AVG ohne Begründung.

Die belangten Behörde erhielt auf Nachfrage beim Land OÖ (Frau A. T.) die Auskunft, dass aufgrund der Stellungnahme der Gemeinde, dass die Umwidmung erfolgen werde, die Bewilligung des Schenkungsvertrages, erteilt wurde (AV vom 20.10.2015).

1.3. Ermittlungen der belangten Behörde

Das Finanzamt hat für die Ermittlung des gemeinen Wertes die Liegenschaftspreise mehrerer Vergleichsliegenschaften herangezogen (siehe Kaufpreissammlung vom 08.10.2015).

Aktenvermerk (AV) belangte Behörde 08.10.2015: Im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde wurde auch mit der Gemeinde St. Kontakt aufgenommen. Im Aktenvermerk zum Telefonat vom 08.10.2015 mit dem zuständigen Ansprechpartner Herrn L. aus der Bauabteilung der Gemeinde St. wurde festgehalten, dass das geschenkte Grundstück im Zuge der Gesamtumwidmung als Bauland in naher Zukunft vorgesehen sei. Eine Einzelumwidmung sei vom Geschenkgeber erwünscht gewesen, sei aber nicht genehmigt worden.

In einem weiteren Telefonat (AV vom 15.10.2015) mit der belangten Behörde, gab Herr L. bekannt, dass der Flächenwidmungsplan (FW) Nr. 3 und das örtliche Entwicklungskonzept (ÖEK) Nr. 1 eine Umwidmung in Bauland nicht vorgesehen haben. Bei der Gesamtüberarbeitung des FW Nr. 4 und des ÖEK Nr. 2 sei die Umwidmung als Änderungswunsch eingetragen worden. Dem Gemeindeamt liege ein Ansuchen der Baulandumwidmung aus dem Jahr 2015 vor. Antragsteller der Umwidmung sei der Geschenkgeber gewesen. Der Geschenknehmer habe ca. 10 mal im Gemeindeamt vorgesprochen um die Umwidmung zu beschleunigen.

1.6. Bescheid vom 10.11.2015

Die belangte Behörde setzte die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 am 10.11.2015 iHv € 6.079,50 (€ 173.700,00 x 3,5%).

Begründet wurde der Bescheid damit, dass der Gemeine Wert anhand der Vergleichswertmethode mit € 150,00 je m² Grundfläche angesetzt worden sei. Der Bemessung sei der Gemeine Wert als Baugrundstück zugrunde gelegt worden. Schenkungswille sei gem. § 2 des gegenständlichen Vertrages die Ermöglichung der Bebauung des Schenkungsgegenstandes durch den Geschenknehmer mit einem Einfamilienhaus zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs des Geschenknehmers. Die grundverkehrsbehördliche Bewilligung des Vertrages sei nur deshalb erteilt worden, da der Geschenknehmer glaubhaft versichert habe, dass Ende des Jahres 2015 die Gesamtüberarbeitung des Flächenwidmungsplanes und des örtlichen

Entwicklungskonzeptes stattfinden werde und die geschenkte Fläche bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen sei. Eine Bestätigung der Gemeinde St. wurde beigebracht. Die Bewilligung wäre andernfalls zu versagen gewesen, da nach der Errichtung des Wohnhauses, Grundstücke ohne zureichenden Grund der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung entzogen worden wären.

1.8. Bescheidbeschwerde vom 09.12.2015

In der Beschwerde vom 09.12.2015 brachte der Bf. gegenüber der belangten Behörde vor:

1. Die von der belangten Behörde zu Grunde gelegte Gesamtfläche von 1.158 m² für die Steuerbemessung sei insoweit unrichtig, als das neu zu bildende Grundstück xxxx/17 im Ausmaß von 78 m² direkt an die Gemeinde als Verkehrsfläche zu übertragen sei. Aus diesem Grund sei auch eine Teilung in zwei neu zu bildende Grundstücke xxxx/16 und xxxx/17 vorgenommen worden bzw. werde vorgenommen, sodass eine weitere Teilung der Grundstücke zur Übertragung an die Gemeinde nicht mehr erforderlich sein werde. Dies ergebe sich dementsprechend auch aus dem beigelegten Teilungsplan. Dem Bf. werde damit aber lediglich das Grundstück xxxx/16 mit einer Fläche von 1.080 m² übertragen. Selbst wenn also der gemeine Wert von € 150,00 je m² Grundfläche von der belangten Behörde richtig bemessen worden wäre, so sei der Steuerfestsetzung eine zu große Fläche zu Grunde gelegt worden. Tatsächlich betrage die zu übertragende und zu steuernde Fläche nur 1.080 m², sodass ausgehend von dem von der belangten Behörde zu Grunde gelegten Vergleichswert sich eine Grunderwerbsteuer von lediglich € 5.670,00 ergebe.

2.a. Darüber hinaus habe die belangte Behörde den gemeinen Wert der Grundstücksflächen nicht richtig ermittelt. Gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG sei die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes. Gemäß § 10 Abs. 2 BewG 1955 sei der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Unter Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes seien die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind (VwGH 22.10.1992, 91/16/0044). Beispiele hierfür seien bei einem Grundstück die Grundstückslage sowie die Art und das Maß der tatsächlichen und baurechtlichen zulässigen Nutzung des Grundstückes (vgl. *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum BewG, § 10 BewG, S. 73).

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entstehe die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht werde. Die Bewertung habe grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu erfolgen. Entstehe die Steuerschuld nach § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit dem Eintritt einer Genehmigung, so seien jedoch für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer die Verhältnisse am Tag des Vertragsabschlusses maßgeblich (VwGH 21.12.1992, 91/16/0125). Demnach sei vorliegend ausschließlich auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt

des Vertragsabschlusses am 17.04.2015 abzustellen. Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes sind zwar nach § 10 BewG alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Dies seien in der Regel insbesondere Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen dem gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussenden Umständen wie zum Beispiel die Widmung der Fläche (VwGH 22.01.1970, 1100/68).

Die belangte Behörde lege ihrer Entscheidung in rechtswidriger Weise den gemeinen Wert der übertragenen Fläche als Baugrundstück zu Grunde und stelle damit auf allenfalls mögliche und ungewisse Umstände in der Zukunft ab. Eine Umwidmung in Bauland sei bislang nicht erfolgt. Unzweifelhaft bestand zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und bestehe auch zum derzeitigen Zeitpunkt eine Widmung als land- und forstwirtschaftliche Fläche als für die Bewertung wesentlicher Faktor, sodass keinesfalls Bauland übertragen werde. Abzustellen sei ausschließlich auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Übertragen wurden land- und forstwirtschaftliche Flächen, denen allenfalls ein gemeiner Wert im Ausmaß von € 2,00 - € 7,80, laut Auskunft der Landwirtschaftskammer OÖ bzw. der Bezirksbauernkammer H., je m² zukomme. Die belangte Behörde habe demnach in unzulässiger Weise einen unrichtigen Vergleichswert für die Bewertung herangezogen.

b. Überdies entbehre die Bewertung der zu übertragenden Flächen als Bauland auch jeglicher Tatsachengrundlage. Die belangte Behörde führe in der Begründung des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheides aus, die grundverkehrsbehördliche Bewilligung des Vertrages sei nur deshalb erteilt worden, da der Geschenknehmer glaubhaft versichert habe, dass Ende dieses Jahres die Gesamtüberarbeitung des Flächenwidmungsplanes und des örtlichen Entwicklungskonzeptes stattfinden werde und die geschenkte Fläche bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen sei. Woraus sich dies vorliegend ergeben soll, sei in keiner Weise ersichtlich. Die belangte Behörde scheine sich hier auf bloße Spekulationen zu beschränken. Dem Bescheid der Bezirksgrundverkehrskommission H.-Umgebung vom 07.07.2015 sei eine derartige Begründung jedenfalls nicht zu entnehmen. Ebenso wenig ergebe sich daraus, dass andernfalls die grundverkehrsbehördliche Bewilligung zu versagen gewesen wäre. Die Annahme der belangten Behörde sei daher durch keinerlei Beweisergebnisse gedeckt, sodass der angefochtene Bescheid insofern an Rechtswidrigkeit leide. Es sei darüber hinaus auch keineswegs ersichtlich, woraus sich ergäbe, dass der Geschenknehmer selbst versichert habe, dass Ende dieses Jahres die Gesamtüberarbeitung des Flächenwidmungsplanes und des örtlichen Entwicklungskonzeptes stattfinden werde und die geschenkte Fläche bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen sei. Diese Feststellung der belangten Behörde stehe auch im klaren Widerspruch zum Akteninhalt, nämlich zu dem im Akt erliegenden E-Mail der Bauabteilung der Marktgemeinde St. vom 17.08.2015. In diesem sei mitgeteilt worden, dass das Thema der Umwidmung erst bei der Gesamtänderung behandelt werde und eine positive Entscheidung nur zu erwarten sei, wenn in der Umgebung auch andere Flächen gewidmet werden sollen. Zudem sei in diesem E-Mail mitgeteilt worden, dass die Gesamtänderung des Flächenwidmungsplanes wahrscheinlich

erst nächstes Jahr (also im Jahr 2016) überhaupt erst in Angriff genommen werde. Dass die geschenkte Fläche damit bereits als Umwidmungsfläche vorgesehen sei, ergebe sich daraus jedenfalls nicht.

Es lasse sich aus diesem E-Mail auch eindeutig ableiten, dass nach derzeitigem Stand in keiner Weise von einer in jedem Fall stattfindenden Umwidmung ausgegangen werden könne. Vielmehr sei lediglich zugesagt worden, dass erst bei der Gesamtänderung dieses Thema behandelt werde und eine positive Entscheidung nur zu erwarten sei, wenn in der Umgebung auch andere Flächen gewidmet werden sollen. Die tatsächliche Umwidmung sei damit jedenfalls noch gänzlich ungewiss. Soweit die belangte Behörde aber von der Umwidmung in Bauland ausgehe, setze sie sich über sämtliche Beweisergebnisse des Verfahrens und die ebenso in Betracht kommende Möglichkeit hinweg, dass eine Umwidmung nicht stattfinde. Dass eine Bewertung der Fläche mit einem Wert von € 150,00 je m² in keiner Weise dem gemeinen Wert der landwirtschaftlichen Flächen entspreche, brauche insoweit nicht weiter erörtert zu werden.

c. Die Motive der Vertragsparteien bei der Errichtung des Schenkungsvertrages dienen ausschließlich der Auslegung der im Vertrag enthaltenen Bestimmungen im Zweifelsfall und es lassen sich daraus keine Rückschlüsse auf den gemeinen Wert ziehen.

Nach § 10 Abs. 2 BewG sei nicht vom subjektiven Wert des Nutzens, den der Bewertungsgegenstand jeweils zuzurechnen ist auszugehen, sondern mache § 10 Abs. 2 BewG einen objektiven, an der Beschaffenheit des Bewertungsgegenstandes gemessenen Wert zum Maßstab (Vgl. VwGH 14.11.1998, 87/15/0064). Persönliche Verhältnisse seien demnach gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht zu berücksichtigen (VwGH 25.06.2009, 2009/16/0009).

Demnach ergebe sich auf Basis des höchstens anzunehmenden Wertes von € 7,80 je m² und bei Zugrundelegung der übergebenen Fläche von 1.080 m² gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG eine festzusetzende Grunderwerbsteuer von € 294,84.

Der Bf. beantragte keine Beschwerdeentscheidung (BVE) zu erlassen und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

1.9. Vorlagebericht

Die Beschwerde wurde am 21.01.2016 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt. In der Stellungnahme brachte die belangte Behörde vor, dass die Steuer gem. § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG vom gemeinen Wert zu berechnen sei, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes.

Gemäß § 10 BewG (Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert) sei bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Der gemeine Wert werde durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien nicht zu berücksichtigen.

Demnach sei dieser Begriff im Gesetz wohl definiert, das Gesetz enthalte jedoch im Besonderen keine Vorschriften, wie der gemeine Wert festzustellen sei.

Gem. § 10 Abs. 2 BewG sei nicht vom subjektiven Wert des Nutzens, dem der Bewertungsgegenstand jeweils zuzurechnen ist auszugehen, sondern mache § 10 Abs. 2 BewG einen objektiven, an der Beschaffenheit des Bewertungsgegenstandes gemessenen Wert zum Maßstab (vgl. VwGH 14.11.1998, 87/15/0064).

Unter Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes seien die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind (VwGH 22.10.1992, 91/16/0044). Als Beispiele bei einem Grundstück wäre die Grundstückslage sowie die Art und das Maß der tatsächlichen und baurechtlichen zulässigen Nutzung des Grundstückes (vgl. *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum BewG, § 10 BewG, Seite 73).

Der VwGH habe mit Erkenntnis vom 8.1.1970, 1246/68, festgestellt, dass der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes eine fiktive Größe sei, die auf Preisschätzungen beruhe. Eine solche Schätzung könne - den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend - ohne weiteres auch auf Preisbeobachtungen beruhen, die im Zuge von Kauf und Verkauf anderer Liegenschaften gemacht worden seien, sofern diese nach Art und Größe, Lage, Form und Beschaffenheit dem im Einzelfall zu bewertenden Grundstück, im zeitlichen Zusammenhang gesehen, gleichkämen oder nahe kämen. In der Regel werde die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes auf Grund der Entwicklung tatsächlich gezahlter Preise für so genannte Vergleichsliegenschaften die brauchbarste sein. Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes sind zwar nach § 10 BewG alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen wie insbesondere Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen dem gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussenden Umständen wie zum Beispiel die Widmung der Fläche (VwGH 22.01.1970, 1100/68).

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entstehe die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht werde. Im beschwerdegegenständlichen Fall entstehe die Steuerschuld erst mit dem Eintritt der Genehmigung, sodass für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 17.04.2015 abzustellen sei. Nach Ansicht des Bf. es wäre der Entscheidung ein unrichtiger Vergleichswert für die Bewertung der übertragenen Fläche als Baugrundstück zugrunde gelegt worden, könne nicht gefolgt werden.

Unstrittig sei die Widmung der übertragenen Grundstücke als land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Wesentlich sei die Abgrenzungsfrage iSd § 52 Abs. 2 BewG. Nach der Rechtsprechung des VwGH habe die Anwendung des § 52 Abs. 2 BewG eine land- oder forstwirtschaftliche Nutzung zum Bewertungsstichtag zur tatbestandsmäßigen Voraussetzung (vgl. VwGH 18.11.2003, Zl. 2000/14/0189). Eine solche Nutzung spreche nicht gegen die Wahrscheinlichkeit der späteren Verwendung des Grundstückes als Bauland.

Nach § 52 Abs. 2 BewG seien land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen sei, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, z. B. wenn sie als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

Nach der Rechtsprechung des VwGH komme es bei Zuordnung eines Grundstückes zum Grundvermögen nach § 52 Abs. 2 BewG darauf an, dass ein aus objektiven Umständen sich ergebender Wahrscheinlichkeitsschluss für eine Verbauung in absehbarer Zeit gerechtfertigt ist. Was unter „absehbarer Zeit“ zu verstehen ist, werde im Gesetz nicht näher erläutert. Im Kommentar zum Bewertungsgesetz von *Twaroch/Frühwald/Wittmann/Rupp/Fiala/Binder* wird dazu auf Seite 253 ausgeführt, dass man in der Praxis meist angenommen habe, dass darunter ein Zeitraum gleich einem Hauptfeststellungszeitraum angenommen werden könne. Durch die Bewertungsgesetznovelle sei der Hauptfeststellungszeitraum von 6 auf 9 Jahre erstreckt worden und es müsse bezweifelt werden, ob jetzt ohne weiteres der neunjährige Zeitraum gelten könne.

Der Bf. gab im Antrag auf grundverkehrsbehördliche Bewilligung vom 23.06.2015 zur beabsichtigten Nutzung bzw. Verwendungszweck der mit Schenkungsvertrag vom 17.04.2015 erworbenen Liegenschaft EZ xx, KG xxxxx folgende Erklärung ab: „Umwidmung in Bauland; Errichtung des Wohngebäudes nahe dem Wohnhaus/ Wirtschaftstrakt des Veräußerers. Ende dieses Jahres (2015) findet die Gesamtüberarbeitung des Flächenwidmungsplanes und des örtlichen Entwicklungskonzeptes statt, dass „die Fläche des Ansuchens bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen ist. Ende dieses Jahres findet die Gesamtüberarbeitung des Flächenwidmungsplanes und des örtlichen Entwicklungskonzeptes statt. Die Fläche des Ansuchens ist bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen“.

Dem ob genannten Antrag wurde mit Bescheid der Bezirksgrundverkehrskommission H.-Umgebung beim Amt der OÖ. Landesregierung vom 07.07.2015 vollinhaltlich stattgegeben. Nach § 1 Abs.1 Oö. GVG 1994 habe dieses Landesgesetz unter anderem das Ziel, das öffentliche Interesse an der wirtschaftlich gesunden und leistungsfähigen bäuerlichen Land- und Forstwirtschaft in einem funktionsfähigen ländlichen Raum zu wahren. Demnach seien Rechtserwerbe zu untersagen, wenn anzunehmen ist, dass Grundstücke ohne zureichenden Grund der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung entzogen werden.

Aufgrund der von der Baubehörde in Aussicht gestellten Änderung der Widmung im Flächenwidmungsplan könne von Bauerwartungsland gesprochen werden, sodass nach § 52 Abs. 2 BewG dem Grundvermögen zugerechnet werden könne.

Der Ansicht des Bf. der Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer sei nur das Grundstück Nr. xxxx/16 mit der Fläche von 1.080 m² zu unterziehen, da das neu zu bildende Grundstück xxxx/17 im Ausmaß von 78 m² direkt an die Gemeinde als

Verkehrsfläche zu übertragen sei, könne nicht gefolgt werden. Feststehe, dass der Bf. mit Schenkungsvertrag vom 17.04.2015 die aufgrund des Teilungsplanes vom 21.1.2015 neu gebildeten Grundstücke Nr. xxxx/16 mit der Fläche von 1080 m² und Grundstück Nr. xxxx/17 mit der Fläche von 78 m² erworben habe, weshalb für die Berechnung der Grunderwerbsteuer der anhand der Vergleichsmethode ermittelte gemeine Wert von der Gesamtfläche als Baugrundstück heranzuziehen war.

Es gelte daher zu klären, ob im Zusammenhang mit der geschenkten Fläche von „Bauerwartungsland“ iSd § 52 Abs. 2 BewG gesprochen werden könne, sodass die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert der geschenkten Fläche als Baufläche zu berechnen ist?

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung 6022 des Bundesfinanzgerichtes ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.09.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 6022 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung 6008 neu zugeteilt.

1.10. Beschluss vom 30.08.2017

Mit Beschluss vom 20.08.2017 wurde dem Bf. Gelegenheit gegeben,

1. zum Ermittlungsergebnis des Verwaltungsgerichtes eine Stellungnahme der u.a. Punkte abzugeben und
2. den gemeinen Wert der mit Schenkungsvertrag am 17.4.2015 geschlossen zwischen X. V Gb., Db. 14, plz St. und dem Bf. erworbenen Liegenschaft nachzuweisen.:

"Die belangte Behörde geht im angefochtenen Bescheid davon aus, dass das vom Bf. erworbene Grundstück gemäß § 52 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 dem Grundvermögen zuzuorden ist.

§ 52 Abs. 2 BewG legt den Abgabenbehörden die Verpflichtung auf, eine Tendenz ("in absehbarer Zeit") und eine Annahme ("wenn anzunehmen ist") zu erforschen. Umstände, die für die Annahme von Grundvermögen im Sinne des § 52 Abs. 2 BewG ergeben sich aus Folgendem:

- *Motiv für die Vertragserrichtung sei laut § 1 Z 2 des Schenkungsvertrages vom 17.4.2015 die Ermöglichung der Bebauung des Schenkungsgegenstandes durch den Geschenknehmer mit einem Einfamilienhaus zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfes des Geschenknehmers.*
- *Als Begründung des Erwerbes wurde im Verfahren vor der Bezirksgrundverkehrskommission H.-Umgebung beim Land der Oö. Landesregierung, GZ. Argar-965643/1-2015, im Antrag vom 23.6.2015 vom Bf. vorgebracht: "Ende dieses Jahres findet die Gesamtüberarbeitung des FWP und des ÖEK statt. Die Fläche des Ansuchens ist bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen. Auf dieser Fläche wird vom Erwerber ein Wohngebäude errichtet. Die Gemeinde befürwortet die Umwidmung."*

- Als Erklärung des Bf. über die beabsichtigte Nutzung bzw. den Verwendungszweck wurde im Verfahren vor der Bezirksgrundverkehrskommission H.-Umgebung beim Land der Oö. Landesregierung, GZ. Argar-965643/1-2015, im Antrag vom 23.6.2015 vom Bf. vorgebracht: "Umwidmung in Bauland; Errichtung des Wohngebäudes nahe dem Wohnhaus/Wirtschaftstrakt des Veräußerers. Ende dieses Jahres findet die Gesamtüberarbeitung des FWP und des ÖEK statt. Die Fläche des Ansuchens ist bereits als Umwidmungsfläche in Wohngebiet vorgesehen."
- Die Gemeinde St. teilte im E-Mail vom 17.8.2015 im Verfahren vor der Bezirksgrundverkehrskommission H.-Umgebung beim Land der Oö. Landesregierung, GZ. Argar-965643/1-2015, mit, "dass ein Änderungsantrag auf Wohngebiet für die Gesamtänderung des FLWPL eingebracht wurde und dieser wahrscheinlich nächstes Jahr in Angriff genommen wird. Die Fläche wurde bereits im Vorfeld mit den zuständigen Herren des Amtes d. Oö Landesregierung besprochen und zugesagt, dass erst bei der Gesamtänderung dieses Thema behandelt wird. Eine positive Entscheidung ist zu erwarten, wenn in der Umgebung auch andere Fläche gewidmet werden sollen."
- Eine Parzellierung des Grundstückes ist erfolgt.
- Es wurde ausdrücklich eine Fläche als Verkehrsfläche vorgesehen, welche in weiterer Folge auch an die Gemeinde abgetreten wurde.
- Das erworbene Grundstück liegt in unmittelbarer Nachbarschaft zu bereits bebautem Gebiet (Grundstücke xxxx/8, xxxx/12, xxxx/5 und xxxx/6).
- Die grundverkehrsbehördliche Genehmigung wurde offenbar unter der Voraussetzung erteilt, dass es sich beim gegenständlichen Grundstück um Bau(erwartungs)land handelt.

In der Bescheidbeschwerde geht der Bf. davon aus, dass Ermittlung des gemeinen Wertes der Liegenschaft zum Erwerbszeitpunkt von einem Quadratmeterpreis von 2,00 € bis 7,80 € auszugehen sei. Im Verwaltungsverfahren brachte der Bf. einen möglichen Quadratmeterpreis von 50 Euro ins Spiel. Aufgrund der widersprüchlichen Angaben ist vom Bf. der gemeine Wert der Liegenschaft zum Erwerbszeitpunkt nachzuweisen. Erfolgt eine Glaubhaftmachung, sind Gründe anzuführen, warum der Beweis nicht zugemutet werden kann."

1.11. E-mail Bf. vom 31.08.2017

Mit E-Mail vom 31.08.2017 wandte sich der Bf. an den zuständigen Richter des BFG:

"Bezugnehmend auf unser Telefonat am Montag, den 28. August 2017 sende ich Ihnen, wie besprochen, die aktuelle Sachlage per Email, und möchte mich für die rasche Auskunft bedanken.

Ich habe von meinem Onkel ein Grünland mit einer Fläche von 1080m², sowie einer Fläche von 78m² welche ins öffentliche Gut übertragen werden muss, geschenkt bekommen.

Mit 10. November 2015 habe ich einen Grunderwerbsteuerbescheid in der Höhe von 6.079,50 € erhalten. Da darin die Gesamtfläche im Ausmaß von 1158m² (inkl. zukünftiges öffentliches Gut) sowie bereits einem Baulandpreis von 150€/m² als Grundlage angesetzt

wurde, wurde dies beeinsprucht. Ein entsprechender Bescheid zur Aussetzung der Einhebung mit Datum 13.01.2016 wurde übermittelt.

Mittlerweile sind mehr als eineinhalb Jahre vergangen und die Vermessungsurkunde kann auf Nachfrage beim Vermessungsbüro nicht mehr verlängert werden, da sich die Auflagen geändert haben.

Eine Eintragung ins Grundbuch ist nur bei Abschluss dieses Verfahrens möglich, da die Vermessungsurkunde nur mit der erforderlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung berücksichtigt werden kann.

Wie bereits telefonisch besprochen, hätte ich folgenden Kompromissvorschlag.

Die Grundflächen sind sowohl im derzeit gültigen Flächenwidmungsplan als auch im örtlichen Entwicklungskonzept als Grünland ausgewiesen.

Üblich ist, wenn die Fläche im gültigen örtlichen Entwicklungskonzept als Bauerwartungsland ausgewiesen wäre, den Wert der Grundfläche mit einem Drittel des Baulandpreises anzusetzen. (33% von 150 € = 50 €/m²)

Somit wäre der kalkulatorische Wert des Grundstückes 54.000 € (1080m² x 50 €/m²)

Ich denke dass dies ein fairer Kompromiss für beide Seiten wäre, da wir die Bebauung als Eigennutzung anstreben, allerdings derzeit noch nicht absehbar ist, wann eine Umwidmung in Bauland erfolgt.

Aus ökonomischer Sicht hinsichtlich etwaiger nochmaligen Vermessungskosten, aber auch hinsichtlich der bereits lang andauernden Verfahrensdauer bitte ich daher um eine rasche Lösung."

Die beim zuständigen Richter eingelangte E-Mail des Bf. wurde von diesem mit E-Mail vom 31.08.2017 dahingehend beantwortet, dass das BFG auf Grund der Sach- und Rechtslage zu entscheiden habe und "Kompromissangebote" mit der belangten Behörde abzuklären seien. Weiters wurde der Bf. auf die Bestimmung des § 300 BAO hingewiesen.

1.12. Stellungnahme Bf. vom 27.10.2017

Mit Schreiben vom 27.10.2017 hat der Bf. auf seine bisherigen Ausführungen verwiesen und ergänzend vorgebracht:

1) Die im Beschluss angeführten Gründe für die Annahme von Grundvermögen iSd des § 52 Abs 2 BewG seien grundsätzlich richtig. Abzustellen sei allerdings auf den Zeitpunkt der Schenkung 17.04.2015 und auf den zu diesem Zeitpunkt bestehenden Sachverhalt. Im Zeitpunkt der Schenkung lag weder eine grundverkehrsbehördliche Genehmigung, noch eine Umwidmung oder ein entsprechender Antrag dazu vor. Richtig sei, dass die Absicht des Erwerbers, die grundverkehrsbehördliche Genehmigung zu erwirken und auch eine Umwidmung im Zeitpunkt der Schenkung bestand. Die Absicht alleine bewirke aber noch nicht, dass der Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört, zum Grundvermögen werde.

2) Gehe man davon aus, dass bereits im Zeitpunkt der Schenkung Grundvermögen iSd § 52 Abs. 2 BewG vorlag, so kann dennoch nicht von einem Baulandpreis im

Zeitpunkt der Schenkung ausgegangen werden, sondern allenfalls von einem Preis für Bauerwartungsland und liegt dieser zwischen dem Preis für land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz und Bauland. Die Ermittlung des gemeinen Wertes hängt dabei von mehreren Faktoren ab: Ausgehend vom Zeitpunkt der Schenkung ist zu ermitteln, in welcher zeitlichen Nähe mit dem Vorliegen von Bauland zu rechnen ist, weiters ist abzustellen auf die Wahrscheinlichkeit der Umwidmung in Bauland. Bei letzterem Kriterium ist insbesondere abzustellen darauf, ob bereits im Zeitpunkt der Schenkung Maßnahmen eingeleitet waren, die zu einer Umwidmung führen können. Je weiter fortgeschritten derartige Verfahren sind, umso mehr wäre die Grundfläche dem Bauland und damit der gemeine Wert entsprechend höher anzusetzen.

Im konkreten Fall war im Zeitpunkt der Schenkung ein derartiges Verfahren noch nicht eingeleitet, sodass zwar die Hoffnung auf eine Änderung bestand, allerdings noch kein sachliches Substrat, aus dem auf eine Wahrscheinlichkeit der Umwidmung geschlossen werden konnte.

3) Nachdem der gemeine Wert nur von der zeitlichen Nähe der Umwidmung in Bauland und von der Wahrscheinlichkeit einer Umwidmung abhängig ermittelt werden könne, sei ein Beweis des gemeinen Wertes nicht möglich. Auch ein Vergleich mit anderen ähnlichen Grundstücksveräußerungen wäre nicht möglich, da es sich dabei immer um Einzelfälle handle, abhängig von der zeitlichen und inhaltlichen Nähe zu Bauland. Der Einschreiter habe in seiner Mitteilung laut E-Mail vom 31.08.2017 dargelegt, warum er - wenn man nicht mehr von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Zeitpunkt der Schenkung ausgehe - von 33 % des angenommenen Baulandpreises von € 150,00, sohin von einem Quadratmeterpreis von € 50,00 ausgehe. Der Baulandpreis von € 150,00 werde insoweit als richtig zugestanden. Der gemeine Wert des verfahrensgegenständlichen Grundstückes im Zeitpunkt der Schenkung sei daher im konkreten Fall mit € 50,00 anzunehmen. Sowohl nach dem Kriterium der zeitlichen Nähe, als auch der Wahrscheinlichkeit der Umwidmung in Bauland sei davon auszugehen, dass dies dem gemeinen Wert entspreche.

1.13. Stellungnahme belangte Behörde vom 28.11.2017

Mit Beschluss vom 31.10.2017 wurde der belangten Behörde wurde die Stellungnahme des Bf. zur Kenntnis gebracht. Weiters wurde der belangten Behörde Gelegenheit zur Konkretisierung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von € 150,00 pro m² als gemeinen Wert für die Liegenschaft gegeben.

Mit Schreiben vom 28.11.2017 hat die belangte Behörde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen und ergänzend vorgebracht:

Zur Stellungnahme des Bf. vom 27.10.2017

Gemäß § 52 Abs. 2 BewG seien land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen sei, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 26.02.2014, 2010/13/0052, ausgeführt: „§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. das hg. Erkenntnis vom 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. das hg. Erkenntnis vom 6.7.1983, 17/0188/80), wobei zur Prüfung der Wahrscheinlichkeit nach objektiven Kriterien vorzugehen ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 15.02.1985, 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. Ist jedoch aufgrund 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 land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird, so rechtfertigt dies - ohne dass es hierbei auf die Absichten des jeweiligen Grundeigentümers ankommt - durchaus die Zuordnung der Liegenschaft zum Grundvermögen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 18.10.1984, 84/15/0089-0102; vom 13.12.1984, 84/15/0010, 0011; vom 26.04.1993, 91/15/0025; vom 30.06.1994, 91/15/0089, 0090; vom 18.11.2003, 2000/14/0189; vom 26.04.2007, 2006/14/0032). Der Auffassung, dass nur als Bauland gewidmete Grundstücke für eine Anwendung des § 52 Abs. 2 BewG in Betracht kämen, vermag der VwGH nicht zu folgen, weil das Gesetz eine derartige Einschränkung nicht kennt. Sie ist auch aus der oben referierten hg. Rechtsprechung zur so genannten ”Baulücke ” nicht ableitbar.“

„In der hg. Rechtsprechung wurde zwar wiederholt darauf hingewiesen, dass es die Widmung eines Gebietes als Bauland oder als Gewerbegebiet im Rahmen der örtlichen Raum- oder Flächenwidmungsplanung für sich allein noch nicht rechtfertigt, ein land- oder forstwirtschaftlich genutztes Grundstück dem Grundvermögen zuzurechnen. Es wurde aber auch ausgeführt, dass selbst ”mangels Parzellierung und mangels einzelner Strom-, Wasser- und Kanalanlüsse nicht sofort verwertbare Grundstücke schon dann als Bau- oder Industrieland iSd § 52 Abs. 2 BewG anzusehen ” sind ”wenn an der späteren endgültigen Verwertung der Grundstücke kein begründeter Zweifel besteht, auch wenn für diese Verwertung noch kein naher Zeitpunkt abzusehen ist” (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30.06.1994, 91/15/0089, 0090, zur so genannten ”Baulücke”; mwN).

Nichts anderes könne in Bezug auf eine noch fehlende Flächenwidmung gelten, die einer Auseinandersetzung mit der Frage, ob das in Rede stehende Grundstück aufgrund seiner Lage und der sonstigen Verhältnisse in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werde, jedenfalls nicht entgegensteht. Dies gelte

umso mehr, als die Verwertungsmöglichkeit als Bauland im Streitfall schon zum Stichtag bestand (vgl. auch BFG vom 07.05.2014, RV/7101634/2014-R51).

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

Bloßes Rohbauland sei dann schon als Bauland iSd § 52 Abs. 2 BewG anzusehen, wenn an der späteren endgültigen Verwertung des Grundstückes als Bauland, kein begründeter Zweifel bestehe, auch wenn für diese Verwertung noch kein naher Zeitpunkt abzusehen sei (VwGH vom 30.06.1994, 91/15/0089; UFSF vom 23.02.2012, RV/0153-F/10).

Die gegenständlichen Grundstücke liegen im Randbereich eines hauptsächlich aus Einfamilienhäusern bestehenden Siedlungsgebietes in der Umgebung von Stadt. Die Grundstücke grenzen unmittelbar an die Straße Db.. Abgesehen von der zum damaligen Zeitpunkt bevorstehenden Umwidmung und der Absicht des Bf. ein Wohngebäude zu errichten (vgl. Bescheidbegründung, Vorlagebericht und Beschluss des BFG vom 30.08.2017), sei aufgrund der Zufahrtsmöglichkeiten, der Bebauung in der unmittelbaren Umgebung, der Aufschließung und der Größe anzunehmen, dass in absehbarer Zeit die gegenständlichen Grundstücke anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen werden. Diese seien daher gemäß § 52 Abs. 2 BewG dem Grundvermögen zuzurechnen und als solches zu bewerten. Zwecks Ermittlung des gemeinen Wertes sei durch das Finanzamt die Vergleichswertmethode angewendet worden (vgl. unten).

Zur Ermittlung des gemeinen Wertes anhand der Vergleichswertmethode

Das Finanzamt habe für die Ermittlung des gemeinen Wertes die Kaufverträge mehrerer Vergleichsliegenschaften herangezogen. Dabei habe sich eine Preisspanne für Baugrundstücke zwischen 135 €/m² und 500 €/m² ergeben.

Konkret handle es sich um folgende Verträge:

- Beilage 1: Kaufvertrag vom 02.11.2009, EZ 1591, GB xxxxx, 1.073 m², 170.000 €, sohin 158,43 €/m²
- Beilage 2: Kaufvertrag vom 04.04.2014, EZ 1249, GB xxxxx, 1.089 m², 147.000 €, sohin 134,99 €/m²
- Beilage 3: Kaufvertrag vom 15.07.2014, EZ 1177, GB xxxxx, 961 m², 134.540 €, sohin 140 €/m²
- Beilage 4: Kaufvertrag vom 10.06.2014, EZ 254, GB xxxxx, 739 m², 369.500 €, sohin 500 €/m²

Die gegenständlichen Grundstücke hätten eine (vergleichbare) Fläche von 1.158 m². Im konkreten Fall habe das Finanzamt unter Berücksichtigung von wertbildenden Umständen wie Lage, Kaufpreisentwicklung und Widmung einen gemeinen Wert von 150 €/m² als

Untergrenze (insbesondere unter Berücksichtigung der Beilage 1) angenommen und diesen Wert für die Bewertung herangezogen.

1.14. Kurzgutachten Ermittlung Verkehrswert vom 10.01.2018

Mit Schreiben vom 24.01.2018 wurde dem BFG ein vom Bf. in Auftrag gegebenes Kurzgutachten zum Nachweis des gemeinen Wertes der Liegenschaft zum Erwerbszeitpunkt vorgelegt.

Auszug aus dem Kurzgutachten des DI Dr. G. B., allgemein beeideter u. gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Bauwesen:

" II. BEFUND

1. Beschreibung der Liegenschaft

Auftragsgemäß ist keine besondere Beschreibung der Grundstücke erforderlich. Grst. xxxx/16 und xxxx/17, KG St., weisen eine Gesamtfläche von 1158 m² auf.

Der gegenständliche Bereich wird vom Flächenwidmungsplan der Marktgemeinde St. betroffen ist als Grünland - landwirtschaftliche Nutzung, Ödland gewidmet. Die weiter westlich angrenzenden Grundstücke sind als Bauland - Wohngebiet gewidmet. Laut Auskunft der Gemeinde gibt es kein örtliches Entwicklungskonzept für diesen Bereich. Weiters wurde laut Auskunft der Gemeinde (Bauamt) ein Änderungsantrag in Bauland gestellt. Bislang erfolgte nur der Einleitungsbeschluss. Mit einer Umwidmung in „Bauland - Wohngebiet“ - falls sie genehmigt wird - ist frühestens 2019 zu rechnen.

Die bewertungsgegenständlichen Grundflächen werden daher als Bauerwartungsland bewertet.

BAUERWARTUNGSLAND:

Nach der ÖNORM B 1802 ist Bauerwartungsland in Pkt. 2.1 nicht sehr genau definiert als: „Grundstück bzw. Grundstücksteil, das/der nach Verkehrslage, Funktion oder Nähe zu Siedlungsgebieten oder anderen örtlichen Umständen in absehbarer Zeit eine Bauwidmung erwarten lässt“.

Für den gegenständlichen Bereich kann nach seiner Lage, Eigenschaft und sonstiger Beschaffenheit eine Bebauung in absehbarer Zeit erwartet werden. Bei Bauerwartungsland ist die Zeitspanne bis zur Baureife (Möglichkeit der unmittelbaren Bebauung), die sogenannte Wartezeit, das maßgebliche Kriterium für eine Verkehrswertermittlung. Die Dauer der Wartezeit und der Grad der Sicherheit der Vorhersage ist also sachverständig zu beurteilen.

III. Bewertung:

Für die Ermittlung des Verkehrswertes von Bauerwartungsland muss in der Praxis häufig auf Vergleichspreise für baureifes Land zurückgegriffen werden, um hieraus deduktiv zum Verkehrswert des Bauerwartungslandes zu gelangen.

Als Vergleich werden folgende Grundstücke im Nahbereich der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft gewählt (diese Vergleichsgrundstücke bildeten auch die Grundlage für die Bewertung durch das Finanzamt vom 28.11.2017):

Grst. ggg/3, KG xxxxx St. (EZ 1591):

TZ 4551/2009: Kaufvertrag vom 02.11.2009, Wohngebiet, 1.073 m², € 158,43 /m²

Grst. gg/1, KG xxxxx St. (EZ 1249):

TZ 2377/2014: Kaufvertrag vom 04.04.2014, Wohngebiet, 1.089 m², € 134,99 /m²

Grst. gggg/7, KG xxxxx St. (EZ 1177):

TZ 3988/2014: Kaufvertrag vom 15.07.2014, Wohngebiet, 961 m², € 140,--/m²

Grst. ggggg/2, KG xxxxx St. (EZ 1821):

TZ 3129/2014: Kaufvertrag vom 10.06.2014, Wohngebiet, 739 m², € 500,--/m² (am Stadtrand zu Stadt mit Aussicht, daher nicht vergleichbar)

Auf Grund der Grundstücksgröße, der flächenwidmungsplanmäßigen Festlegungen und der Lagegegebenheiten ist ein Baulandwert für Wohngebiet von rd. € 150,--/m² ortsüblich angemessen. Im konkreten Fall hat auch das Finanzamt unter Berücksichtigung von wertbildenden Umständen wie Lage, Kaufpreisentwicklung und Widmung einen gemeinen Wert von € 150,--/m² für die Bewertung herangezogen.

Grst. xxxx/16 und xxxx/17, KG St.:

Bauerwartungsland: Da ein direkter Preisvergleich wegen des Fehlens geeigneter Vergleichsgrundstücke im Bauerwartungsland nicht möglich ist, kommt die Anwendung des deduktiven Verfahrens in Betracht.

Von den Vergleichspreisen für baureifes Land müssen die allenfalls darin enthaltenen Kosten für die Aufschließung, die im Bauerwartungsland ja noch nicht vorhanden sind, einschließlich der Kostenanteile für Abtretung, in Abzug gebracht werden. Für den bereinigten Vergleichspreis ist nur noch die Wartezeit zu berücksichtigen. Dazu bietet sich in erster Linie die Abzinsung über die nach den örtlichen Verhältnissen und der Lage auf dem Grundstücksmarkt angemessene Wartezeit an.

Die Wartezeit vom Wertermittlungstichtag bis zur Baureife vorherzusagen, ist sehr schwierig. Er ist unabhängig von der jeweiligen Konjunkturlage, der Eigentümerstruktur und nicht zuletzt vom Interesse und der Fähigkeit der Gemeinde, das Gebiet zu erschließen. Für die gesamte Entwicklung des Bauerwartungslandes werden in der Literatur Zeiten bis zu 15 Jahren angegeben. Es ist daher verständlich, dass bei solchen Zeitspannen die Einschätzung der voraussichtlichen Wartezeit, auch bei sorgfältiger Untersuchung und Nachforschung, mit einem entsprechenden Risiko verbunden ist.

Die Wartezeit wird mit 7 Jahren (4 Jahre + 3 Jahre Prognose-Risiko) angenommen; der Diskontierungszinssatz wird mit 5% in Ansatz gebracht. Dies wird damit begründet, dass seit der Schenkung bereits fast 3 Jahre vergangen sind, laut Gemeindeauskunft noch mindestens mit einem Jahr (frühestens 2019) bis zur Umwidmung zu rechnen ist. Rückblickend seit April 2015 kann daher diese Wartezeit in Ansatz gebracht werden.

Somit wird der Preis für das Bauerwartungsland wie folgt berechnet:

$\text{€ } 150,--/\text{m}^2 \times 0,80 \text{ (Freilegungsanteil)} / 1,05^7 \text{ (Jahre)} = \text{€ } 85,--/\text{m}^2$

$1158 \text{ m}^2 \times \text{€ } 85,-- = \text{€ } 98.430,-- \text{ gerundet € } 98.400,--$

Dieser Wert entspricht dem Preisniveau am freien Immobilien- und Realitätenmarkt und wird daher ohne weitere Anpassung als Verkehrswert ausgewiesen."

1.15. Zustimmung § 300 BAO durch Bf. vom 01.02.2018

Mit Schreiben vom 01.02.2018 schränkte der Bf. das Beschwerdevorbringen und den Beschwerdeantrag dahingehend ein, dass nunmehr die Aufhebung des Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides unter Zugrundelegung des gemeinen Wertes laut bereits vorgelegtem Gutachten Dipl.-Ing. Dr. B. von € 98.400,00 begehrt werde.

Der Bf. erteile gemäß § 300 BAO seine Zustimmung dazu, dass die Abgabenbehörde den angefochtenen Bescheid aufhebt und im Sinne der obigen Ausführungen einen neuen Bescheid erlässt.

1.16. Stellungnahme belangte Behörde vom 20.02.2018

In der Stellungnahme der belangten Behörde zum vorgelegten Gutachten des Bf. und der Zustimmung gemäß § 300 BAO wurde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen und weiters vorgebracht, dass es sich bei dem vom Bf. vorgelegten Gutachten um ein Kurzgutachten handle. Ein Kurzgutachten (mit unvollständiger Befundaufnahme oder reduzierter Gutachtensmethodik und -begründung) erfülle den erforderlichen Standard nicht und könne daher auch nicht zur Beweislastumkehr führen, sondern unterliege ebenso wie ein Gutachten, das von einer anderen Person als einem Immobiliensachverständigen erstellt wird, der freien Beweiswürdigung (BMF vom 13.05.2016, 010206/0058-VI/5/2016).

Auch handle es sich beim im Gutachten ausgewiesenen Wert um den Verkehrswert, nicht um den gemeinen Wert. Der Gutachter ziehe im Wesentlichen den von Finanzamt ermittelten und der Festsetzung der GrESt zugrunde gelegten gemeinen Wert in Höhe von 150 €/m², welchen der Gutachter ohne nähere Begründung als ortsüblich angemessen erachtet, heran und mache von diesem Wert Abschläge in Höhe von gesamt ca. 43 %, dies insbesondere wegen der geschätzten Wartezeit bis zur Baureife.

Die belangte Behörde erachte daher den gemeinen Wert in Höhe von 150 €/m² weiterhin als richtig und werde den gegenständlich angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 10.11.2015 nicht gemäß § 300 Abs. 1 lit. b BAO aufheben, weil sich der Spruch nicht als unrichtig erweise.

1.17. Sachverständigenbestellung

Mit Beschluss vom 7. Juni 2018 hat das Gericht Herrn Heimo Josef Kranewitter, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierte Sachverständiger für Immobilien (Bewertung, Verwaltung, Nutzung) gemäß § 177 der Bundesabgabenordnung als Sachverständigen bestellt, um den gemeinen Wert der Grundstücke Gst-Nr. xxxx/16 mit einer Fläche von

1080 m² und Gst-Nr. xxxx/17 mit einer Fläche von 78 m² der Liegenschaft EZ xx, KG xxxxx, St., Bezirksgericht H. zum Stichtag 17. April 2015 festzustellen.

1.18. Bewertungsgutachten

Mit dem Bewertungsgutachten vom 21. September 2018 hat der Sachverständige den gemeinen Wert der Liegenschaft unter Berücksichtigung aller wertbildenden Faktoren der Grundstücke xxxx/16 und xxxx/17 inne liegend in der Liegenschaft EZ xx KG xxxxx St. BG H. in der Nähe der Adresse Db. 14, plz St. zum Bewertungsstichtag 17. April 2015 mit rund € 205.000 festgestellt. Das Bewertungsgutachten wurde den Parteien des Verfahrens mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung, welche den Parteien am 27.9.2018 zugestellt wurde, zur Kenntnis gebracht.

Im Zuge der Befundaufnahme wurde im Gutachten vom 21. September 2018 eine ausführliche Grundstücksbeschreibung, insbesondere mit Darstellung der Flächenwidmung, dem Vorliegen eines örtlichen Entwicklungskonzeptes, die Lage der Grundstücke, der Verkehrsverhältnisse, der Form und Topographie, der Kontaminationen, der Aufschließung und der Nutzung vorgenommen. Zudem erfolgte eine ausführliche Auseinandersetzung mit der Frage, ob Bauerwartungsland bzw. Bauland vorliege. Auch die Abtretung eines Grundstücksteiles an das öffentliche Gut wurde entsprechend berücksichtigt. Im Gutachten erfolgte eine ausführliche Darstellung der Bewertungsmethodik und der Erhebung von zum Stichtag 17. April 2015 zeitnahen Kauftransaktionen in der Region der bewertungsgegenständlichen Grundstücke. Zudem erfolgte eine Darstellung der Ermittlung des Vergleichspreises der Liegenschaft.

1.19. mündliche Verhandlung am 23.10.2018

Die Parteien des Verfahrens wurden mit Ladung vom 25. September 2018 zur mündlichen Verhandlung am 23. Oktober 2018 geladen. In der Ladung wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Fernbleiben der beschwerdeführenden Partei bzw. der belangten Behörde von der mündlichen Verhandlung der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht (§ 274 Abs 4 BAO). Die Ladung ist am 27. September 2018 den Parteien zugestellt worden.

Zur mündlichen Verhandlung am 23. Oktober 2018 sind lediglich Vertreter der belangten Behörde erschienen. Die Verhandlung begann um 10:00 Uhr. Es wurde festgestellt, dass den Parteien des Beschwerdeverfahrens mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung der bisherige Sachverhalt und das Parteivorbringen laut Aktenlage zur Kenntnis gebracht wurde. Der Vertreter der belangten Behörde machte dazu keine ergänzenden Ausführungen. Um 10:02 Uhr verkündete der Richter das gegenständliche Erkenntnis. Um 10:04 Uhr wurde die mündliche Verhandlung mit der Vorlage der Niederschrift an die erschienenen Parteienvertreter beendet.

Um 10:07 Uhr betrat der Vertreter des Beschwerdeführers den Verhandlungssaal. Als Grund für die Versäumnis der mündlichen Verhandlung gab der Vertreter des Beschwerdeführers die schwierige Verkehrslage an. Eine Ausfertigung der Niederschrift wurde dem Vertreter des Beschwerdeführers ausgehändigt.

Rechtslage

§ 4 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1987) idF des BGBl. I 36/2014 lautet:

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

(2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:

1. Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom 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;
- 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;
- 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;
- b) beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.

4. Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen."

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 idF des BGBl. I Nr. 85/2008 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist."

§ 10 des Bewertungsgesetzes (BewG 1955), idF BGBl 148/1955 lautet:

"(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen."

§ 52 Abs. 2 BewG 1955, idF BGBl 148/1955 lautet:

"(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."

Erwägungen

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. I 36/2014 ist die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Übereignung der streitgegenständlichen Grundstücke aufgrund des Schenkungsvertrages vom 17.4.2015. Aus dem Schenkungsvertrag ergibt sich keine Gegenleistung bzw. lässt sich diese nicht ermitteln. Somit ist der gemeine Wert der streitgegenständlichen Grundstücke für die Feststellung der Bemessungsgrundlage maßgeblich.

Der gemeine Wert eines Grundstückes ergibt sich aus § 10 Abs. 2 BewG 1955. Im gegenständlichen Fall ist zudem zu berücksichtigen, dass es sich bei den übereigneten Grundstücken und Bauerwartungsland im Sinne des § 52 Abs. 2 BewG 1955 handelt. Dieser Umstand wurde im ursprünglichen Beschwerdevorbringen bestritten. Jedoch wird dies nunmehr selbst vom Beschwerdeführer nicht mehr in Abrede gestellt. So wird in dem vom Beschwerdeführer in Auftrag gegebenen Kurzgutachten des DI G. B. vom 10. Jänner

2018 ausdrücklich zugebilligt, dass es sich bei den streitgegenständlichen Grundstücken um Bauerwartungsland handelt.

In dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Kurzgutachten vom 10. Jänner 2018 erfolgte die Ermittlung des Verkehrswertes der streitgegenständlichen Grundstücke. Nach § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG 1987 ist jedoch der gemeine Wert der Grundstücke maßgeblich. In der Judikatur werden beide Begriffe synonym verwendet (vgl. VwGH 28.6.1989, 88/16/0094). Die Definition des Verkehrswerts iSd § 2 LBG unterscheidet sich vom gemeinen Wert durch die Anknüpfung am redlichen Geschäftsverkehr anstelle des gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Dieser Unterschied sollte nicht überbewertet werden.

Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (VwGH 29.9.2004, 2002/13/0206). Die belangte Behörde führte in der Stellungnahme vom 20. Februar 2018 zutreffend aus, dass das vorgelegte Kurzgutachten mit unvollständiger Befundaufnahme bzw. reduzierter Gutachtensmethodik und Begründung nicht den erforderlichen Standard erfüllt. So fehlt dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Kurzgutachten eine ausführliche Grundstücksbeschreibung etwa zur Lage, zu Verkehrsverhältnissen, Form, Topographie, Aufschließung und Nutzung. Auch bei der Ermittlung von Vergleichspreisen übernimmt das Kurzgutachten die von der belangten Behörde herangezogenen Vergleichsgrundstücke, ohne - mit Ausnahme des Grundstückes ggggg/2 KG xxxxx St. - eine konkrete Prüfung vorzunehmen, ob diese als Vergleichsgrundstücke überhaupt geeignet sind. Somit lässt dieses Gutachten schon Mängel bei der Befundaufnahme erkennen, sodass es nicht als Grundlage für die Feststellung des gemeinen Wertes der übertragenen Liegenschaft geeignet ist.

Die von der belangten Behörde angewendete Vergleichswertmethode stellt lediglich eine sehr grobe Schätzung des gemeinen Wertes der übertragenen Grundstücke dar. Auch hier fehlt eine konkrete Befundaufnahme.

Das vom Gericht in Auftrag gegebene Bewertungsgutachten beinhaltet hingegen eine ausführliche Befundaufnahme, eine eingehende Auseinandersetzung bei der Ermittlung des Vergleichspreises, einen Abschlag wegen fehlender Baureife zum Bewertungsstichtag und die Berücksichtigung des Umstandes, dass im Zuge einer Bebauung das Grundstück xxxx/17 an das öffentliche Gut abgetreten werden muss, wofür Marktteilnehmer keinen Kaufpreis entrichten würden. Damit stellt das vom Gericht in Auftrag gegebene Bewertungsgutachten vom 21. September 2018 die einzig taugliche Grundlage für die Ermittlung des gemeinen Wertes der in Rede stehenden Grundstücke dar. Demnach ist der in diesem Gutachten ausgewiesene gemeine Wert der Liegenschaft i.H.v. € 205.000 als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer aufgrund des Schenkungsvertrages vom 17. April 2015 heranzuziehen.

Gründe, warum dieses Gutachten in einzelnen Punkten unschlüssig sein sollte, wurden im Zuge der mündlichen Verhandlung, zu der der Vertreter des Beschwerdeführers nicht erschienen ist, nicht vorgebracht. Der Umstand, dass der Vertreter des Beschwerdeführers erst nach Verkündung des Erkenntnisses vor Gericht erschienen ist und er daher im

Zuge der mündlichen Verhandlung kein weiteres Vorbringen mehr erstatten konnte, ändert daran nichts. Dem Beschwerdeführer ist das Sachverständigengutachten vom 21. September 2018 mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht worden. Ein schriftliches Vorbringen wäre jederzeit möglich gewesen. Zudem wurde der Beschwerdeführer in der Ladung zur mündlichen Verhandlung ausdrücklich auf die in § 274 Abs 4 BAO angeführten Rechtsfolgen der Versäumung aufmerksam gemacht. Mit Verkehrsverzögerungen im täglichen Berufsverkehr muss jederzeit gerechnet werden. Somit ist es einem berufsmäßigen Parteivertreter zumutbar, den Weg und die Verkehrsmittel so zu wählen, dass ein rechtzeitiges Erscheinen zur mündlichen Verhandlung vor Gericht möglich ist.

Die Grunderwerbsteuer war daher wie im Spruch des Erkenntnisses angeführt entsprechend zu berechnen. Die Fälligkeit der Nachforderung aufgrund dieses Erkenntnisses ergibt sich direkt aus § 210 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 23. Oktober 2018