

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Mai 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. April 2016 betreffend Grunderwerbsteuer zu Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG den

Antrag

der Verfassungsgerichtshof möge

§ 4 Abs. 2 Z 1 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014

und

§ 4 Abs. 2 Z 2 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014

in eventu

§ 4 Abs. 2 Z 2 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014

als verfassungswidrig aufheben.

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Mit Bescheid vom 1.8.2015 erging durch das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr an Name1 und Miteigentümer zum Einheitswertaktenzeichen ***1*** folgender Einheitswertbescheid zum 01.01.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015:

„Auf Grund der §§ 20 und 20c des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) in Verbindung mit § 186 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird der Einheitswert für den Grundbesitz

[...]

festgestellt:

1) Art des Steuergegenstandes: Landwirtschaftlicher Betrieb

2) Einheitswert: 1.700 Euro

3) Zurechnung des Einheitswertes:

Name1, geb. Datum1 1939

Anteil: 1/2 in Höhe von 850,00 Euro

Name2, geb. Datum2 1945

Anteil: 1/2 in Höhe von 850,00 Euro

Zur Begründung wurde ausgeführt:

Begründung:

Nutzung	Fläche	Hektarsatz (€)	Ertragswert (€)
landwirtschaftlich genutzte Flächen	3,9100 ha	424,80	1.660,97
forstwirtschaftlich genutzte Flächen	0,4103 ha	215,00	88,21
Zwischensumme			1.749,18
Summe			
Summe gesamt			1.749,18
Einheitswert (gerundet gemäß § 25 BewG)			1.700

Landwirtschaftliches Vermögen

Die Bewertung erfolgt auf Basis der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 4. März 2014 (GZ: BMF-010202/0100-VI/3/2014).

Der Berechnung des Hektarsatzes für die landwirtschaftlich genutzten Flächen wurde unterstellt:

Bodenklimazahl			22,9

<i>Ab- bzw. Zuschläge für wirtschaftliche Ertragsbedingungen:</i>			
<i>Wirtschaftliche Verhältnisse und übrige Umstände</i>	-5,50 %		
<i>Betriebsgröße (3,9100 ha)</i>	-17,00 %		

Gesamtsumme Ab-/Zuschläge	-22,50 %	d.s.	-5,2
daher Betriebszahl (mindestens 1 bis höchstens 100)			17,7

Für die Betriebszahl 100 beträgt der Ertragswert je Hektar (Hektarsatz) gemäß § 38 BewG 2.400 Euro,
für die Betriebszahl 17,7 daher $2.400/100 \times 17,7 = € 424,80$

Forstwirtschaftliches Vermögen bis einschließlich 10 ha

Die Berechnung des Ertragswertes des forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgt gemäß § 14 und Anlage 13 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen vom 5. März 2014 (GZ. BMF-010202/0104-VI/3/2014).

Der Berechnung des Hektarsatzes für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen wurde unterstellt:

Wirtschaftswald-Hochwald im politischen Bezirk	Fläche	Hektarsatz (€/ha)	Ertragswert (€)
<i>Kirchdorf an der Krems</i>	<i>0,4103 ha</i>	<i>x 215,00</i>	<i>= 88,21</i>

Summe Wirtschaftswald-Hochwald	0,4103 ha		88,21

Summe forstwirtschaftlich genutzte Fläche	0,4103 ha	215,00	88,21

Die Feststellung erfolgte auf Grund der Aktenlage.

Im e-mail vom 26. November 2015 wandte sich das Notariat Notar in Ort an das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr und ersuchte um Mitteilung der Einheitswerte für folgende Grundstücke:

[...]

Das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr teilte dem Notariat mit e-mail vom 27. November 2015 die Einheitswerte wie folgt mit:

[...]

Mit Übergabsvertrag vom 11.12.2015 haben die Ehegatten ***2***, folgende Liegenschaften, an ihre Tochter die Beschwerdeführerin übereignet:

- Liegenschaft Einlagezahl ***3***, Grundbuch ***4***, mit den Grundstücken ***5*** Gärten (10); ***6*** Baut. (10) Gärten (10) mit einer Gesamtfläche von 1.866 Quadratmetern und dem Haus ***7***.
- Liegenschaft Einlagezahl ***8***, Grundbuch ***9***, mit dem unter anderem vorgetragenen Grundstück); ***10*** Baufl. (10) Landw (10); im Ausmaß von 1 (einem) ha 27 (siebenundzwanzig) ar 45 (fünfundvierzig) Quadratmetern. Die Grundstücke ***11*** Wald (10) und ***12*** Wald (10) wurden vor Durchführung dieses Vertrages vom Gutsbestand der Liegenschaft abgeschrieben und waren nicht Gegenstand dieses Vertrages.

Als Gegenleistung wurde vereinbart:

„a.) Wohnungsgebrauchsrecht:

*Die Übernehmerin räumt den Übergebern für die Dauer bis zu einer allfälligen Übersiedelung in ein Alten— und Pflegeheim des Zuletztversterbenden das unentgeltliche höchstpersönliche Recht des Wohnungsgebrauches an sämtlichen Räumlichkeiten des Hauses ***7***, ***13*** im Ausmaß von zirka 150 m² samt den unverbauten Flächen im Sinne der Paragrafe 521 (fünfhunderteinundzwanzig) fortfolgende des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches ein.*

Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die gesamten Betriebskosten sowie die Heizungs— und Stromkosten während der Dauer der Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes zur Gänze von den Übergebern getragen werden.

*Die Grundsteuer sowie die Kosten der baulichen Erhaltung und Großreparaturen des Hauses ***7***, ***13*** werden von der Übernehmerin getragen.*

b.) Dienstleistungen

Die Übernehmerin ist verantwortlich für die Übergeber die erforderlichen Pflege- und Betreuungsmaßnahmen zu organisieren. Diese Maßnahmen umfassen insbesondere die Organisation der Betreuung durch Ärzte und Hauskrankenpflege, der Verrichtung der täglichen Versorgungen, der Behördengänge, allenfalls die Wohnungsreinigung.

Die Übernehmerin ist ausdrücklich nicht zu einer persönlichen Erbringung dieser Leistungen verpflichtet, sondern nur für die Organisation derselben verantwortlich (Caritas, mobile Hilfsleistungen,...), wobei die Übernehmerin diese Organisation auch durch Dritte Personen (insbesondere Geschwister) veranlasst werden kann. Die Kosten der Betreuungsleistungen sind von den Übergebern selbst zu tragen, wobei die Übergeber öffentliche Leistungen, aus welchem Titel auch immer, für diese Pflege- und Betreuungsleistungen zu verwenden haben.

*Die weichenden Geschwister, Herrn ***23*** und Herr ***24*** verpflichten sich ihrer Schwester und ihren Eltern gegenüber für die Organisation der Pflege- und Betreuungsleistungen gleich ihrer Schwester mitbeizutragen, sodass alle drei Kinder der Übergeber zur Erbringung verpflichtet sind.“*

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden für die Erwerbsvorgänge der Beschwerdeführerin mit den Übergebern die Grunderwerbsteuer wie folgt festgesetzt:

[...]

Dagegen richten sich die gegenständlichen Bescheidbeschwerden vom 25.5.2016 mit der Begründung diese Vorschreibung sei in dieser Höhe unrichtig, weil nicht der richtige Einheitswert zur Berechnung herangezogen wurde.

Für die EZ ***8*** Grundbuch ***9*** betrage der Einheitswert laut Bescheid vom 1. August 2015 für die Gesamtfläche von 4,3203 Hektar € 1.700, --.

Von dieser EZ wurde nur eine Teilfläche im Flächenausmaß von 1,2745 Hektar (landwirtschaftlich genutzt) an die Beschwerdeführerin übergeben. Es sei keine Aufteilung des Einheitswertes im Verhältnis der Flächen. Vielmehr sei ein fiktiver Wert zur Berechnung der Grunderwerbsteuer herangezogen worden.

Bei einer Aufteilung des Einheitswertes der übergebenen Fläche im Verhältnis zur Gesamtfläche, ergäbe sich ein Einheitswert für die Grunderwerbsteuerberechnung rund € 528,00 (siehe Beilage Berechnungsblatt).

Folge man diesem Wertansatz ergibt sich gem. § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 vom Wert der Grundstücke (3-facher anteiliger Einheitswert) in der Höhe von € 1.584,00, Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 31,68 je Übergabe.

Die Abgabenbehörde hätte jedoch bei der Berechnung einen fiktiven Einheitswert für die Grunderwerbsteuerberechnung herangezogen, der sich weder aus einem Bescheid noch sonst aus dem Sachverhalt ableiten lasse.

Es wurde beantragt die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Grunderwerbsteuer nach dem tatsächlichen anteiligen Einheitswertbescheiden (aliquot berechnet) festzusetzen.

Die Bescheidbeschwerden wurden mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 14. Juni 2016 mit folgender Begründung abgewiesen:

„Wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die

Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert zu ermitteln (vgl. § 6 Abs 3 GrEStG).

*Da es sich bei dem Grundstück ***10*** der EZ ***8*** KG ***25*** um Bauerwartungsland handelt, welches jederzeit umgewidmet werden kann, ist nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzung für eine Nachfeststellung des Einheitswertes zum Stichtag der Übergabe bzw. zum 1.1.2015 als unbebautes Grundstück gegeben. Dies hat das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr auf Anfrage des Parteivertreters am 27.11.2015 auch so mitgeteilt.*

*Der Einheitswert des Grundstückes ***10*** im Ausmaß von 12.745 m² war als Bauerwartungsland wie folgt zu berechnen.*

1245 m² mal 2,9069 = 37.048,4405 - gerundet € 37.000, -- + 35% Erhöhung =

€ 49.950, -- = gerundet € 49.900, --

Dieser Wert war im Sinne der Vorschrift des § 6 Abs. 3 GrEStG der Berechnung für die Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen. Die Steuer ist gem. § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG vom 3-fachen dieses Einheitswertes zu berechnen.“

Im Vorlageantrag vom 5.7.2016 führte die Beschwerdeführerin aus, es sei nicht nachvollziehbar bzw. aus der Bescheid Begründung ersichtlich, auf welcher Rechtsgrundlage die Abgabenbehörde die Feststellungen getroffen hat, dass es sich bei den übertragenen Grundstücken um Bauerwartungsland handelt.

Wenn die Abgabenbehörde ausführt, es wurde der Ersatzeinheitswert der Schriftenverfasserin mitgeteilt, so könne dies weder eine Sachverhaltsermittlung noch eine Bescheid Begründung ersetzen.

Es sei nicht erklärlich auf welcher Basis die Abgabenbehörde einen Ersatzeinheitswert zwecks Berechnung der Grunderwerbssteuer ermittelt hat. Die übertragene Fläche ist seit Jahrzehnten landwirtschaftlich genutzt und unterliegt weiterhin einer landwirtschaftlichen Nutzung. Weder von der Beschwerdeführerin, noch seitens der Gemeinde gäbe es einen Antrag auf Bauland.

Es gäbe auch sonst keine Unterlagen, Anträge oder Hinweise dafür, dass es sich hier um ein Bauerwartungsland handle, die eine entsprechende Einheitswerterhöhung rechtfertigen.

Sollten der Abgabenbehörde verbindliche Unterlagen (zB Umwidmungsanträge etc.) für eine geplante Umwidmung in Bauland vorliegen, so wäre dies jedenfalls in der Bescheidbegründung darzulegen. Die Abgabenbehörde stütze die Bescheide auf die Bestimmung des § 6 Abs. 3 GrEStG, die jedoch nicht zutreffen.

Mit Beschluss vom 10.10.2018 hat das Gericht der belangten Behörde Gelegenheit gegeben, die Feststellung, wonach es sich bei der streitgegenständlichen Liegenschaft um

Bauerwartungsland handelt, binnen acht Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses zu konkretisieren.

Dazu führte die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 3.12.2018 Folgendes aus:

„Es wird festgehalten, dass gemäß § 52 Abs. 2 BewG land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen dem Grundvermögen zuzurechnen sind, 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.

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

*Im Einheitswertbescheid vom 01.08.2015, EW-AZ ***1*** wurde das gegenständliche Grundstück als Teil des landwirtschaftlichen Vermögens ausgewiesen (Beilage). Eine Nachfeststellung durch das zuständige Finanzamt ist bis dato nicht erfolgt.*

*Die zuständige Bewertungsstelle hat dem FA GVG davon abweichend am 27.11.2015 per Mail betreffend Einheitswert zum Grundstück ***10*** (EZ ***8*** GB ***9***) Folgendes mitgeteilt:*

Bauerwartungsland mit 12745 m²

*EW AZ ***1*** (bisher)*

Unbebautes Grundstück

Erh. Einheitswert: 49.900 Euro

Stichtag: 01.01.2015 (nicht rechtskräftig)

*Eigentümer: Name1 und ***26*** je Vi*

EW Berechnung:

12745 m² x 2,9069 Euro Bodenwert = 37.048,4405 Euro

Rund 37.000 Euro + 35 % Erhöhung = 49.950 Euro => gerundet 49.900 Euro

*Die Lage/Form und Topographie des streitgegenständlichen Grundstückes ist aus dem Ausdruck aus „DORIS“ (Digitales Oberösterreichisches Raum-Informationssystem) ersichtlich (Beilage). Es grenzt an zwei Seiten an Siedlungsgebiet an. Wasser und Kanal liegen in den südlich und westlich verlaufenden Gemeindestraßen. Die anderen beiden Grundstücksseiten grenzen direkt an Waldgebiet an. Die nächstgrößere Straße ist die ***14***.*

*Das Grundstück ***10*** ist derzeit nicht im Verdachtsflächenkataster oder Altlastenatlas verzeichnet (Beilage). Es ist folglich von keiner Kontamination auszugehen.*

Laut Telefonat des FA GVG mit der Bauabteilung der Gemeinde Ort am 30.10.2018 ist das Grundstück im Flächenwidmungsplan als Grünland gewidmet. Das Grundstück ist jedoch im örtlichen Entwicklungskonzept enthalten (siehe Mail vom 30.10.2018 samt Anhang mit dem Auszug des örtlichen Entwicklungskonzeptes der Gemeinde Ort vom 14.11.2016), was für das Vorliegen von Bauerwartungsland spricht.

*Herr ***15***, Leiter des Bauamtes der Gemeinde Ort, teilt mit, dass für eine Umwidmung ein entsprechendes Verfahren durchgeführt werden müsste. Ein diesbezüglicher Antrag durch die Grundeigentümer liegt derzeit nicht vor.*

Das Grundstück ist verpachtet und wird landwirtschaftlich genutzt. Dies ändert jedoch nichts daran, dass für eine Umwidmung letztlich nur mehr formell ein Antrag auf Umwidmung gestellt werden müsste, da das gegenständliche Grundstück bereits im örtlichen Entwicklungskonzept enthalten ist. Auch ist der Pachtvertrag vom 31.07.2016 (Beilage) auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden und wurde vereinbart, dass beide Parteien das Pachtverhältnis an zwei Terminen im Jahr, unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist beenden können (aus wichtigen Gründen ist auch die sofortige Auflösung möglich). Die Parteien haben sich demgemäß nicht längerfristig gebunden und steht dieser Pachtvertrag der Einstufung des Grundstücks als Bauerwartungsland nicht entgegen.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass aus Sicht des FA GVG beim betreffenden Grundstück, aufgrund der Zufahrtsmöglichkeiten, der Bebauung in der unmittelbaren Umgebung, der Aufschließung und der Einbeziehung in das örtliche Entwicklungskonzept von Bauerwartungsland auszugehen ist, weil anzunehmen ist, dass in absehbarer Zeit das gegenständliche Grundstück anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen wird. Dieses ist daher gemäß § 52 Abs. 2 BewG dem Grundvermögen zuzurechnen und als solches zu bewerten. Im Übrigen wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen und beantragt das FA GVG die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Mit Beschluss vom 2.1.2019 wurde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht. Dazu wurde in der Stellungnahme vom 6.2.2019 Folgendes vorgebracht:

„Die Feststellungen der Abgabenbehörde sind insofern unrichtig, weil keine Anhaltspunkte gegeben sind, die den Rückschluss zulassen, dass in absehbarer Zeit das Grundstück anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird.

*Grundbuch ***19*** EZ ***8****

*1. Grundstück ***10***:*

*Wie aus den Planurkunden und aus dem Flächenwidmungsplan ersichtlich, handelt es sich beim Grundstück ***10*** überwiegend um Ödland, das an 2 Seiten an ein Waldgrundstück angrenzt. Aufgrund der OÖ Bauordnung sind bei Gebäuden und Bauten die an Waldgrundstücke angrenzen, hohe Sicherheitsabstände einzuhalten (unser Informationsstand ca. 40 Meter). Ein weiteres Indiz dafür, dass keine andere Nutzung als landwirtschaftlich beabsichtigt ist, ergibt sich aus dem bestehenden Pachtvertrag.*

2. Grundstück *11*****

Dieses Grundstück betrifft überwiegend Waldflächen. Es kann nicht gerodet werden, folglich kein zukünftiges Bauland.

3. Grundstück *12*****

Dieses Grundstück betrifft Waldflächen. Es kann nicht gerodet werden, folglich kein zukünftiges Bauland.

Grundbuch *19*** EZ ***20*****

1. Grundstück *16*****

Bei diesem Grundstück handelt es sich um Ödland, das an ein Betriebsbaugebiet angrenzt. Als Betriebsbaugebiete sind solche Flächen vorzusehen, die dazu bestimmt sind, Betriebe aufzunehmen, die auf Grund ihrer Betriebstype die Umgebung (insbesondere durch Lärm, Staub, Geruch oder Erschütterungen) weder erheblich stören noch (insbesondere durch Dämpfe, Gase, Explosionsstoffe oder durch Strahlung) gefährden. Eine solche Änderung ist weder gewollt noch beabsichtigt.

2. Grundstück *17*****

Bei diesem Grundstück handelt es sich um Ödland, das an ein Betriebsbaugebiet angrenzt. Als Betriebsbaugebiete sind solche Flächen vorzusehen, die dazu bestimmt sind, Betriebe aufzunehmen, die auf Grund ihrer Betriebstype die Umgebung (insbesondere durch Lärm, Staub, Geruch oder Erschütterungen) weder erheblich stören noch (insbesondere durch Dämpfe, Gase, Explosionsstoffe oder durch Strahlung) gefährden. Eine solche Änderung ist weder gewollt noch beabsichtigt.

3. Grundstück I *18*****

Dieses Grundstück grenzt an landwirtschaftliche Wiesenflächen und stellt eine geschlossene landwirtschaftliche Einheit dar.

4. Grundstück *21*****

Dieses Grundstück grenzt direkt an die Landesstraße und ist auf Grund ihrer Form und Lage für jede Bebauung ungeeignet.

Die Abgabenbehörde begründet ihre Einstufung in Grundvermögen mit der Begründung, dass es mit der Gemeindevertretung ein Telefonat über die zukünftige Widmung gegen hat. Die

Behörde übersieht dabei, dass die Entscheidung über eine Widmung bzw. Flächenplanänderung nicht bei der Gemeinde liegt.

Die Abgabenbehörde hat auch die Beschwerdeführer nicht befragt oder sich über die Beschaffenheit der Grundstücke einen Überblick verschafft. Bei genauerer Sachverhaltsvermittlung hätte die Behörde erkennen müssen, dass Teile der betroffenen Grundstücke nicht als Bauland geeignet sind.

Die Änderung von landwirtschaftlichen Vermögen auf Grünland erfolgt seitens der Abgabenbehörde im eigenen Ermessen ohne dass hiezu die gesetzlichen Voraussetzungen gegen sind.

Die behaupteten objektiven Gegebenheiten liegen nicht vor.

1. Zufahrtsmöglichkeit: Dass die Grundstücke mit landwirtschaftlichen Maschinen erreicht werden können ist kein objektiver Tatbestand dafür, dass es dem Grundvermögen zugeordnet werden kann.

2. Die Bebauung von Grundstücken in der „Umgebung“ ist ebenfalls kein objektiver Tatbestand für die Zuordnung als Grundvermögen. Alleine der nicht definierte Begriff „in der Umgebung“ zeigt, dass hier nur subjektive Annahmen der Behörde die Änderungen zum Ausdruck bringen.

Bei diesen Grundstücken ist zu beachten, dass eine Bebauung oder sonstige andere Nutzung als Landwirtschaft kaum möglich ist (Auszug aus dem Report/Gefahrenhinweiskarte f. gravitative Massenbewegungen) Bewertungskriterien für die Klassifizierung der Hinweisflächen (Seite 19). Sollte tatsächlich eine Änderung in der Bewirtschaftung oder Nutzung stattfinden muss die Abgabenbehörde eine Zuordnung zum Grundvermögen vornehmen.“

Die belangte Behörde hat anhand der Immobilien-Durchschnittspreise der Statistik Austria für 2015 den gemeinen Wert der streitgegenständlichen Liegenschaft wie folgt ermittelt:

*„Im gegenständlichen Fall ist die Liegenschaft EZ ***8*** KG ***9*** (Gemeinde Ort) des BG ***22*** der Vertragsgegenstand. Die Liegenschaft besteht aus der Parzelle ***10*** im Ausmaß von 12.745 m² laut Grundbuch.*

Der Wert für unbebaute Baugrundstücke in Ort beträgt laut Statistik Austria 54,3 Euro je m², dies ergibt einen Gesamtwert von 692.053,50 für die Liegenschaft.

Da es sich bei der Liegenschaft um kein Bauland handelt ist jedenfalls ein Abschlag zu berechnen.

Selbst bei der Annahme der schlechtesten Merkmale laut Wertetabelle (= vorsichtigste Schätzung) sind jedenfalls mindestens 25% als Wert anzusetzen, das würde im gegenständlichen Fall immer noch einen Betrag von rund 173.000, -- Euro ergeben.“

II. Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus

Mit Übergabsvertrag vom 11.12.2015 haben die Ehegatten ***2*** unter anderem das Grundstück ***10*** (EZ ***8*** GB ***9***) an ihre Tochter die Beschwerdeführerin übereignet.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Grundstück ***10*** (EZ ***8*** GB ***9***) als Bauerwartungsland im Sinne des § 52 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 anzusehen ist.

Auf Grund der von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es sich bei dem Grundstück ***10*** (EZ ***8*** GB ***9***) um ein land- und forstwirtschaftliches Vermögen handelt. Zwar liegen Hinweise für das Vorliegen eines Bauerwartungslandes vor, doch hat die Beschwerdeführerin in der Stellungnahme vom 6.2.2019 für das Gericht überzeugend dargestellt, dass kein Anwendungsfall des § 52 Abs. 2 BewG gegeben ist, während die von der belangten Behörde dargelegten diesbezüglich vorgebrachten Indizien eher auf Spekulationen als auf konkreten Feststellungen beruhen.

Das Grundstück ***10*** (EZ ***8*** GB ***9***) wird verpachtet und durch den Pächter land- und forstwirtschaftlich genutzt. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb wurde der Beschwerdeführerin nicht übergeben, sondern das land- und forstwirtschaftliche Grundstück, welches Teil des landwirtschaftlichen Betriebes war, dessen Einheitswert mit Bescheid vom 1.8.2015 zum Einheitswertaktenzeichen ***1*** zum 01.01.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015 mit 1.700 Euro festgestellt wurde. Damit ergibt sich für das land- und forstwirtschaftliche Grundstück ***10*** (EZ ***8*** GB ***9***) ein **anteiliger Einheitswert von 528 Euro**.

III. Rechtslage

§ 4 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 lautet:

Art der Berechnung

§ 4.

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

(2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:

Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom Dreifachen des 1. 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;

bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines b) 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;
 - bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines
 - b) 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.
- Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes
- 4. begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.

§ 6 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 lautet:

Einheitswert

§ 6.

- (1) Maßgebend ist der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.
- (2) Bildet das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit), für die ein Einheitswert festgestellt ist, so ist als Wert der entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen. Der Teilbetrag ist unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, die für die Zerlegung der Einheitswerte gelten, zu ermitteln.
- (3) Haben sich 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 oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen oder Nachfeststellungen zu ermitteln; in den Fällen des Abs. 2 aber nur dann, wenn sich die Wertabweichung auch auf den Teil der wirtschaftlichen Einheit erstreckt.

§ 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 lautet:

Steuersatz

§ 7.

- (1) Die Steuer beträgt beim Erwerb von Grundstücken:
 - durch den Ehegatten, den eingetragenen Partner, den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen
 - 1. gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 v.H.,

2. a) durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigklärung der Ehe 2 v.H.,
 durch einen eingetragenen Partner von dem anderen eingetragenen Partner bei Aufteilung
 b) partnerschaftlichen Gebrauchsvermögens und partnerschaftlicher Ersparnisse anlässlich der Auflösung oder Nichtigklärung der eingetragenen Partnerschaft 2 v.H.
3. durch andere Personen 3,5 vH.

(2) Beim Erwerb durch eine privatrechtliche Stiftung oder durch eine damit vergleichbare Vermögensmasse erhöht sich in den Fällen des § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 3 und 4 die Steuer gemäß Abs. 1 um 2,5% der jeweiligen Bemessungsgrundlage (Stiftungseingangssteueräquivalent). Dies gilt nur, wenn der Wert der Gegenleistung geringer ist als der halbe gemeine Wert des Grundstückes (§ 10 BewG).

§ 52 des Bewertungsgesetzes 1955 (BGBl. Nr. 148/1955) lautet:

§ 52. Abgrenzung des Grundvermögens von anderen Vermögensarten.

(1) Zum Grundvermögen gehört nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört.

(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.

(3) Zum Grundvermögen gehören nicht die Betriebsgrundstücke (§ 60) und die Gewerbeberechtigungen (§ 61).

IV. Präjudizialität der angefochtenen Normen

Bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nach der für den gegenständlichen Erwerb maßgeblichen Rechtslage zum 11.12.2015 ist der mit Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr zum Einheitswertaktenzeichen ***1*** an Name1 und Miteigentümer ergangene Einheitswert zum 01.01.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015, vom 1.8.2015 von 1.700 Euro maßgeblich, da im Zuge des Übergabsvertrages vom 11.12.2015 land- und forstwirtschaftliche Grundstücke übergeben wurden und die Beschwerdeführerin als Tochter der Übergeber in den in [§ 7 Abs. 1 Z 1 und 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 angeführten Personenkreis gehört. Maßgeblich wäre somit der anteilige Einheitswert von 528 Euro. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus [§ 4 Abs. 2 Z 2 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014.

Bei Aufhebung des [§ 4 Abs. 2 Z 2 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014, wäre nach [§ 4 Abs. 2 Z 1 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 die Steuer vom Dreifachen des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes festzusetzen, da die Beschwerdeführerin als Tochter der Übergeber in den in [§ 7 Abs. 1 Z 1 und 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 angeführten Personenkreis gehört.

Da die Bestimmungen ungeachtet ihrer zwischenzeitig erfolgten Novellierung mit einem auf die Vergangenheit beschränkten zeitlichen Anwendungsbereich weiterhin in Geltung stehen, möge im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (siehe zB VfSlg

19.343/2011 mwN) mit Aufhebung nach Abs 3 des [Art 140 B-VG](#) und nicht mit einem Abspruch nach Abs 4 dieser Verfassungsbestimmung vorgegangen werden.

Wird [§ 4 Abs. 2 Z 2 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 aufgehoben, wird [§ 4 Abs. 2 Z 1 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) anwendbar, sodass beide Normen präjudizial sind.

V. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die angefochtenen Normen

Für die Grunderwerbsteuerfestsetzung in Zusammenhang mit dem am 11.12.2015 an die Beschwerdeführerin übergebenen Grundstück ist der für die EZ ***8*** Grundbuch ***9*** laut Bescheid vom 1. August 2015 für die Gesamtfläche von 4,3203 Hektar festgestellte Einheitswert von € 1.700, -- maßgeblich. Von dieser Liegenschaft wurde nur eine Teilfläche im Flächenausmaß von 1,2745 Hektar (landwirtschaftlich genutzt) an die Beschwerdeführerin übergeben. Bei einer Aufteilung des Einheitswertes der übergebenen Fläche im Verhältnis zur Gesamtfläche ergibt sich ein land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert für die Grunderwerbsteuerberechnung von rund € 528,00.

Die belangte Behörde legt auf Grund der Annahme, bei der Liegenschaft EZ ***8*** Grundbuch ***9*** handle es sich um Bauerwartungsland ([§ 52 Abs. 2 BewG 1955](#)), der Grunderwerbsteuerberechnung das Dreifache eines fiktiven Einheitswertes in Höhe von 49.900,00 Euro zu Grunde.

Ergänzend wurde nunmehr der gemeine Wert der Liegenschaft, in der Annahme es liege Bauerwartungsland vor, mit Euro 173.000, -- angenommen.

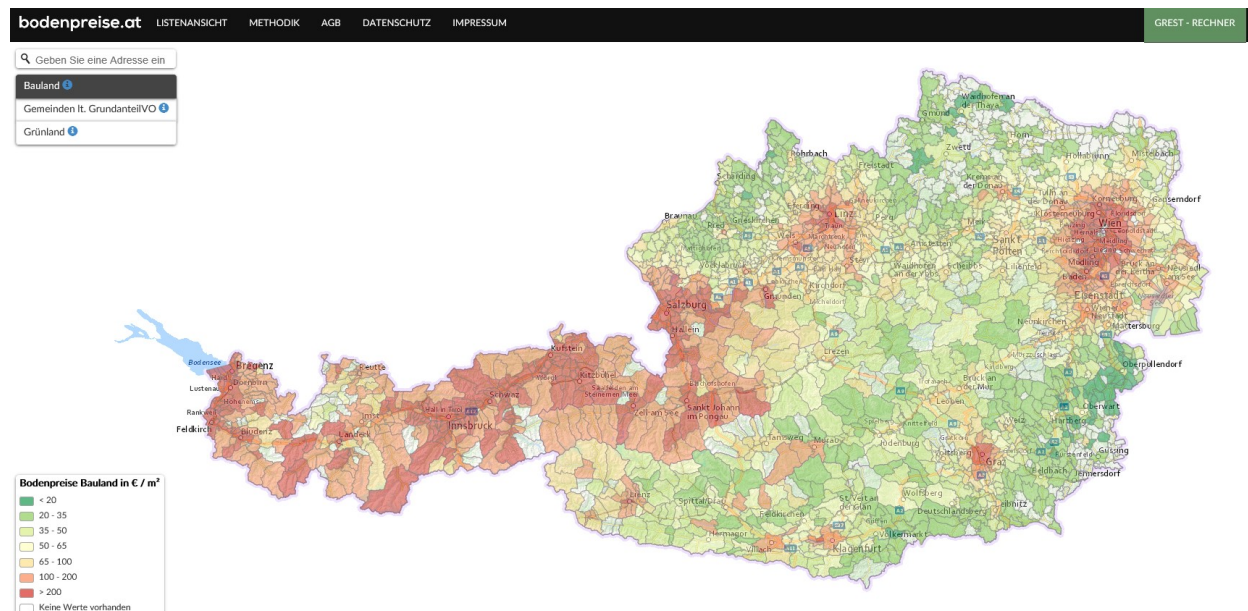
Der Erwerb eines inländischen Grundstückes durch (gemischte) Schenkung unterliegt als Erwerbsvorgang iSd [§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987](#) der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist nach [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) allgemein der Wert der Gegenleistung.

Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5 GrEStG 1987), mindestens vom gemeinen Wert (§ 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG 1987 idF. BGBl. I Nr. 36/2014) zu berechnen. Ausnahmen ergeben sich aus § 4 Abs. 2 Z 1 und 2 GrEStG 1987 idF. BGBl. I Nr. 36/2014.

Bei Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und im begünstigten Personenkreis bildet der Einheitswert die Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs. 2 GrEStG). Der Verfassungsgerichtshof ging vor dem Hintergrund seiner Rechtsprechung (vgl VfSlg 19.701/2012) davon aus, dass der Gesetzgeber nicht gehindert ist, im Grunderwerbsteuerrecht differenzierende Regelungen zu treffen, die der Eigenart verschiedener Erwerbsvorgänge Rechnung tragen. Somit dürfte es auch verfassungsrechtlich dem Grunde nach keinen Bedenken begegnen, die Übereignung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im begünstigten Personenkreis, anders zu behandeln als Übereignungen außerhalb dieses Personenkreises.

Im Zuge der zum 1. Jänner 2014 erfolgten Hauptfeststellung für die im Anlassfall vorliegenden wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist eine Anpassung der Einheitswerte erfolgt. Gegen eine Heranziehung des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, **solange der Einheitswert (sei es auch nach pauschaler Aufwertung oder Vervielfachung) annähernd dem Verkehrswert der Liegenschaft, wie er normalerweise in der Gegenleistung zum Ausdruck kommt, entspricht** (VfGH 27.11.2012, G77/12).

Im gegenständlichen Fall entspricht der zum 1.1.2014 festgestellte land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert (€ 528 für ein Grundstück im Ausmaß von 12745 m²) nicht einmal annähernd einem realistischen Verkehrswert, da ein Quadratmeterpreis von 0,04 Euro – unabhängig von der Lage des Grundstücks – nach der allgemeinen Lebensauffassung in Österreich gänzlich unrealistisch ist. Dies ergibt sich schon aus einfacher Internetrecherche etwa unter <https://www.bodenpreise.at/> :



[...]

Der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert ist als Ersatzbemessungsgrundlage anstelle der nicht vorhandenen Gegenleistung (§ 5 GrEStG 1987) äußerst realitätsfern. Der Verfassungsgerichtshof hat in VfSlg 19487/2011, 18093/2007 festgestellt, dass der (land- und forstwirtschaftliche) Einheitswert in keinem auch nur einigermaßen vorhersehbaren Verhältnis zum Verkehrswert steht. Daran hat sich durch Hauptfeststellung zum 1.1.2014 offenbar nichts geändert. Gleiches gilt für die Besteuerung nach § 4 Abs. 2 Z. 1 lit. a GrEStG idF. BGBl. I Nr. 36/2014. Hier wird für einen bestimmten Personenkreis eine Bemessungsgrundlage festgelegt, die als Mindestbemessungsgrundlage das Dreifache des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes vorsieht. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass das

Dreifache des zum 1.1.2014 festgestellten Einheitswertes (528 € x 3), also 1.584,00 Euro der Besteuerung zu Grunde zu legen wären, was einem Quadratmeterpreis von 0,12 Euro entspricht. Auch dieser Wert ist – wie sich aus obiger Grafik ergibt - gänzlich unrealistisch, sodass auch die ersatzweise anzuwendende Norm dem Sachlichkeitsgebot widerspricht und somit verfassungsrechtlich bedenklich ist.

Der Verfassungsgerichtshof hat in VfSlg. 18.093/2007 (S 315) zwar festgehalten, dass keine prinzipiellen Bedenken dagegen bestehen, die Bewertung von **land- und forstwirtschaftlichen Betrieben** nach dem Ertragswert vorzusehen, wenn das Verfahren zu seiner Ermittlung sachgerecht ist und es sich in der Tat um die Übertragung bzw. den Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben handelt. Die Übertragung einzelner land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke, wie dies im gegenständlichen Fall erfolgt ist, stellt keinen Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes dar. Die Heranziehung des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage wäre auch aus diesem Gesichtspunkt unsachlich und damit verfassungsrechtlich bedenklich.

Bei Aufhebung des § 4 Abs. 2 Z 2 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 käme es zur Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 lit a des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014. Beide Normen sind aus den angeführten Gründen verfassungsrechtlich bedenklich, sodass deren Aufhebung beantragt wird.

VI. Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig. Sie können erst in der Revision oder Beschwerde gegen das die Rechtssache erledigende Erkenntnis angefochten werden (§ 25a Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985, § 88a Abs. 3 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953).

Beilagen

Akten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens laut Aktenverzeichnis

Linz, am 3. September 2020