



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Oktober 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 3,5 v. H. von € 3.159,48, sohin im Betrag von € 110,58, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

In der am 2. Mai 2005 zwischen S (= Berufungswerber, Bw) als Alleineigentümer der Liegenschaft EZ1 und T als Alleineigentümer der EZ2 abgeschlossenen "Grenzberichtigungs- und Teilungsurkunde" wurden zunächst aufgrund einer durchgeführten Neuvermessung verschiedene Gst des Bw geteilt bzw. neugebildete Teilflächen abgetrennt und anderen Gst zugeschrieben und weiters festgehalten:

"Punkt IV.

Im Zuge der Errichtung der im vorigen Vertragspunkt angeführten Vermessungsurkunde wurde von den Vertragsparteien festgestellt, dass der bisherige Grenzverlauf der Gst 100/1 und 103 mit Gst 113/1 in der Natur mit dem Katasterplan nicht übereinstimmt, wobei die in weiterer Folge noch angeführten Teilstücke "1" bis "3" im Sinne dieser Vermessungsurkunde bereits seit dem Erinnerungsvermögen der Parteien – aufgrund der Grenzen in der Natur (Abzäunung) – immer von S als Eigentümer der Liegenschaft EZ1 genutzt wurden; im Zuge der Errichtung dieser Urkunde wird somit gleichzeitig von den Vertragsparteien eine

entsprechende Grenzberichtigung schriftlich fixiert.

Demgemäss anerkennt T als Eigentümer der Gst 100/1 und 103 hiermit den uneingeschränkten ruhigen Besitz bzw. das Eigentumsrecht des S an der in der Vermessungsurkunde ... angeführten Teilfläche "1" im Ausmaß von 230 m², Teilfläche "2" im Ausmaß von 235 m² und an der Teilfläche "3" im Ausmaß von 1 m² und S, welcher diese zuvor angeführten drei Teilstücke bereits bisher uneingeschränkt genutzt hat, nimmt diese Anerkennung seines bisherigen ruhigen Besitzes bzw. seines Eigentumsrechtes hiermit ausdrücklich an.

Punkt V.

Besitz, Genuss, Wag und Gefahr an den vertragsgegenständlichen Teilstücken ... sind – wie bereits zuvor festgestellt – vor längerer Zeit auf S als Eigentümer der Gst 113/1 übergegangen, sodass eine Vereinbarung betreffend den Übergabestichtag ... nicht erforderlich ist. ... "

Laut abschließender Aufсандung sind die genannten Teilflächen vom bisherigen Gutsbestand des T abzutrennen und grundbücherlich mit dem Gst 113/1 des Bw zu vereinigen.

Seitens der zuständigen Bewertungsstelle des Finanzamtes Kitzbühel wurde zunächst als Hilfswert ein Bodenwert von € 22,5649 pro m² bekannt gegeben, in der nachfolgenden Anfragebeantwortung vom 23. Mai 2005 jedoch ausgeführt, dass aufgrund der zu berücksichtigenden Umstände, die vormals nicht bekannt gewesen seien, eine Verminderung dieses Wertansatzes (vollwertiger Baulandpreis € 22,5649) **auf** 10 %, sohin auf ca. € 2 pro m², gerechtfertigt sei.

Die betreffenden Grundparzellen sind laut Bestätigung der Marktgemeinde X vom 25. Jänner 2005 als "Freiland" gewidmet.

Das Finanzamt hatte dazu dem Bw mit Bescheid vom 16. Juni 2005 unter Zugrundelegung des Wertansatzes € 2/m² und ausgehend vom dreifachen Einheitswert eine Grunderwerbsteuer im Betrag von € 88,06 vorgeschrieben. Der dagegen erhobenen Berufung, der Bw habe die gegenständlichen Teilflächen seit 1962 bewirtschaftet und er sei längst außerbücherlicher Eigentümer, sodass es sich lediglich um eine Grundbuchsberichtigung handle, wurde mit Berufungsvorentscheidung ohne weitere Begründung stattgegeben und der Bescheid vom 16. Juni 2005 aufgehoben.

Mit Schreiben vom 23. Feber 2007 wurde die "Grenzberichtigungsurkunde" vom 19. Feber 2007 zur Anzeige gebracht und mitgeteilt, dass mangels erteilter grundverkehrsbehördlicher Genehmigung zur Vereinbarung vom 2. Mai 2005 die Parteien zum Abschluss dieser neuen Vereinbarung – nunmehr unter Außerachtlassung der Teilung im eigenen Besitz des Bw – gezwungen gewesen seien. Die Urkunde ist ansonsten im Wortlaut, insbesondere betreffend

die Punkte IV. und V., ident mit der vormaligen Vereinbarung.

Laut Schreiben vom Juli 2007 seien sämtliche behördliche Bewilligungen erteilt und das Rechtsgeschäft sohin rechtsgültig.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 29. Oktober 2007, StrNr, ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Teilflächen von € 27.960 (Berechnung lt. Begründung: $466 \text{ m}^2 \times \text{€ } 20 \text{ pro m}^2 \times 3$) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 978,60 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, die ggstdl. Grundstücke seien von den Eltern des Bw ab dem Jahr 1938 und vom Bw selbst ab 1962 ständig landwirtschaftlich genutzt und bewirtschaftet worden. Die Abgrenzung zu den Nachbargrundstücken sei durch Zäunung bzw. ein Grabengerinne vorhanden und stets unstrittig gewesen. Nachdem sich herausgestellt habe, dass die Abgrenzung in der Natur nicht mit dem Kataster übereinstimme, sei im Einvernehmen mit T zwecks Vermarkung der anerkannten und unstrittigen Grenze die Vermessung beauftragt worden. Die errichtete Grenzberichtigungsurkunde, insbesondere die Punkte IV. und V., bestätigten den ruhigen Besitzstand bzw. das außerbücherliche Eigentum des Bw, weshalb kein Neuerwerb vorliege. Überdies sei im Jahr 2005 in selbiger Angelegenheit ein wesentlich niedrigerer Steuerbescheid erlassen und letztlich der dagegen erhobenen Berufung stattgegeben worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2007 wurde dahin begründet, dass der Bw im Zuge der Grenzberichtigung das Eigentum an den 466 m^2 anerkannt und angenommen habe. Nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG unterlägen der Grunderwerbsteuer auch Eigentumserwerbe, denen kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen sei. Mangels Gegenleistung sei die Besteuerung vom dreifachen Einheitswert vorzunehmen.

Im Vorlageantrag vom 17. Dezember 2007 wurde vorgebracht, die Grundflächen seien seit mindestens rund 70 Jahren im ruhigen Besitz mit unstrittigen Grenzen von den Eltern und dann vom Bw genutzt worden, weshalb der Bw längst außerbücherlicher Eigentümer infolge Ersitzung sei und jedenfalls keinen neuen Grunderwerb getätigt habe. Der nunmehr – gegenüber der Bewertung durch das Finanzamt Kitzbühel - rund 10fach höhere Wertansatz sei im Hinblick ua. auf die Lage (Grabeneinhang) dieser Grundflächen völlig unrealistisch.

Im Schreiben vom 1. Feber 2008 weist der Bw darauf hin, dass es sich gegenständlich "keinesfalls um eine Ersitzung, sondern ausschließlich um außerbücherliches Eigentum" und damit einwandfrei lediglich um eine Grenzberichtigung handle.

Laut aktuellem Grundbuchsauszug hat der Bw die Liegenschaft EZ1 mit Einantwortungsurkunde im Juli 1962 erworben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

Z 1: ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;

Z 2: der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist; ...

§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG stellt einen Ersatztatbestand zur vorhergehenden Z 1 dar und erfasst alle Rechtsvorgänge, bei denen der Eigentumserwerb an einem Grundstück ohne vorausgehendes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, erfolgt. Darunter zu subsumieren sind etwa der Erwerb durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren, durch Enteignung, durch Gerichtsurteil sowie der Erwerb des Eigentums kraft Gesetzes, wie beispielsweise bei einer Ersitzung.

Die Ersitzung (§ 1452 f. ABGB) ist der Erwerb eines Rechtes durch qualifizierten Besitz während der gesetzlich bestimmten Zeit, welche bei unbeweglichen Sachen (Liegenschaften) regelmäßig 30 Jahre beträgt (§§ 1468, 1470, 1477 ABGB). Die Ersitzung führt zu einem originären Rechtserwerb, der zur Folge hat, dass der bisherige Rechtserwerber sein Recht verliert. Der tatsächliche (redliche und echte) Besitzer erwirbt nach 30 Jahren Eigentum (Durchbrechung des Eintragungsprinzips) und kann die Richtigstellung des Grundbuches verlangen (vgl. dazu: *Kozioł-Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, 10. Aufl., Band II, S. 86 f.).

Zivilrechtlich kann kein Zweifel daran bestehen, dass der Bw – wie er auch im Vorlageantrag selbst ausführt – die betreffenden drei Teilstücke lt. Vertrag im Ausmaß von 466 m² durch Ausübung des uneingeschränkten "ruhigen Besitzes" bzw. der uneingeschränkten Nutzung fortdauernd über Jahrzehnte, was vom bisherigen grundbücherlichen Eigentümer im Vertrag ausdrücklich anerkannt wird, sohin durch Ersitzung erworben hat.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Im Falle der Ersitzung als einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG entsteht die Steuerschuld mit Ablauf der Ersitzungszeit, da in diesem Zeitpunkt der Anspruch auf den

Eigentumserwerb eintritt. Die Rechtskraft zB einer zivilrechtlichen Feststellungsklage auf Ersitzung oder die Ausstellung einer Aufsandungserklärung durch den bisherigen Eigentümer haben dagegen nur deklaratorischen Charakter (*Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz. 225 zu § 1 GrEStG; vgl. VwGH 7.3.1991, 90/16/0002, betr. den Erwerb durch Enteignung).

In Anwendung auf den Gegenstandsfall würde dies zunächst bedeuten, dass der Eigentumserwerb beim Bw, dies gerechnet ab seiner Besitzausübung ab dem Jahr 1962, spätestens mit dem Zeitablauf nach 30 Jahren und damit bereits 1992 stattgefunden hätte. Diesfalls würde einer nunmehrigen Steuerfestsetzung die – von Amts wegen zu berücksichtigende – Verjährung entgegen stehen, da die hinsichtlich der Grunderwerbsteuer geltende fünfjährige Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist (§ 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit a BAO), folglich mit Ablauf des Jahres 1997 die Festsetzungsverjährung eingetreten wäre.

Gleichzeitig darf allerdings nicht übersehen werden, dass es sich bei gegenständlichen Teilflächen um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, dh. um im Freiland gewidmete und tatsächlich land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen, handelt, diesbezüglich seit jeher in sämtlich jeweils geltenden Tiroler Grundverkehrsgesetzen jeder "**originäre** und derivative Eigentumserwerb" der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung bedurfte. Verwiesen wird dazu ua. auf folgende Bestimmungen:

1. § 3 Abs. 1 lit a iVm § 1 Abs. 1 Z 1 des Grundverkehrsgesetzes 1983 (GVG 1983), LGBl. Nr. 69/1983, über die Wiederverlautbarung des Grundverkehrsgesetzes 1970, LGBl. Nr. 4/1971, welches in seiner ursprünglichen Fassung zurückgeht bis auf das Grundverkehrsgesetz LGBl. Nr. 16/1954;
2. § 4 Abs. 2 lit c des Gesetzes vom 7. Juli 1993 über den Verkehr mit Grundstücken in Tirol (Tiroler Grundverkehrsgesetz), LGBl. Nr. 82/1993, in Geltung ab 1. Jänner 1994.

Wenn ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Rechtsvorgang von einer (aufschiebenden) Bedingung oder von der **Genehmigung einer Behörde** abhängig ist, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. Bedarf ein Rechtsgeschäft – wie hier der originäre Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken durch Ersitzung – der Genehmigung einer Behörde (zB Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde), so ist es aufschiebend bedingt bzw. schwebend unwirksam. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG nicht ex tunc, sondern erst mit der entsprechenden Genehmigung (vgl. *Fellner* aaO, Rzn 17 f. und 34 f. zu § 8 mit einer Vielzahl an Judikatur).

Der gegenständliche Rechtsvorgang ("Grenzberichtigungsurkunde" vom 19. Feber 2007) wurde lt. Vertragspunkt VI. "vorbehaltlich der Genehmigung durch die zuständige Bezirksgrundverkehrskommission im Sinne der Bestimmungen nach dem Tiroler Grundverkehrsgesetz" abgeschlossen; im Schreiben vom 2. Juli 2007 wurde seitens des Vertragsverfassers mitgeteilt, dass nunmehr "sämtliche Behördengenehmigungen für die Rechtsgültigkeit des gegenständlichen Rechtsgeschäftes vorliegen".

Zufolge der Bestimmung nach § 8 Abs. 2 GrEStG ist daher der Erwerbsvorgang (Ersitzung) erst mit Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung im Jahr 2007 rechtswirksam zustande gekommen bzw. verwirklicht worden, womit erstmals der Abgabeananspruch entstanden ist und diesfalls die (fünfjährige) Verjährungsfrist erst mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen begonnen hat. Die Grunderwerbsteuervorschreibung ist daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt und steht dem eine Verjährung nicht entgegen.

Dem Berufungsvorbringen hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage kommt allerdings Berechtigung zu:

Wie aus dem Schreiben der zuständigen Bewertungsstelle des Finanzamtes Kitzbühel vom 23. Mai 2005 dezidiert zu entnehmen, ist aufgrund der vorliegenden wertmindernden Umstände - di. offenkundig die Beschaffenheit und Lage der Teilflächen (Grabeneinhang etc.) im Freiland - der zunächst mitgeteilte Baulandpreis von € 22,5649 pro m² **auf 10 %**, das ergibt € 2,26 pro m², herabzusetzen. Dieser Wert ist heranzuziehen.

Das Finanzamt hatte vermutlich aufgrund eines Flüchtigkeitsfehlers eine Kürzung nicht auf 10 %, sondern **um** 10 % (= € 2) vorgenommen und ist so fälschlich zum Wertansatz von € 20 pro m² gelangt.

Die Grunderwerbsteuer bemißt sich daher gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG, da eine Gegenleistung nicht vorhanden bzw. nicht zu ermitteln ist, vom Wert der Grundstücke (= dreifacher Einheitswert) wie folgt:

Bemessungsgrundlage:	in Euro
3 Teilflächen 466 m ² x € 2,26 pro m ² x 3	3.159,48
Grunderwerbsteuer 3,5 %, gerundet	110,58

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Juni 2008