



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau E.J., GR., vertreten durch Herrn M.K., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Jänner 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 13. Juni 2006 wurden von Herrn W.J. und Frau E.J., der Berufungswerberin, von Herrn F.A., Herrn A.A., Frau T.S. und Frau E.S. die diesen je zu einem Viertel gehörige Liegenschaft EZ xy mit folgenden Grundstücken erworben:

Grundstück Nr.	Benützungsart	Ausmaß
1	LN	1266 m ²
2	LN	21473 m ²
3	LN	5784 m ²
4	LN	5876 m ²
5	Wald	48206 m ²
6	LN	2261 m ²

7	LN	10761 m ²
8	Wald	1553 m ²
9	Wald	2446 m ²
10	LN	19052 m ²
11	LN	1342 m ²
12	LN	4075 m ²
13	LN	7726 m ²
14	LN	9474 m ²
15	LN	849 m ²
16	Sonstige (Weg)	2375 m ²
17	Baufläche LN	1609 m ² 17135 m ²
18	LN	1439 m ²
19	LN	1809 m ²

Die landwirtschaftlichen Geräte wurden mitverkauft. Vom Gesamtkaufpreis in der Höhe von € 200.000,-- entfallen laut diesem Kaufvertrag € 11.490,-- auf die landwirtschaftlichen Geräte und € 188.510,-- auf die Liegenschaft. Eine weitere Aufteilung des Kaufpreises erfolgte in diesem Kaufvertrag nicht.

Nach den Feststellungen des Lagefinanzamtes bilden die vom gegenständlichen Erwerb umfassten Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes.

Die Niederösterreichische Agrarbezirksbehörde hat zur Zahl xx mit Bescheid vom 7. November 2006 festgestellt, dass dieser Vertrag hinsichtlich der Grundstücke 1, 2, 3 und 4 zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlich ist.

Dieser Vertrag wurde am 13. Dezember 2006 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zur Anzeige gebracht. Das Schreiben vom 13. Dezember 2006, mit welchem die Anzeige erfolgte, lautet:

„Die Käufer beantragen hinsichtlich des gesamten Erwerbsvorganges Abgabenfreiheit, da sämtliche kaufgegenständliche Grundstücke und nicht nur die unmittelbar angrenzenden Grundstücke 1, 2, 3 und 4 in der Nachbarschaft liegen und somit hinsichtlich der gesamten kaufgegenständlichen Fläche die Ziele der Flurbereinigung verwirklicht sind. Auch wertmäßig

ist der überwiegende Teil von Flurbereinigung erfasst: Der Wert der Grundstücke 1, 2, 3 und 4 wird von den Käufern mit € 95.000,-- angegeben (der restliche Teil somit € 93.510,00).

Ich ersuche um Übermittlung der Unbedenklichkeitsbescheinigungen."

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde den Erwerbern für jeden Erwerbsvorgang mit Bescheiden vom 12. Jänner 2007 die Grunderwerbsteuer mit jeweils 824,73 (für jeden Erwerber vier mal) vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung vom Gesamtkaufpreis damit, dass der überwiegende Teil (Fläche) nicht der Flurbereinigung unterliegt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass der überwiegende Teil der Flurbereinigung unterliege, da der Wert der Grundstücke 1, 2, 3 und 4 (sind zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlich) den Wert der restlichen Grundstücke übersteige. Laut einer Aufstellung in der Berufung wurden die Werte wie folgt ermittelt:

<i>Grundstück 1, 1.266 m², beste Bonität € 3,1 pro m², somit</i>	<i>€</i>	<i>3.924,60</i>
<i>Grundstücke 2, 3 und 4, insgesamt 3,3131 ha, sehr gute Bonität € 2,75 pro m², somit</i>	<i>€</i>	<i>91.110,25</i>
<i>Summe</i>	<i>€</i>	<i>95.034,85</i>

Gerundet € 95.000,00

Der Wert der nicht von der Flurbereinigung umfassten Grundstücke:

<i>Waldgrundstücke, insgesamt 5,2205 ha, bereits durchforstet, auf Grund des kargen Bodens nur Föhren bzw. vereinzelt Fichten, Bäume zwischen 10 und 30 Jahren alt, € 0,7 pro m², insgesamt</i>	€	36.543,50
<i>landwirtschaftliche Flächen und Wiesen, insgesamt 7,6236 ha, sehr schlechte Bonität, sehr steinig, Teilflächen sind Wiesen und nicht beackerbar, € 0,7 pro m², insgesamt</i>	€	53.365,20
<i>Grundstück 16 ist in natura ein Weg, 0,2375 ha, € 1,-- pro m²</i>	€	2.375,00
<i>Haus aus Grundstück 17, 0,1296 ha, dieses ist baufällig und desolat, dieses muss vermutlich abgetragen werden, zugrundegelegt wird ein guter Wiesenpreis von € 1,-- pro m²</i>	€	1.296,00
<i>Summe</i>	€	93.579,70

Gerundet auf den Differenzbetrag € 93.510,00"

Für den Fall einer nicht gänzlichen Befreiung von der Grunderwerbsteuer wird eine teilweise Befreiung von der Grunderwerbsteuer für die zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlichen Grundstücke gefordert.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. Februar 2007 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein einheitlicher Rechtsvorgang nicht in einen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Teil aufzuspalten.

Dieser einheitliche Rechtsvorgang ist nach dem flächenmäßigen Überwiegen zu beurteilen (VwGH vom 20.02.1992, 90/16/0170). Da der flächenmäßig überwiegende Teil der Liegenschaftsübertragung nicht als Flurbereinigungsmaßnahme anerkannt wurde, ist die Befreiung nach § 3 Abs.1 Z.4 GrEStG für den gesamten Liegenschaftserwerb nicht zu gewähren, daher war die Berufung abzuweisen."

In der Folge wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 4 GrEStG ist der Erwerb eines Grundstückes im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens im Sinne des I. Hauptstückes, I. Abschnitt, und im Wege eines Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des II. Hauptstückes des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103, in der jeweils geltenden Fassung, von der Besteuerung ausgenommen.

Zu versteuern oder von der Steuer auszunehmen ist nach dem Gesetz ein bestimmter Erwerbsvorgang als solcher (§ 1, § 3 GrEStG), welcher einerseits ein bestimmtes Grundstück (§ 2 GrEStG) betrifft. Es kann Gegenstand eines Erwerbsvorganges ein einzelnes Grundstück

oder auch eine Mehrheit von Grundstücken sein. Die Beurteilung, ob in diesen Fällen ein einheitlicher Erwerbsvorgang oder eine Mehrheit von Vorgängen anzunehmen ist, richtet sich nach § 2 Abs. 3 erster Satz GrEStG. Nach dieser Bestimmung werden mehrere Grundstücke als ein Grundstück behandelt, wenn sie zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören und Gegenstand eines einheitlichen Rechtsvorganges sind. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, bestimmen die Lagefinanzämter in einem auch für die Finanzämter für Gebühren und Verkehrsteuern bindenden Bewertungsverfahren. Maßgebend ist der Einheitswert zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt. Nach den Feststellungen des Lagefinanzamtes bilden die vom gegenständlichen Erwerb umfassten Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes. Daher sind diese Grundstücke nach § 2 Abs. 3 GrEStG auch als ein Grundstück zu behandeln.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es nicht zulässig, den Erwerbsvorgang betreffend eine Einheit in einen steuerpflichtigen und in einen steuerbefreiten Teil zu trennen (vgl. z. B. VwGH 23. 6. 1983, 16/3023/80). Im Falle der Verwirklichung des begünstigten Zweckes nur auf einzelnen Teilflächen ist in einheitlicher Beurteilung des gesamten Erwerbsvorganges zu untersuchen, ob der begünstigte Zweck insgesamt, das heißt in Bezug auf die Gesamtfläche als verwirklicht anzusehen ist oder nicht (vgl. VwGH 20. 2. 1992, 90/16/0170). Es liegt nämlich auf der Hand, dass ein Gesamterwerb von Grundstücken nicht allein deshalb von der Grunderwerbsteuer befreit ist, weil nur ein Teil davon einen begünstigten Zweck erfüllt (vgl. VwGH 30. 8. 1995, 94/16/0299 und 27. 10. 1983, 82/16/0062).

Bei der Überprüfung, welchem Zweck das erworbene Grundstück überwiegend dient, ist hier in erster Linie ein Vergleich der einzelnen Flächenausmaße des Grundstückes entscheidend. Im Falle der Verwirklichung des begünstigten Zweckes nur auf einzelnen Teilflächen ist in einheitlicher Beurteilung des gesamten Erwerbsvorganges zu untersuchen, ob der begünstigte Zweck insgesamt, das heißt in Bezug auf die Gesamtfläche als verwirklicht anzusehen ist oder nicht.

Für einen Vergleich nach der Fläche spricht im gegenständlichen Fall, dass ca. zwei Drittel der erworbenen Grundstücke landwirtschaftlich genutzt werden und es sich auch bei den Grundstücken, welche zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlich sind, auch um landwirtschaftlich genutzte Grundstücke handelt. Weiter spricht für einen Vergleich nach der Fläche, dass *„sämtliche kaufgegenständliche Grundstücke und nicht nur die unmittelbar angrenzenden Grundstücke 1, 2, 3 und 4 in der Nachbarschaft liegen“* (Schreiben vom 13. Dezember 2006). Auf Grund der unmittelbaren Nähe der vertragsgegenständlichen

Grundstücke zu einander sind nach den Erfahrungen des täglichen Lebens enorme Wertunterschiede auszuschließen.

Die vertragsgegenständliche Liegenschaft hat insgesamt ein Ausmaß von 166511 m². Von dieser Fläche werden 110322 m² landwirtschaftlich genutzt, 52205 m² davon sind Wald, 1609 m² davon bilden eine Baufläche und 2375 m² werden sonstig (Weg) genutzt. Bei den zur Durchführung einer Flurbereinigung erforderlichen Grundstücken handelt es sich um landwirtschaftlich genutzte Grundstücke im Gesamtausmaß von 34399 m². Von den landwirtschaftlich genutzten Grundstücken sind insgesamt 75923 m², also mehr als zwei Drittel, nicht zur Durchführung einer Flurbereinigung erforderlich. Schon der überwiegende Teil der erworbenen landwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen stellt keine Flurbereinigungsmaßnahme dar. Dazu kommt noch, dass die erworbenen restlichen Grundstücksflächen ebenfalls keine Flurbereinigung darstellen. Damit steht fest, dass hier der überwiegende Teil keine Flurbereinigungsmaßnahme darstellt und daher der gesamte Erwerbsvorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Obwohl im Flurbereinigungsverfahren die Teilung des Erwerbsvorganges in einen als Flurbereinigungsmaßnahme anerkannten und einen als solchen nicht anerkannten Teil zulässig ist (vgl. VwGH 13. 6. 1989, 89/07/0019), konnte im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die im Bereich der Grunderwerbsteuer keine Trennung eines einheitlich vereinbarten Rechtsvorganges vorsieht, dennoch nichts gewonnen werden, da im Berufungsfall der überwiegende Teil des Grunderwerbes keine Flurbereinigungsmaßnahme darstellt.

Die Einwendungen bezüglich der Möglichkeit, den Erwerbsvorgang auf mehrere Verträge aufzuspalten, gehen ebenso ins Leere. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20. 2. 1992, 90/16/0170, festgestellt hat, ist die Gestaltung der Rechtsvorgänge den vertragsschließenden Parteien selbst überlassen. Daraus folgt, dass der von den vertragsschließenden Parteien einheitlich vereinbarte Rechtsvorgang nicht für Zwecke der Besteuerung aufgespaltet werden kann. Es ist lediglich zu prüfen, ob der Rechtsvorgang, als Ganzes gesehen, den gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung entspricht.

Von den Erwerbern wurden jene Grundstücke, welche zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlich sind, mit € 95.000,-- und die restlichen Grundstücke mit € 93.510,-- bewertet. Bei der Berechnung in der Berufung wurden die landwirtschaftlich genutzten Flächen mit € 3,1 pro m², € 2,75 pro m² und € 0,70 pro m² angesetzt. Wie diese Beträge ermittelt wurden - Ableitung aus Verkäufen odgl. - ist jedoch dieser Berechnung nicht zu entnehmen. Schon gar nicht, dass es sich bei diesen Werten um solche handelt, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wären.

Nach § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Der gemeine Wert wird nach § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Alle, aber nur die gewöhnlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, sind bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen. Der gemeine Wert ist grundsätzlich nur für ein selbständiges Wirtschaftsgut oder für eine ganze wirtschaftliche Einheit maßgebend. Der gemeine Wert muss ein gewogener Durchschnittspreis und darf kein Höchstpreis sein. Maßgebend ist dabei der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis.

Nach den Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates bei der Bezirksbauernkammer Z betragen die Richtwerte in der Gemeinde U. (die Katastralgemeinde G. gehört zu der Gemeinde U.) für Ackerland € 0,60 bis € 1,00 pro m² und für Grünland € 0,30 bis € 0,70 pro m². Diese Richtwerte sprechen gegen einen Wertansatz von € 3,10 bzw. € 2,75 pro m² auf der einen Seite. Ein Wert derart über den Richtwerten entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Der Wert von € 0,70 pro m² auf der anderen Seite entspricht den Richtwerten. Es ist davon auszugehen, dass eine derart extreme Wertdifferenz bei den einzelnen Grundstücken nicht vorliegt. Ebenso spricht die unmittelbare Nähe der vertragsgegenständlichen Grundstücke zu einander gegen so enorme Wertunterschiede, wie sie bei der Berechnung angesetzt wurden.

Gegen derart extreme Preisunterschiede sprechen auch die Ertragsmesszahlen der einzelnen Grundstücke. Bei der Ertragsmesszahl handelt es sich um eine die natürlichen Ertragsbedingungen wiedergebende Ackerzahl oder Grünlandzahl multipliziert mit der jeweiligen Fläche des Grundstückes. Sie ist grundstücksbezogen und dient zur Feststellung des Einheitswertes. Für die gegenständlichen landwirtschaftlich genutzten Grundstücke liegen folgende Ertragsmesszahlen vor:

1) Für die zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlichen Grundstücke:

Grundstücksnummer	Fläche	Ertragsmesszahl
1	1266 m ²	299
2	21473 m ²	5017
3	5784 m ²	1122
4	5876 m ²	1523

Die Summe der Ertragsmesszahlen für die zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlichen Grundstücke beträgt insgesamt 7961.

2) Für die nicht zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlichen landwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen:

Grundstücksnummer	Fläche	Ertragsmesszahl
6	2261 m ²	322
7	10761 m ²	1888
10	19052 m ²	4603
11	1342 m ²	312
12	4075 m ²	1203
13	7726 m ²	1557
14	9474 m ²	1943
15	849 m ²	142
17	(ln) 17135 m ²	3873
18	1439 m ²	294
19	1809 m ²	414

Die Summe der Ertragsmesszahlen der nicht zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlichen landwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen beträgt 16551.

Die Summe der Ertragsmesszahlen der nicht zur Flurbereinigung erforderlichen landwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen ist mehr als doppelt so hoch wie die Summe der Ertragsmesszahlen der zur Durchführung der Flurbereinigung erforderlichen Grundstücke. Dieses spricht auch eindeutig gegen eine Bewertung, wie sie von den Erwerbern vorgenommen wurde.

Auch geht das Vorbringen, dass das Grundstück 1 und ein Teil des Grundstückes 2 Baulandhoffnungsgebiet sind, ins Leere, da sich die Ziele der Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens mit denen eines Zusammenlegungsverfahrens decken. Ziele und Aufgaben der Zusammenlegung (und sohin auch der Flurbereinigung) sind nach § 1 Abs. 1 FIVfGG (zusammengefasst) die Schaffung und Erhaltung einer leistungsfähigen und umweltverträglichen Landwirtschaft im Wege einer Verbesserung oder Neugestaltung der Besitz-, Benützungs- und Bewirtschaftungsverhältnisse im ländlichen Lebens- und Wirtschaftsraum. Eine baldige Umwidmung in Bauland würde diesem Grundgedanken

widersprechen, da dieses zur Folge hätte, dass diese Grundstücksflächen im Laufe der Zeit der Landwirtschaft nicht mehr zur Verfügung stehen würden.

Bemerkt wird, dass zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 19. Juli 2007 bis zum heutigen Tag keine Stellungnahme abgegeben wurde.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. September 2007