



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1673-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Gottfried Peham, gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Schenkungssteuer bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer wird wie folgt abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
	12.008,66 €	Grunderwerbsteuer	240,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 22. Jänner 2002 hat Theresia W. ihre Hälfte der Liegenschaften EZ 280 GB G. und EZ 492 GB K. an die Tochter (= Berufungswerberin, Bw.) übertragen. Als Gegenleistung sind hierfür ein Übergabspreis sowie Wohnungs- und Ausgedingsrechte für die Übergeberin vereinbart worden.

Für die übergebenen Liegenschaften hat die Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen in Höhe von 25.500,00 S und für ein sonstiges bebautes Grundstück (übersteigender Wohnungswert nach § 33 BewG) in Höhe von 123.500,00 S festgestellt.

Für diesen Erwerbsvorgang hat das Finanzamt mit Bescheiden je vom 28. März 2002 sowohl Grunderwerbsteuer als auch Schenkungssteuer vorgeschrieben, weil die Gesamtgegenleistung unter dem Wert der Grundstücke (dreifacher Einheitswert) liege und daher von einer gemischten Schenkung auszugehen sei. Der Berechnung der Grunderwerbsteuer hat das Finanzamt die Gegenleistung von insgesamt 14.350,00 € zugrunde gelegt.

Für die Ermittlung der Schenkungssteuer hat das Finanzamt zunächst die Grunderwerbsteuerverpflichtige Gegenleistung zwischen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und dem übersteigenden Wohnungswert aufgeteilt. Sodann hat das Finanzamt ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Grundstücke und unter Abzug der anteiligen Gegenleistung den steuerlich maßgeblichen Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke in Höhe von 18.789,54 S und des sonstigen bebauten Grundstückes (Wohnungswert) in Höhe von 230.750,15 S (dem entsprechen 16.769,27 €) ermittelt. Der unentgeltliche Erwerb der Landwirtschaft war gemäß § 15a ErbStG steuerfrei. Hingegen hat sich für den übersteigenden Wohnungswert nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG ein steuerpflichtiger Erwerb in Höhe von 14.569,00 € ergeben, von dem das Finanzamt die Schenkungssteuer berechnet hat.

Ihre Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 23. April 2002 hat die Bw. wie folgt begründet:

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG sei anlässlich der Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert als Bemessungsgrundlage zu berechnen. Aus dem klaren Wortlaut des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG lasse sich keineswegs ableiten, dass diese Begünstigung nur dann ins Treffen komme, wenn die Gesamtgegenleistung über dem Grundstückswert liege, vielmehr sei diese Bestimmung bei Vorliegen irgendeiner Gegenleistung – somit nur nicht im Fall einer reinen Schenkung – anzuwenden.

In der Berufung gegen die Schenkungssteuer vom gleichen Tag hat die Bw. folgende Rechtsansicht vertreten.

Gemäß § 15a ErbStG sei die Schenkung eines inländischen Betriebes, bei dem nach den einkommenssteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen würden, unter gewissen Umständen steuerfrei. „Betrieb“ sei eine organisch in sich geschlossene Einheit, die es vermöge ihrer Geschlossenheit ermögliche, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne Weiteres fortzusetzen. Gemäß § 30 Abs. 1 BewG gehörten zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile einer landwirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Der Inhalt des Begriffes land- und forstwirtschaftlicher Betrieb sei unter Berücksichtigung des allgemeinen Sprachgebrauches und verwandter Rechtsvorschriften zu erschließen. Hierbei komme dem Bewertungsgesetz und der Verkehrsauffassung besondere Bedeutung zu. Das Wohn- und Wirtschaftsgebäude als vom Betrieb losgelöste Einheit abzutrennen, widerspreche völlig dem (auch der historisch gewachsenen Struktur entsprechenden) Bild des bäuerlichen Betriebes. Zudem sei der übersteigende Wohnungswert schon kraft Gesetzes eine bloße Unterart des Betriebsvermögens. Sollte nämlich der übersteigende Wohnungswert kein Bestandteil des Betriebsvermögens sein, so müsste das Wohngebäude z.B. als Einfamilienhaus oder Mietwohngrundstück bewertet sein.

Im Sinne der Einheit der Rechtsordnung sei ferner festzuhalten, dass auch im Ausgleichszulagenrecht des Sozialversicherungssystems der übersteigende Wohnungswert zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gerechnet werde.

Mit der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2002 hat das Finanzamt beide Berufungen als unbegründet abgewiesen. Unter Berufung auf das Erkenntnis des VwGH vom 28. November 1956, Slg. 1538/F, hat es dabei ausgeführt, dass nach der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG anlässlich der Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke die Steuer nur dann vom einfachen Einheitswert des Grundstückes berechnet werde, wenn ein vollkommen entgeltlicher Erwerb vorliege. Überdies erstrecke sich die Begünstigung des § 15a

ErbStG nicht auf den übersteigenden Wohnungswert, da dieser nach § 30 Abs. 2 Z 4 BewG ausdrücklich nicht als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelte.

Aufgrund dieser abweislichen Berufungsvorentscheidung hat die Bw. nunmehr im gegenständlichen Vorlageantrag vom 13. Mai 2002 im Wesentlichen mit inhaltsgleicher Begründung die Vorlage ihres Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu ermitteln. Nach Abs. 2 Z 2 dieser Bestimmung ist die Steuer jedoch vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn - unter gewissen Voraussetzungen - ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück überlassen wird.

In seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, hat der Verwaltungsgerichtshof zu diesem Thema ausgeführt, Tatbestandsmerkmal der Ausnahmebestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG sei unter anderem, dass das land- und forstwirtschaftliche Grundstück gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen werde. Dies bedeute, dass in *allen* Fällen des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG auch eine Gegenleistung vorhanden sei und dennoch die Grunderwerbsteuer nach dem Wert des Grundstückes zu ermitteln sei. Die Auffassung, die Anwendung dieser Bestimmung sei auf vollkommen entgeltliche Verträge beschränkt, sei im Gesetz daher nicht gedeckt.

Im Sinne dieser Entscheidung war daher der Berufung gegen die Grunderwerbsteuer stattzugeben und diese wie folgt zu berechnen:

Hinsichtlich des übersteigenden Wohnungswertes ist von der Gegenleistung auszugehen (70,77 % von 14.350,00 € = 10.155,50 €);

Hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke hingegen ist vom Wert des Grundstückes auszugehen, das ist gemäß § 6 Abs.1 lit.a GrEStG der Einheitswert (1.853,16 €). Die Grunderwerbsteuer berechnet sich daher mit 2 % von 12.008,66 € und beträgt 240,00 €.

2.) Zur Schenkungssteuer:

Mit Art. IX Z 4 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, wurde § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 in das ErbStG eingefügt. Nach Z 1 des § 15a Abs. 2 ErbStG zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen inländische Betriebe und Teilbetriebe, bei denen *nach d en einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen*

(§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden.

Ob ein Betrieb vorliegt und welches Vermögen er umfasst, ist daher zunächst – im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme - nach den Begriffsinhalten des Ertragssteuerrechtes zu beurteilen. Zu einem Betrieb können demgemäss nur Wirtschaftsgüter gehören, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Betriebsvermögen anzusehen sind. Es gilt der allgemeine – aus § 4 Abs. 1 EStG 1988 ableitbare – Betriebsvermögensbegriff. Notwendiges Betriebsvermögen sind ausschließlich jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Auch der Umstand, dass das Bild des bäuerlichen Betriebes historisch gewachsen ist bzw. ein Betrieb eine organisch in sich geschlossene Einheit darstellt, ändert daran nichts.

Demgegenüber sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen dienen, das sind alle in der privaten Sphäre selbstgenutzten Gegenstände, notwendiges Privatvermögen. Kein notwendiges Betriebsvermögen liegt eindeutig bei einer Wohnung im Betriebsgebäude vor (siehe Doralt, EStG § 4 Tz. 53), sodass diese zum notwendigen Privatvermögen gehört und daher nicht dem Betriebsbegriff des § 15a ErbStG zugeordnet werden kann.

Doch auch das Bewertungsrecht geht davon aus, dass die Wohnung privat ist, weshalb eben der Wert privat genutzter Räumlichkeiten gesondert als Wohnungswert (§ 33 BewG) bewertet wird: Im Sinne des § 30 Abs. 1 BewG besteht der landwirtschaftliche Betrieb aus all jenen Teilen der wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Gemäß Abs. 2 Z 4 dieser Bestimmung *gilt hingegen nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes* der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes. Dieser ist gemäß § 33 Abs. 2 BewG als sonstiges bebautes Grundstück gemäß § 54 Abs. 1 Z 5 BewG dem Grundvermögen zuzurechnen und nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken zu bewerten. Lediglich ein pauschaler Betrag von 30.000,00 S (2.180,185 €) bleibt gemäß der Fiktion des § 33 Abs. 1 und 2 BewG bei landwirtschaftlichen Betrieben Bestandteil des (betrieblichen) Vergleichswertes.

Der landwirtschaftliche Betrieb umfasst daher auch nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Bewertungsgesetzes nicht den übersteigenden Wohnungswert, sodass sich die Begünstigung des § 15a ErbStG nicht darauf erstreckt. Ob ein Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen ist, hängt demnach auch davon ab, ob es im Bewertungsverfahren seiner Art nach als land- oder forstwirtschaftliches Grundstück

qualifiziert wurde (§ 29 BewG), denn die Feststellung der Grundstücksart erwächst in Rechtskraft. Die Ansicht der Bw., der Wohnungswert sei schon kraft Gesetzes eine bloße Unterart des Betriebsvermögens, kann nicht geteilt werden.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass ausschließlich das zuständige Finanzamt darüber abzusprechen hat, ob ein bestimmter Sachverhalt unter die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG fällt. Das Finanzamt ist dabei nicht daran gebunden, wie der Sachverhalt etwa im Ausgleichszulagenrecht des Sozialversicherungssystems geregelt wird.

Da somit die Voraussetzungen für die Gewährung der Begünstigung gemäß § 15a ErbStG aus den dargelegten Gründen nicht vorliegen, war die Berufung insofern als unbegründet abzuweisen und wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, 30. März 2004