



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 19

GZ. RV/1449-W/04

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. März 2004, betreffend Grunderwerbsteuer und gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. September 2003, betreffend Schenkungssteuer, jeweils ErfNr., entschieden:

Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. März 2004 wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Schenkungssteuerbescheide vom 9. September 2003 und die Berufungsvorentscheidungen vom 8. März 2004 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Übergabsvertrag vom 28. August 2003 übertrugen Herr J., Pensionist, und Frau H., geb. am 27. April 1949, Landwirtin, ihnen gehörige Grundstücke der EZ1,2,3inB., EZ3,4,5inF., EZ7inK., EZ8inM., EZ9,10,11inU., EZ12,13,14inN. und EZ15,16,17inKb. (lt. Abgabenerklärung Gre1 im Ausmaß von insgesamt 32,1812 ha), mit allem Zubehör, landwirtschaftlichen Maschinen etc. ihrem Sohn C. (Bw.), zu einem beiderseits vereinbarten Übergabpreis von € 49.490,20.

Lt. Pkt. "Zweitens" des Übergabsvertrages wird der Übergabspreis durch diverse Ausgedingeleistungen berichtigt.

Lt. Pkt. "Drittens" erfolgte die Übergabe der Grundstücke in den Besitz und Genuss des Übernehmers mit dem Tag der Unterfertigung des Übergabsvertrages.

Unter Pkt. "Siebentens" des Übergabsvertrages ist ausgeführt, dass beide Vertragsteile ausdrücklich erklären, dass ihnen der Wert des Übergabsobjektes und die Angemessenheit des Übergabspreises bekannt seien, und sie daher vereinbaren die Bestimmung des § 934 ABGB nicht anzuwenden und unter Hinweis auf die ihnen bekannte Bestimmung des § 935 ABGB erklären, ausdrücklich auf das Recht, diesen Vertrag wegen Verletzung über die Hälfte des Wertes anzufechten, zu verzichten.

Auf Grund dieses Übergabsvertrages setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber dem Bw. mit gesonderten Bescheiden für den Erwerb von H. ausgehend von einem als "steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke" bezeichneten Betrag in Höhe von € 7.626,44 eine Schenkungssteuer in Höhe von € 261,04 fest und für den Erwerb von J. ausgehend von einem ebenfalls als "steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke" bezeichneten Betrag in Höhe von € 58.573,99 (Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens € 50.911,55, Wert der übrigen Grundstücke € 7.626,44) eine Schenkungssteuer von € 3.314,22 fest.

Der Schenkungssteuerbescheid für den Erwerb von H. wurde wie folgt begründet: *"Die Begünstigung gemäß § 15 a ErbStG wurde berücksichtigt. Die Vorschreibung der Schenkungssteuer erfolgt vom Einheitswert der übrigen Liegenschaften abzüglich der darauf anfallenden Gegenleistung."*

Der Schenkungssteuerbescheid für den Erwerb von J. wurde wie folgt begründet: *"Die Bemessungsgrundlage sind die Einheitswerte abzüglich der anteiligen Gegenleistung laut Abgabenerklärung."*

In den gegen diese Bescheide eingebrachten Berufungen wendete der Bw. im Wesentlichen ein, gemäß § 4 GrEStG sei die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an ein Kind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen werde. Gemäß § 6 Abs. 1 lit. a GrEStG sei als Wert des Grundstückes im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG der Einheitswert anzusetzen. Der jeweilige Anteil des Einheitswertes laut Einheitswertbescheid des Finanzamtes Tulln vom 1. Jänner 1993, EWAZxxxxx betrage € 24.745,10. Der Wert der Gegenleistung betrage jeweils € 24.745,10.

Die Vorschreibung von Schenkungssteuer sei ohne Grundlage erfolgt und das FAG habe in keiner Weise begründet, wie es zu dem Ergebnis gekommen sei. Tatsächlich liege keine Schenkung vor.

Mit weiterem Bescheid vom 9. September 2003 setzte das Finanzamt ausgehend von der Gegenleistung in Höhe von € 49.490,20 die Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen Übergabsvertrag fest, hob jedoch in der Folge diesen Bescheid gemäß § 299 BAO wieder auf und setzte mit gesonderten Bescheiden vom 8. März 2004, jeweils betreffend den Übergabsvertrag vom 28. August 2003, zum einen eine Grunderwerbsteuer vom Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke von € 49.490,20 in Höhe von € 989,80 und zum anderen eine Grunderwerbsteuer von einem Teil der Gegenleistung von € 3.760,46 in Höhe von € 75,21 fest.

Letzterer wurde begründet wie folgt:

"Gesamtgegenleistung	€	49.490,20
EW land- und forstwirtschaftl. Liegenschaften	€	49.490,20
EW übersteigender Wohnungswert	€	8.139,36
Verkehrswert der land- u. forstwirtschaftlichl. Liegenschaften	€	989.804,00
Verkehrswert des übersteigenden Wohnungswertes	€	81.393,60
Summe	€	1.071.197,60

Von der Gesamtgegenleistung entfällt auf den übersteigenden Wohnungswert ein Betrag von € 3.760,46 nach folgender Berechnung

49.490,20 verhält sich zu 1.071.197,60 so wie x zu 81.393,60"

Mit Berufungsvorentscheidungen, ebenfalls vom 8. März 2004, änderte das FAG die angefochtenen Schenkungssteuerbescheide und setzte die Schenkungssteuer sowohl für den Erwerb von H. wie auch für den Erwerb von J. von einem "steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke" von jeweils € 10.328,82 in Höhe von jeweils € 409,76 fest und begründete dies wie folgt:

"Richtig ist, dass die Steuer bei der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gegen Sicherung des Lebensunterhaltes der Übergeber vom Wert des Grundstückes zu berechnen ist, weshalb der Berufung hinsichtlich der Schenkungssteuervorschreibung bezüglich der Übertragung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke stattzugeben ist.

Daneben wird aber noch ein sonstig bebautes Grundstück, nämlich der Wohnungswert gemäß § 33 Abs. 1 BewG, mit einem anteiligen Einheitswert von richtig € 4.069,68 (anstatt falsch im bekämpften Bescheid € 3.015,93), übergeben. Für die Übertragung dieses Grundstückes ist die Gegenleistung maßgeblich. Die Gesamtgegenleistung ist im Verhältnis des jeweiligen Verkehrswertes aufzuteilen. Übersteigt der dreifache Einheitswert des übergebenen sonstig bebauten Grundstückes die errechnete Gegenleistung, ist Schenkungssteuer zu erheben, weil ein teilweise unentgeltlicher Erwerb vorliegt. Das gilt auch

dann, wenn bei der Übergabe der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke die Voraussetzungen des § 4 Absatz 2 Ziffer 2 GrEStG gegeben sind.

Im gegenständlichen Fall entfällt auf das sonstig bebaute Grundstück eine ant. Gegenleistung von € 1.880,23 (Hinsichtlich der Berechnung wird auf den GrESt-Bescheid verwiesen). Der anteilige dreifache Einheitswert dieser Liegenschaft beträgt € 12.209,04, der steuerlich maßgebliche Wert beträgt demnach € 10.328,82 (12.209,04 minus 1.880,23)."

In dem gegen die Berufungsvorentscheidungen betreffend Schenkungssteuer eingebrachten Vorlageantrag wendete der Bw. sinngemäß ein, es hätte keine Schenkungssteuer vorgeschrieben werden dürfen.

Selbst wenn das FAG nunmehr meine, dass auch der Wert des sonstigen bebauten Grundstückes bei der Steuerbemessung zu berücksichtigen sei, dann hätte es auch diesen Teilwert von ursprünglich S 112.000,00, nunmehr € 8.139,36 nur der Grunderwerbsteuer und nicht zusätzlich der Schenkungssteuer zu Grunde legen dürfen, da auch für diesen Teil des landwirtschaftlichen Betriebes § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG anzuwenden sei.

Die vom FAG bei der Berechnung der Schenkungssteuer angeführten Beträge seien weder nachvollziehbar noch durch das Gesetz gedeckt.

In der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des FAG vom 8. März 2004 betreffend den gegenständliche Übergabsvertrag, mit dem eine Grunderwerbsteuer von € 75,21 vorgeschrieben wurde, wendete sich der Bw. ebenfalls gegen die Berechnung und meinte weiter, auch für den Wohnungswert würden dieselben gesetzlichen Bestimmungen wie für die übergebenen Grundstücke gelten, da diese eine wirtschaftliche Einheit bildeten. Der zweite Grunderwerbsteuerbescheid blieb unangefochten.

Zum Sachverhalt ist ergänzend festzuhalten, dass lt. ha. vorliegendem Bewertungsakt EWAZxxxxx des Finanzamtes Tulln der vor Übergabe zuletzt festgestellte Einheitswert des gegenständlichen landwirtschaftlichen Betriebes S 681.000,00 (entspricht € 49.490,20) und der Wohnungswert, soweit dieser dem Grundvermögen als sonstiges bebautes Grundstück zugerechnet wurde S 112.000,00 (entspricht € 8.139,36) beträgt, woraus sich ein Gesamtwert von € 57.629,56 ergibt.

Weiters ist festzuhalten, dass lt. Bewertungsstelle des Finanzamtes Tulln ua. das zur EZ1inB. gehörige unbebaute Grundstück 1xx Baufl. (begrünt) im Ausmaß von 4008 m² als Bauland Agrar gewidmet ist und dass lt. Kaufpreissammlung in den Jahren 2003 bzw. 2004 bei einzelnen Erwerbsvorgängen für Grundstücke mit landwirtschaftlicher Nutzung pro m² in der KG F. € 2,18 bis € 3,65, in der KG B. € 1,96 bis € 2,89 in der KG Kb. € 1,80 und in der KG U. € 1,60 sowie für ein unbebautes Grundstück in der KG B. € 36,62 bezahlt wurden.

Aus dem hier vorliegenden Bewertungsakt geht weiters hervor, dass die Übergeber lt. den in diesem Akt einliegenden Grunderwerbsteuererklärungen mit Kaufvertrag vom 14. Dezember 1984 in der KG B. und der KG F. gelegene

landwirtschaftliche Grundstücke im Ausmaß von 20.101 m² mit einem Einheitswert von S 28.000,00 um einen Kaufpreis von S 400.000,00 (14,3-facher Einheitswert), mit Kaufvertrag vom 9. November 1988 ein in der KG K. gelegenes landwirtschaftliches Grundstück im Ausmaß von 4.555 m² mit einem Einheitswert von S 8.000,00 um einen Kaufpreis von S 100.000,00 (12,5-facher Einheitswert), mit Kaufvertrag vom 14. Juli 1998 ein in der KG Kb. gelegenes landwirtschaftliches Grundstück im Ausmaß von 5.036 m² mit einem Einheitswert von S 11.000,00 um einen Kaufpreis von S 150.000,00 (13,64-facher Einheitswert) und mit Kaufvertrag vom 15. Jänner 1992 ein in der KG B. gelegenes landwirtschaftliches Grundstück im Ausmaß von 7.501 m² mit einem Einheitswert von S 12.660,00 um einen Kaufpreis von S 375.000,00 (27-facher Einheitswert) erworben haben.

Über die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich dieser Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht, wobei so viele Grunderwerbsteuerfälle vorliegen, als wie Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG übergegangen sind (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 71 zu § 1 GrEStG)

Im gegebenen Fall wurde für die nunmehr vertragsgegenständlichen Grundstücke, anlässlich der Feststellung des Einheitswertes, ein Wohnungswert ermittelt, welcher gemäß § 33 Abs. 2 BewG iV. mit § 30 Abs. 2 Z 4 BewG hinsichtlich des S 30,0000,00 (entspricht € 2 180,185) übersteigenden Betrages dem Grundvermögen zugerechnet wurde. Um ein gesondertes Grundstück im Sinne des § 2 GrEStG, dessen Übertragung als gesonderter Rechtsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG gesehen werden könnte, handelt es sich beim übersteigenden Wohnungswert jedoch nicht.

Für den hier gegenständlichen Rechtsvorgang wurde gegenüber dem Bw. mit zwei gesonderten Bescheiden Grunderwerbsteuer festgesetzt. Beide Bescheide beziehen sich ausdrücklich auf den selben Rechtsvorgang ("*Übergabsvertrag vom 28. August 2003 mit J. ua.*").

Da jedoch bezüglich ein und derselben Steuer hinsichtlich eines bestimmten Tatbestandes nur eine einheitliche Abgabensfestsetzung denkbar ist (siehe dazu Fellner, "Keine Teilrechtskraft im Abgabenverfahren", SWK 1987 A V 5), und der nicht angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid, welcher zwischenzeitig in Rechtskraft erwachsen ist, über den selben Tatbestand abspricht, wie der hier angefochtene Bescheid, war der angefochtene Bescheid wegen entschiedener Sache aufzuheben.

Über die Berufung gegen die Schenkungssteuerbescheide wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes (neben der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes) jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Dabei genügt es für den Bereicherungswillen, dass die zuwendende Partei die Bereicherung des Empfängers in Kauf nimmt, wobei der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde auch aus dem Sachverhalt erschlossen werden kann. Ein wesentliches Anzeichen für die Annahme einer gemischten Schenkung ist ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung (VwGH 18.9.2003, 2003/16/0087).

Auch bei landwirtschaftlichen Übergaben kann eine gemischte Schenkung gegeben sein. In der Regel bleibt bei landwirtschaftlichen Übergabsverträgen der Wert der Gegenleistung (z.B. der Kapitalwert des Ausgedinges) hinter dem Wert des übergebenen Gutes zurück. Ob eine gemischte Schenkung vorliegt, kann immer nur anhand der Umstände des Einzelfalles und der bestehenden bäuerlichen Lebensordnung beurteilt werden (VwGH 19.10.1995, 95/16/0133).

Der bäuerliche Übergabsvertrag kann entgeltliche und auch unentgeltliche Elemente enthalten. Bei der Beurteilung, wie weit der Übergabsvertrag ein entgeltlicher Vertrag war, ist der Wert der beiderseits erbrachten Leistungen im Zeitpunkt des Übergabsvertrages maßgebend (4 Ob 583/78; 8 Ob 184/97k). Als Entgelt kommt weiters auch ein Ausgedinge in Betracht. Eine gemischte Schenkung ist nicht schon dann anzunehmen, wenn die Leistung der einen Seite objektiv wertvoller ist als die der anderen. Entscheidend ist, dass die Parteien einen Teil einer Leistung als Geschenk ansehen wollen (SZ 49/75 ua; RIS-Justiz RS0019356) (OGH 22.10.2001, 6 Ob 24/01 z).

Aus der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG auf eine landwirtschaftliche Übergabe kann weder geschlossen werden, dass das als landwirtschaftliches Grundstück bewertete Vermögen nicht der Schenkungssteuer ausgehend vom dreifachen Einheitswert (§ 19 Abs. 2 ErbStG) abzüglich anteiliger Gegenleistung unterläge, noch dass das gesamte übergebene Vermögen einschließlich des übersteigenden Wohnungswertes nicht der Schenkungssteuer unterläge, sodass sowohl der vom FAG in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Ansicht, wie auch der Ansicht des Bw. entgegenzutreten ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4.12.2003, 2002/16/0246 ausgeführt hat, ist die Auffassung, die Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG sei auf "vollkommen entgeltliche Verträge" beschränkt, im Gesetz nicht gedeckt.

Beim gegenständlichen Übergabsvertrag handelt es sich aus schenkungssteuerrechtlicher Sicht um eine einheitliche Vermögensübertragung. Das Schenkungssteuerrecht kennt nicht einzelne "Erwerbsvorgänge", sondern gem § 20 ErbStG nur einen einheitlichen "gesamten

Vermögensanfall an den Erwerber" (Stoll, "Schenkungssteuerrechtliche Einheits- oder Individualerfassung einer unentgeltlichen Übertragung mehrerer Grundstücke durch einen einheitlichen Rechtsvorgang", ÖStZ 1981, 226).

Handelt es sich bei einer einheitlichen Übertragung mehrerer Grundstücke um einen schenkungssteuerrechtlich einheitlich zu beurteilenden Vorgang, dann können bei einer landwirtschaftlichen Übergabe eines oder mehrerer Grundstücken mit einem übersteigenden Wohnungswert (welcher nicht für ein eigenständiges Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechtes und auch nicht für einen bestimmten Teil eines Grundstückes steht, sondern lediglich ein Teil des Wertes eines Grundstückes im Sinne des bürgerlichen Rechtes ist) nicht mehrere Vermögensanfälle gegeben sein, die gesondert als entgeltlich oder unentgeltlich beurteilt werden könnten.

Die Frage, ob es sich bei dem gegenständlichen Übergabsvertrag um eine gemischte Schenkung handelt, wird entsprechend dem oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes anhand der zu ermittelnden Umstände des Einzelfalles beurteilt werden müssen.

Der bisher vorliegende Sachverhalt spricht für ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung und somit für eine gemischte Schenkung.

Sollte sich diese Sachverhaltsannahme im weiteren Verfahren bestätigen, werden zur Beurteilung der Befreiung nach § 15 a ErbStG noch Ermittlungen erforderlich sein.

So geht der angefochtene Schenkungssteuerbescheid betreffend die Übergabe von H., welche zum Zeitpunkt der Übergabe das 55. Lebensjahr noch nicht erreicht hatte, von einer Befreiung nach § 15a ErbStG aus, ohne dass Ermittlungen angestellt wurden, um festzustellen, ob die Übergeberin wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig war, dass sie nicht in der Lage war, ihren Betrieb fortzuführen.

Zur Übergabe von J. ist zu sagen, dass es für die Begünstigung nach § 15a ErbStG nicht erforderlich ist, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG erzielt hat. Eine Verpachtung des Betriebes vor Übergabe ist nur dann als befreiungsschädlich anzusehen, wenn diese einer Betriebsaufgabe gleichzusetzen ist (siehe VwGH 4.12.2003, 2002/16/0246).

Im Zuge des erforderlichen Vorhalteverfahrens wird im Falle einer Befreiung nach § 15 a ErbStG zwecks Aliquotierung der Gegenleistung, auch zu ermitteln sein, wie sich der Verkehrswert des übergebenen Vermögens auf das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen und das übrige Vermögen aufteilt (siehe VwGH 11.11.2004, 2004/16/0095).

Da grundlegende Ermittlungen unterblieben sind, waren die angefochtenen Schenkungssteuerbescheide samt Berufungsvorentscheidungen gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Dieses Ermessen begründet sich wie folgt:

Billigkeitsgründe, die dagegen sprechen, liegen nicht vor.

Für die Zweckmäßigkeit der Bescheidaufhebung spricht die Bestimmung des § 276 Abs. 6 BAO. Danach hat die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen zu erfolgen, woraus sich ergibt, dass die Ermittlung des Sachverhaltes primär der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt.

Andererseits ist auf die Bestimmung des § 115 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Nach § 276 Abs. 7 BAO kommt auch der Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist (im gegenständlichen Fall also dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien), im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat Parteistellung zu. Bei Durchführung der Ermittlungen durch den unabhängigen Finanzsenat müssten Erklärungen des Bw. der Amtspartei mit der Gelegenheit zur Stellungnahme übermittelt werden und umgekehrt wären allfällige Stellungnahmen des Finanzamtes wieder dem Bw. zur Gegenäußerung zuzustellen, weshalb die Durchführung der Ermittlungen durch den unabhängigen Finanzsenat zu zeitlichen Verzögerungen führen würde (UFS vom 14.7.2004, RV/0872-W/03).

Da dem Bw. die Wertverhältnisse (siehe Pkt. "Siebentens" des Übergabsvertrages) und allfällige sonstige maßgebliche Umstände bekannt sein müssen, und es zumutbar scheint, dass dieser im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht sowie seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht den Sachverhalt glaubhaft darlegt und erforderlichenfalls nachweist, war davon auszugehen, dass zur vollständigen Klärung ein Vorhalteverfahren durch das FAG unter Zugrundelegung obiger Rechtsanschauungen des unabhängigen Finanzsenates ausreichen werde.

Auf die Bestimmung des § 289 Abs. 1 zweiter Satz BAO, wonach die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden sind, wird hingewiesen.

Wien, am 6. Juli 2005