



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. April 2002, ErfNr. betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit € 1.173,59

(gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3,5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von € 33.531,00).

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) und seine Ehegattin, Frau A. (Übergeberin) sind Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes EZ 237 KG L. ua. mit der Hofstelle und dem Wohnhaus in L...

Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (landwirtschaftlich genutzte Flächen von 34,3011 ha und weinbaumäßig genutzte Flächen von 0,8130 ha) stellte das Finanzamt Mistelbach zum 1. Jänner 1997 unter EW-AZ einen Einheitswert von S 718.000,00 fest, wovon S 629.847,00 dem Bw. und S 88.152,00 der Übergeberin zugerechnet wurden.

Weiters stellte das Finanzamt Mistelbach für das im Jahr 1975 errichtete Wohnhaus mit einer Wohnnutzfläche von rund 170 m² zuzüglich einem Dachgeschossausbau im Jahre 1985 einen übersteigenden Wohnungswert S 287.000,00 fest.

Mit Übergabsvertrag und Nutzungsvereinbarung vom 11. April 2002 räumte die Übergeberin, geb. 1954, dem Bw., geb. 1952, an dem ihr zur Hälfte gehörigen Grundbesitz EZ. 237 L., sowie an den ihr allein gehörigen Äckern und Weingärten im Ausmaß von rund drei Hektar, das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht ein, und verpflichtete sich auf ihre Lebensdauer, längstens aber auf die Dauer des Bestandes des Fruchtgenussrechtes, diese Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile ohne Zustimmung des Übernehmers weder zu belasten noch zu veräußern.

Im Vertrag wurde festgehalten, dass der Übernehmer mit dieser Rechtseinräumung nunmehr das wirtschaftliche Eigentum dieser Vertragsobjekte innehave, und dass diese Rechtseinräumung lediglich obligatorischer Natur sei, und nicht verdinglicht werde.

Als weiterer Gegenstand wurde im Übergabsvertrag der landwirtschaftliche Betrieb mit der Hofstelle xxxx L., lt. in einer Beilage aufgelistetem Anlagevermögen (Maschinen und Betriebs- und Geschäftsausstattung mit einem Anschaffungsdatum ab 31. Mai 1997 und einem Anschaffungswert von S 652.476,00) angeführt.

Lt. Pkt. III. des Übergabsvertrages übergab A. dem Bw. diesen Betrieb samt allen Aktiven und Passiven, wie sie in der Bilanz vom 31. Dezember 2001 verzeichnet sind, sowie samt allem rechtlichen und physischen Zubehör.

Weiters erklärten die Vertragsparteien in Ansehung der auf der Liegenschaft EZ 237 KG L. einverleibten Pfandrechte, diese Belastungen zu kennen bzw. zur Kenntnis zu nehmen, wobei die Übergeberin für die Lastenfreiheit hafte.

In der Folge setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber dem Bw. ausgehend von einem *"Wohnungsrecht ua."* im Wert von € 44.277,45, einem *"Betriebsvermögen – Einzelfirma"* von € 13.307,44 und unter Abzug eines Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG Schenkungssteuer in Höhe von € 2.215,36 fest.

In der Begründung verwies das FAG auf die Bestimmungen der §§ 15 bis 17 BewG und erklärte, das Fruchtgenussrecht sei in Höhe des dreifachen anteiligen Einheitswertes bewertet worden.

Bei der Bewertung des Fruchtgenussrechtes ging das FAG vom halben übersteigenden Wohnungswert in Höhe von S 143.500,00 (entspricht € 10.428,55) und von einem anteiligen Einheitswert für die Äcker und den Weingarten in Höhe von S 59.590,35 (entspricht € 4.330,60) aus.

Das *"Betriebsvermögen - Einzelfirma"* in Höhe von € 13.307,44 errechnete das FAG ausgehend von einem Teilwert des Anlagevermögens in Höhe von S 200.506,00 (entspricht € 14.571,34) zuzüglich Zahlungsmittel, Geldforderungen und abzüglich Schulden lt. Beilagen zum Übergabsvertrag.

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte der Bw. unter Hinweis auf ein Krebsleiden der Übergeberin eine Befreiung nach § 15a ErbStG.

Weiters führte der Bw. aus, dass wenn ein landwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich übergeben werde, wohl zugleich damit auch automatisch der damit zu erzielende zukünftige Ertrag (Fruchtgenuss) übergeben werde. Aus ihm nicht bekannten Gründen sei in die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer, zusätzlich zum übergebenen Betrieb, noch Fruchtgenussrecht in Höhe des dreifachen anteiligen Einheitswertes einbezogen worden. Dies sei vollkommen zu Unrecht erfolgt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juni 2002 wurde der Schenkungssteuerbescheid insoweit abgeändert, als zusätzlich der Freibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG in Höhe von € 7.300,00 gewährt wurde.

Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber einerseits das Fruchtgenussrecht an dem im Eigentum seiner Gattin stehenden Liegenschaften eingeräumt bekommen habe und andererseits das in der Beilage angeführte Betriebsvermögen übertragen worden sei. Es werde also nur das bewegliche Betriebsvermögen übergeben, während das unbewegliche Vermögen weiterhin im Eigentum der Übergeberin verbliebe. Es komme zu einer Zerschlagung des Betriebes. Im gegenständlichen Fall seien nur einzelne Vermögenswerte des Betriebes und kein Betrieb übertragen worden, weshalb die Begünstigung des § 15 a ErbStG nicht gewährt werden könne.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendete der Bw. ein, die Übergeberin habe ihren gesamten Betrieb an den Bw. übergeben. Wie schon in den EStRL 2000 Abschnitt 18, RZ 5570 ausgeführt, könne trotz Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums das Betriebsgrundstück zu Buchwerten ins wirtschaftliche Eigentum des Übernehmers übergehen, wenn zu Gunsten desselben ein Veräußerungs- und Belastungsverbot festgelegt werde, die Nutzenziehung und Lastentragung durch den Übernehmer im Rahmen des übernommenen Betriebes erfolge und der Übergeber verpflichtet sei, einer grundbücherlichen Belastung mit Verbindlichkeiten des Betriebsübernehmers jederzeit zuzustimmen. Sämtliche Erfordernisse seien im notariellen Übergabsvertrag erfüllt worden, sodass sehr wohl von einer Betriebsübergabe, die steuerlich begünstigt ist, gesprochen werden könne.

Der Übernehmer habe eine "eigentümerähnliche wirtschaftliche Herrschaftsstellung" im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO erlangt.

In der Folge nahm der unabhängige Finanzsenat Einsicht in den Einkommensteuerakt der Übergeberin.

Aus dem im Einkommensteuerakt einliegenden Pachtvertrag vom 28. Juni 1997 geht hervor,

dass der Bw. als Verpächter der nunmehrigen Übergeberin als Pächterin den landwirtschaftlichen Betrieb in L.. (gesamtes EW-AZ mit EW 718.000,00 per 1.1.1977 abzüglich Eigengrundstücke der Pächterin) im Ausmaß von 30,8098 ha - mit dem Wirtschaftsgebäude und Maschinenpark in L. verpachtet hatte.

Als Pachtzins war ein Betrag von S 184.858,80 jährlich vereinbart.

Das am 1. Februar 1997 beginnende Vertragsverhältnis wurde auf die Dauer eines Jahres mit Verlängerung um jeweils ein weiteres Jahr und einer Kündigungsmöglichkeit für jeden Vertragsteil ohne Angabe von Gründen mit einer sechsmonatigen Kündigungsfrist abgeschlossen.

Nach der Einsichtnahme in den Einkommensteuerakt der Übergeberin hielt der unabhängige Finanzsenat dem Bw. zur Stellungnahme und Ergänzung des Sachverhaltes, neben dem Wert für das Fruchtgenussrecht an dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und dem Grundvermögen sowie dem Teilwert des übergebenen Vermögens, Folgendes vor:

"In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag meint der Bw., Frau A. habe ihm den gesamten Betrieb übergeben. Weiters führt der Bw. sinngemäß aus, es könne trotz Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums unter bestimmten Voraussetzungen das Betriebsgrundstück ins wirtschaftliche Eigentum des Übergebers übergehen.

Dazu ist zu sagen, dass nach Ansicht des Referenten durch die Einräumung des Fruchtgenussrechtes keine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgte. Es sind selbst die vom Bw. genannten Voraussetzungen nicht alle erfüllt. So ist aus dem gegenständlichen Vertrag nicht ersichtlich, dass sich der Übergeber verpflichtet hätte, einer grundbücherlichen Belastung mit Verbindlichkeiten des "Betriebsübernehmers" jederzeit zuzustimmen.

Selbst wenn mit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes wirtschaftliches Eigentum übertragen worden wäre, so wäre laut oa. Aktenlage nur ein kleiner Bruchteil des landwirtschaftlichen Vermögens übertragen worden. § 15a setzt aber die Zuwendung eines Anteiles von mindestens einem Viertel des Betriebes voraus.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass laut Pachtvertrag vom 28. Juni 1997 der Betrieb (EW-AZ abzüglich Eigengrundstücke von Frau A.) vom Bw. an Frau A. mit dem Maschinenpark verpachtet war.

Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die sich im Eigentum der seinerzeitigen Pächterin befundenen Anlagen und Maschinen etc. den "Betrieb" im Sinne des § 15a ErbStG bildeten".

Dazu erklärte der Bw. in seiner Stellungnahme, die Übergeberin habe mit 1. Februar 1997 seinen gesamten landwirtschaftlichen Betrieb gepachtet.

Mit Übergabsvertrag vom 11. April 2002 sei dieser Pachtvertrag – zeitgleich wirksam mit dem Übergabsvertrag – beendet worden. Frau A. habe mit 11. April 2002 dann ihren eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gemäß Übergabsvertrag an den Bw. übergeben.

Es sei sowohl im Pachtvertrag als auch im Übergabsvertrag immer vom gesamten landwirtschaftlichen Betrieb der Frau A. auszugehen, sodass die Ansicht der Finanzverwaltung, es werde nur ein Bruchteil übergeben, nicht nachvollzogen werden könne.

Weiters meinte der Bw. zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums im Wesentlichen, es sei explizit das wirtschaftliche Eigentum übertragen worden. Eine ausdrückliche Erlaubnis, dass der Übernehmer die Liegenschaft ohne Zustimmung der Übergeberin auch belasten dürfe, finde sich weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 15a Abs.1 ErbStG bleiben ua. Schenkungen unter Lebenden von inländischen Betrieben und inländischen Teilbetrieben, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, bei Übergabe eines Anteiles von mindestens einem Viertel des Betriebes zu einem (anteiligen) Wert von 365 000 Euro (Freibetrag) steuerfrei, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder sonstige, in der gegenständlichen Bestimmung normierte Voraussetzungen erfüllt.

Wenn der Bw. zum Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates, § 15 a ErbStG setze die Zuwendung eines Anteiles von mindestens einem Viertel des Betriebes voraus - es sei nach der Aktenlage aber nur ein kleiner Bruchteil des landwirtschaftlichen Vermögens übertragen worden -, lediglich meint, die Ansicht der Finanzverwaltung, es werde nur ein Bruchteil übergeben, könne nicht nachvollzogen werden, so ist darauf zu verweisen, dass die Übergeberin lediglich Miteigentümerin des landwirtschaftlichen Hofes ist, und nur Eigentümerin eines relativ geringen Fläche des gesamten Betriebes.

Auch handelt es sich bei den mit dem gegenständlichen Übergabsvertrag übergeben Maschinen und dem sonstigen Anlagevermögen nur um Betriebsmittel, die nach dem Beginn des Pachtvertrages im Jahr 1997 angeschafft wurden.

Der Bw. wurde vor allem durch die Beendigung des Pachtvertrages wieder Betriebsinhaber. Die Beendigung des Pachtvertrages stellt aber keine Betriebsübergabe dar, da dem Bw. durch den seinerzeitigen Pachtvertrag das wirtschaftliche Eigentum am Betrieb nicht abhanden gekommen ist (vgl. VwGH 21. Juli 1998, 98/14/0029).

Da auf Grund der, dem Bw. zur Stellungnahme und Ergänzung des Sachverhaltes vorgehaltenen Aktenlage davon auszugehen ist, dass der übergebene Anteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, einschließlich des Teiles, für welchen die Übergeberin dem Bw. ein Fruchtgenussrecht einräumte, geringer als ein Viertel des gesamten Betriebes ist, konnte die Befreiung nach § 15a ErbStG nicht gewährt werden.

Auch wenn es daher dahingestellt bleiben kann, ob der Bw. durch die Einräumung des Fruchtgenussrechtes wirtschaftlicher Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens der Übergeberin wurde, ist festzustellen, dass der Bw. mit seinem Vorbringen nicht darlegen konnte, dass er durch den gegenständlichen Übergabsvertrag und die Nutzungsvereinbarung wirtschaftlicher Eigentümer des vertragsgegenständlichen Grundbesitzes wurde.

Entgegen der Ansicht des Bw. hat dieser mit dem Übergabsvertrag nicht explizit "wirtschaftliches Eigentum" übertragen. Im Übergabsvertrag wurde die dort vereinbarte Rechtseinräumung lediglich subjektiv als Einräumung von wirtschaftlichem Eigentum gewertet.

Es ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass auf Grund vertraglicher Regelungen - entgegen § 512 ABGB - jegliche Belastungen auf Grund von einverleibten Pfandrechten, jedenfalls soweit diese in der Bilanz nicht erfasst sind, zu Lasten der Übergeberin gehen.

Im Übrigen ist zu bemerken, dass die Zurechnung im Hinblick auf die Bestimmungen des § 24 Abs. 2 BAO primär im Rahmen der Einheitsbewertung zu klären wäre.

Zur Bewertung des Fruchtgenussrechtes am land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ist zu sagen, dass mit dem oa. Pachtvertrag vom 28. Juni 1997 der dem Bw. gehörige Anteil einschließlich Wirtschaftsgebäude und Maschinenpark mit einem anteiligen Einheitswert von S 629.847,00 um einen Jahrespachtzins S 184.858,80 verpachtet war, woraus sich ein jährlicher Pachtzins für einen anteiligen Einheitswert von S 59.590,35 von S 17.489,50 (entspricht € 1.271,00) errechnet.

Ginge man allein von den landwirtschaftlichen Flächen aus, so ergäbe sich bereits für die nutzungsgegenständlichen Ackerflächen von rund drei Hektar ausgehend von einem Pachtzins von € 300,00 (Richtpachtzins für einen Hektar-Satz von knapp über S 20.000,00 lt. NÖ Landwirtschaftskammer, veröffentlicht auf der Webseite <http://www.agrar-net.at/netautor/cache/tmpDL/10.06.2003/Ackerland.xls>) ein Jahreswert von € 900,00.

Zur Bewertung des Fruchtgenussrechtes des vom übersteigenden Wohnungswert erfassten Gebäudes ist zu sagen, dass es sich dabei um ein 1975 errichtetes und 1985 weiter ausgebaut Wohnhaus (Keller, Erdgeschoss und Dachausbau) handelt. Allein die Wohnnutzfläche des Erdgeschosses beträgt rund 170 m². Bei einem durchschnittlichen Monatsmietzins von € 4,35/m² (Richtwert nach dem Richtwertgesetz) ergäbe sich somit allein für das Erdgeschoss ein Jahresertrag von € 8.874,00, wovon € 4.437,00 auf den nutzungsgegenständlichen Hälfteanteil entfielen.

Grundsätzlich wäre der Kapitalwert des lebenslangen Fruchtgenussrechtes auf Grund des Lebensalters der Vertragsteile gemäß § 16 Abs. 2 Z 5 BewG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung mit dem 14-fachen des Wertes der einjährigen Nutzung zu bewerten.

Da dieser Wert jedoch den Wert gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG für das zur Nutzung überlassene land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und das Grundvermögens offensichtlich bei weitem übersteigt, war der dreifache Einheitswert heranzuziehen.

Bemerkt wird, dass mit dem oa. Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates dem Bw. auch die Bewertung des Fruchtgenussrechtes mit dem Dreifachen des anteiligen Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und dem Dreifachen des anteiligen Wohnungswertes mit dem Ersuchen um Stellungnahme und Ergänzung des Sachverhaltes vorgehalten wurde.

Dazu erfolgte weder eine Stellungnahme noch eine Ergänzung des Sachverhaltes.

Zu berücksichtigen ist aber, dass nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes (§ 29 ff BewG) auch die Betriebsmittel im Einheitswert Deckung finden. Es waren daher die übergebenen Maschinen und die Betriebs- und Geschäftsausstattung des landwirtschaftlichen Betriebes nicht gesondert neben dem dreifachen Einheitswert anzusetzen.

Dem entsprechend erklärte das FAG gegenüber dem unabhängigen Finanzsenat anlässlich einer Vorsprache, dass der steuerpflichtige Erwerb von € 48.084,89 lt.

Berufungsvorentscheidung noch um € 14.571,34 (entspricht S 200.506,00) zu kürzen ist, sodass sich ein steuerpflichtiger Erwerb von € 33.531,55 ergibt.

Die Schenkungssteuer ermittelt sich daher wie folgt:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3,5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von € 33.531,00 = € 1.173,59.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Februar 2006