

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.F., Adresse, vom 25. März 2004 gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. März 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 3. Dezember 2002 übertrug M.F. als Übergeberin an J.F. als Übernehmer die Liegenschaft EZ X Grundbuch Y samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör in sein volles und unwiderrufliches Eigentum. Bei dem Übergabsobjekt handelte es sich laut Abgabenerklärung um den unter EW- AZ A bewerteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Hof "S", St.50 und um das unter EW- AZ B bewertete Einfamilienhaus St.50a. Als Gegenleistung räumte unter Punkt V der Vereinbarung der Übernehmer der Übergeberin auf Lebenszeit ein unentgeltliches und grundbürgerlich sicherzustellendes Wohnungsrecht im Bauernhaus St.50 ein, wobei sich das Wohnrecht auf den gesamten Wohntrakt des Bauernhauses bezog. Das Wohnungsrecht war vollkommen betriebskostenfrei, sämtliche anfallenden Betriebskosten, insbesondere für Strom und Heizung, aber auch alle sonstigen Betriebskosten hatte der Übernehmer zu tragen. Auch hatte der das Funktionieren insbesondere der Stromversorgung, der Heizung und der sanitären Einrichtungen sicherzustellen und die betreffenden Räumlichkeiten sowohl innen als auch außen in

gepflegtem und sauberen Zustand zu erhalten. Nach Punkt VI war der Übernehmer weiters verpflichtet, nach Ableben der Übergeberin die Kosten eines ortsüblichen und standesgemäßen Begräbnisses zu bezahlen und für die ordnungsgemäße Erhaltung der Familiengrabstätte zu sorgen.

Mit den Bescheiden vom 11. Dezember 2002 schrieb das Finanzamt dem J.F. (im Folgenden kurz Bw. genannt) sowohl Grunderwerbsteuer als auch Schenkungssteuer vor. Bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuer ging das Finanzamt von einer Gegenleistung in Höhe von 26.400 € aus. Bei Vorschreibung der Schenkungssteuer ermittelte das Finanzamt den "steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke" aus dem dreifachen Einheitswert der übergebenen Grundstücke. Dabei ergab sich der Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit 16.569,42 € und der "Wert der übrigen Grundstücke" mit 39.025,32 €. Davon wurde die grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung von 26.400 € abgezogen, wodurch sich ein Betrag von 29.194,74 € ergab. Nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 2.200 € betrug der steuerpflichtige Erwerb 26.994,74 €. Hinsichtlich der "Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft" wurde im Schenkungssteuerbescheid ausgeführt, von der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung entfiel auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach Aliquotierung im Verhältnis der Einheitswerte 7.868,24 € der für die Begünstigung maßgebliche Wert betrage daher 8.701,18 €. Die Schenkungssteuer wurde gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG nach Steuerklasse I mit 3 % von 26.994 € = 809,82 € zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von 29.194 € = 583,88 € abzüglich der Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG von 110 € (= 5 % von 8.701 €, höchstens jedoch 110 €) in Höhe von 1.283,70 € ermittelt.

Mit Bescheid vom 19. März 2004 wurde gemäß § 293 BAO der Schenkungssteuerbescheid dahingehend berichtigt, dass die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 3 % von 18.293 € = 548,79 € zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von 20.493 € = 409,86 € in Höhe von 958,65 € festgesetzt wurde; nach Anrechnung der bisherigen Vorschreibung von 1.283,70 € ergab sich eine Gutschrift von 325,05 €. Begründet wurde die Berichtigung wie folgt:

"Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	€ 16.569,42
Wert der übrigen Grundstücke	€ 39.025,32
abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	- € 26.400,00
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- € 2.200,00
Freibetrag gemäß § 15a ErbStG	- 8.701,18 €
steuerpflichtiger Erwerb	€ 18.293,56
Begünstigung für die Land- und Forstwirtschaft: Von der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung entfallen auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach Aliquotierung im Verhältnis der Einheitswerte - € 7.868,24	
maßgeblicher Wert der Begünstigung daher € 8.701,18	

Die Berichtigung gemäß § 293 BAO war erforderlich, da die Unrichtigkeit auf einem Versehen beruht. "

Den berichtigten Schenkungssteuerbescheid vom 19. März 2004 bekämpft die gegenständliche Berufung mit der Begründung, bei Berücksichtigung des Freibetrages von 365.000 € für die Hofübergabe würde keine Schenkungssteuer anfallen. Der Bw. stützt sein Begehrten auf das Vorbringen, nach dem VwGH- Erkenntnis vom 4.12.2003, 2002/16/0246 komme bei bäuerlicher Hofübergabe dieser Freibetrag zur Anwendung.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte sich unter Zitierung der Bestimmung des § 15a Abs. 1 ErbStG auf folgende Ausführungen:

"Bei der Bestimmung des § 15a ErbStG handelt es sich um einen betriebsbezogenen Freibetrag. Ein Freibetrag bzw. Freibetragsanteil steht daher bei jedem einzelnen Erwerb von begünstigtem Vermögen zu (siehe Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Bd. III, § 15a RZ 13). Mit Übergabsvertrag vom 03.12.2002 wurde dem Berufungswerber von seiner Mutter die Liegenschaft EZ X GB Y bestehend aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (begünstigtes Vermögen) und Einfamilienhaus übergeben. Hinsichtlich des übergebenen Betriebes (3 facher EW 16.569,42 €) wurde unter Berücksichtigung der auf dieses Vermögen entfallenden Gegenleistung der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG zur Gänze angewendet, sodass die Schenkungssteuer nur bezüglich des erworbenen Einfamilienhauses (Wert der übrigen Grundstücke), abzüglich der darauf entfallenden anteiligen Gegenleistung, festgesetzt worden ist. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird ausgeführt, bei dem angeführten Einfamilienhaus handle es sich um ein Austragshaus. Dieses Einfamilienhaus sei vom Bw. auf dem Grund seiner Mutter gebaut und bezahlt worden, weil es nicht tragbar gewesen sei, mit seiner vierköpfigen Familie unter dem Dach mit seiner Mutter, seiner Großmutter und deren wesentlich älterem Lebensgefährten zu wohnen. Das Bauernhaus habe weder Heizung noch volle sanitäre Einrichtungen. Seiner allein stehenden Mutter wäre es niemals möglich, den Hof mit allen anfallenden Arbeiten alleine zu bewirtschaften. Aus diesem Grund habe er dieses Einfamilienhaus auf der Parzelle des Bauernhauses errichtet. Die Hauseingänge würden keine zehn Meter voneinander entfernt liegen. Der Verkauf des angeführten Austragshauses sei ebenfalls unmöglich ohne die Auflösung der gesamten Landwirtschaft zu beantragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist vorerst anzumerken, dass ein Berichtigungsbescheid nach § 293 BAO nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides tritt; der Berichtigungsbescheid ersetzt nicht den zu berichtigenden Bescheid. Daher kann sich eine Anfechtung des Berichtigungsbescheides nur gegen den Grund, den Umfang und Inhalt des Berichtigungsbescheides wenden. Inhaltlich kann der Berichtigungsbescheid nur insoweit angefochten werden, als sein Spruch den Spruch des berichtigten Bescheides ändert, somit nur insoweit, als der berichtigende Bescheid in die Rechte der Partei eingreift. Der von der Berichtigung nicht erfasste Teil des Spruches des berichtigten Bescheides erfährt in seiner Rechtsbeständigkeit keine Änderung und kann insoweit nicht angefochten werden. Die Anfechtungseinschränkung gilt auch, wenn die Berichtigung in der Weise erfolgt, dass eine

neuerliche Ausfertigung des ursprünglichen Bescheides ergeht, jedoch geändert (berichtigt) in den Teilen, die ihren Grund in § 293 BAO haben, und dies im neuen Bescheid entsprechend zum Ausdruck gebracht wird (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2827).

Der Schenkungssteuerbescheid vom 11. Dezember 2002 erfuhr durch den streitgegenständlichen Berichtigungsbescheid eine Berichtigung dahingehend, dass nunmehr vom Erwerb des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG abgezogen wurde, "sodass die Schenkungssteuer nur bezüglich des erworbenen Einfamilienhauses (Wert der übrigen Grundstücke), abzüglich der darauf entfallenden anteiligen Gegenleistung, festgesetzt worden ist." (siehe Begründung der Berufungsvorentscheidung). Nur in Bezug auf die erfolgte Berichtigung (Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG) war der streitgegenständliche berichtigte Schenkungssteuerbescheid anfechtbar.

Die mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. Nr. 106/1999, eingeführte Bestimmung des § 15a ErbStG lautet auszugsweise:

"(1) Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß § 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenknehmer das 55. Lebensjahr vollendet hat....., bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;

(3) Der Freibetrag (Freibetragsanteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist 1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,....".

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu dieser Bestimmung (1766 BlgNr XX. Gp) sollten als begünstigungsfähiges Vermögen gemäß Abs. 2 Betriebe und Teilbetriebe angesehen werden, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte unter anderem aus Land- und Forstwirtschaft bezogen werden.

Da vom (anteiligen) dreifachen Wert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der Freibetrag nach § 15a ErbStG unbestrittenmaßen abgezogen wurde, sodass insoweit für diesen Erwerb keine Schenkungssteuer angefallen ist, entscheidet den vorliegenden Berufungsfall die Abklärung der Frage, ob das in Frage stehende Gebäude (Einfamilienhaus) Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und damit von der Befreiungsbestimmung nach § 15a ErbStG umfasst ist oder zum Grundvermögen gehört.

Gemäß § 1 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Abschnittes des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 19 bis 68) nach näherer Regelung

durch die in Betracht kommenden Gesetze auch unter anderem für die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Gemäß § 19 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Abs. 1). Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 19 bis 68) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird (Abs. 2)

Der Feststellungsbescheid über den Einheitswert ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Einheitswertbescheide sind gemäß § 192 BAO als Feststellungsbescheide für Abgabenbescheide bindend (VwGH 24.5.1991, 90/16/0197,0229 und VwGH 22.10.1992, 91/16/0044). Die abzuleitenden Bescheide haben demnach nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von der Feststellung über die Art des Gegenstandes und über die Zurechnungsträger auszugehen (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 108 zu § 19 ErbStG).

An Sachverhalt liegt dem Berufungsfall zugrunde, dass für den übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (Hof "S") das Finanzamt K unter EW- AZ. A mit Bescheid zum 1. Jänner 1988 einen Einheitswert von 5.523,14 € festgestellt hat. Dasselbe Finanzamt hat unter EW- AZ. B für die Vermögensart Grundvermögen, (Grundstückshauptgruppe: Einfamilienhaus) mit Bescheid zum 1. Jänner 1992 einen (erhöhten) Einheitswert von 13.008,44 € festgestellt. Zurechnungsträger beider Einheitswertbescheide war die nunmehrige Übergeberin M.F..

Die Bezugnahme im § 19 ErbStG auf die Maßgeblichkeit des Bewertungsgesetzes lassen die vom Bw. vertretene Ansicht, das Einfamilienhaus sei dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen, schon auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht zu, wurde doch für dieses Gebäude mit dem Einheitswertbescheid vom 1. Jänner 1992, EW-AZ B die Art des Gegenstandes mit Einfamilienhaus (und damit Grundvermögen) für das Erbschaftssteuerverfahren bindend festgestellt. Das dem Grundvermögen und nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnende Einfamilienhaus ist folglich nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut von der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht umfasst.

Die Berufung wurde letztlich auf das alleinige Argument gestützt, der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 4.12.2003, 2002/16/0246 die Ansicht der Finanzverwaltung zur bäuerlichen Hofübergabe korrigiert. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass im die Schenkungssteuer betreffenden Teil dieses Erkenntnisses allein darüber abgesprochen wurde, ob im Beschwerdefall die vorliegende Verpachtung einer Aufgabe des Betriebes

gleichzusetzen war oder nicht. Dies war im Beschwerdefall entscheidend dafür, ob es sich bei dem übergebenen Vermögen um einen Betrieb handelte, der der Erzielung von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften diente. Die Frage einer bestehenden Verpachtung und damit verbunden, ob diese Verpachtung als Betriebsaufgabe anzusehen war und damit die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung ausschließt, hat sich aber im gegenständlichen Berufungsfall gar nicht gestellt, wurde doch bezogen auf den landwirtschaftlichen Betrieb die Bestimmung des § 15a ErbStG angewandt. Vom Sachverhalt vergleichbar mit dem Berufungsfall ist hingegen der Beschwerdefall mit der Geschäftszahl 2004/16/0095. Mit diesem Erkenntnis vom 11. 11.2004 hat der Verwaltungsgerichtshof über einen Sachverhalt entschieden, in dem ebenfalls von der Bewertungsstelle des Finanzamtes ein Einheitswert für den übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und ein eigener Einheitswert für den Steuergegenstand "sonstiges bebautes Grundstück" festgestellt worden ist. Als Gegenleistung wurde ein Übernahmepreis sowie verschiedene Wohnungs- und Ausgedingsrechte vereinbart. Strittig war im Beschwerdefall, ob der den Betrag von 2.180,185 € (30.000 S) übersteigende Wohnungswert des übergebenen Wohn- und Wirtschaftsgebäude ("sonstiges bebautes Grundstück") Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und damit von der Befreiungsbestimmung nach § 15a ErbStG umfasst ist oder zum Grundvermögen gehört. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes war unter Maßgeblichkeit des Bewertungsgesetzes entscheidend, dass das in Rede stehende Gebäude dem Grundvermögen zuzurechnen und deshalb von der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht umfasst ist. Unter Beachtung dieser im VwGH- Erkenntnis 11.11.2004, 2004/16/0095 vertretenen Rechtsansicht ist somit bei der Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfall davon auszugehen, dass bezogen auf das mit dem Einheitswertbescheid dem Grundvermögen zugerechneten Gebäude (Einfamilienhaus) die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht zum Tragen kommt.

Wenn der Bw. desweiteren einwendet, bei diesem Einfamilienhaus handle es sich um ein Austragshaus, dann ist diesem Argument zu erwidern, dass dieses Einfamilienhaus schon seit mehreren Jahren vom Bw. mit seiner vierköpfigen Familie selbst bewohnt wird, während die übergebende "Altbäuerin" im Bauernhaus gewohnt und ihr an diesem Gebäude das Wohnungsrecht eingeräumt wurde. Das Einfamilienhaus erfüllt folglich schon begrifflich nicht die Kriterien eines Austragshauses. Im Übrigen wird noch erwähnt, dass nach § 30 Abs. 2 Z 4 BewG der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes gemäß § 33 Abs. 2 BewG nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes gilt und nicht nach § 15a ErbStG begünstigt ist. Wenn aber selbst der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes eines Bauernhauses (Wohn- und Wirtschaftsgebäudes) nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes gilt, sondern dem Grundvermögen zugerechnet wird, dann muss dies umso mehr für ein zusätzlich zum Bauernhaus bestehendes "Einfamilienhaus" gelten, das seit mehreren Jahren ausschließlich zu Wohnzwecken vom Sohn der

Betriebsinhaberin und dessen eigenen Familie benutzt wird und unter einer eigenen EW- AZ als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens (Einfamilienhaus) bewertet ist. An der fehlenden Zurechenbarkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ändert auch der Umstand nichts, dass das auf dem Grund der Übergeberin errichtete Einfamilienhaus nach dem Vorbringen des Bw. von ihm gebaut und bezahlt wurde. Dass aber das Einfamilienhaus dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient bzw. worin die landwirtschaftliche Nutzung besteht, wurde vom Bw. selbst nicht dezidiert ausgeführt geschweige denn nachgewiesen.

Abschließend ergibt sich, dass das Finanzamt zutreffend bei Erlassung des berichtigten Schenkungssteuerbescheides davon ausgegangen ist, dass das in Frage stehende Gebäude (Einfamilienhaus) dem Grundvermögen zuzurechnen ist und deshalb von der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht umfasst ist. Zu Recht wurde der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG nur vom (um die anteilige Gegenleistung gekürzten) dreifachen Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens abgezogen, was im Ergebnis dazu führte, dass das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nicht der Schenkungssteuer unterlag, sondern allein der dreifache Wert der "übrigen Grundstücke". Nach Abzug der anteiligen grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung (18.531,76 €) und des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG (2.200 €) von diesem dreifachen Einheitswert von 39.025,32 € verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb von 18.293,56 €. Davon ausgehend ergibt sich gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I, 3 %) ein Betrag von 548,79 € zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG ein Betrag von 409,86 € (2 % von 20.493 €), zusammen somit die vom Finanzamt im berichtigten Bescheid vom 19.3.2004 vorgeschriebene Schenkungssteuer von 958,65 €. Das Berufungsvorbringen vermochte folglich die behauptete Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides nicht aufzuzeigen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. April 2005