

GZ. RV/0538-L/03, RV/0539-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Friedrich Fellinger, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 12. August 2003 betreffend Schenkungssteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Schenkungssteuerbescheide werden aufgehoben.

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 notariellem Übergabsvertrag vom 19. Jänner 2002 übergaben JK und MK ihrer Tochter Mag. GG und ihrem Schwiegersohn FG (= Bw.) die Liegenschaften EZ 11 Grundbuch G sowie EZ 208, 235 und 290, je Grundbuch E, samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten und dem dazu gehörigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit der Hofstelle Ö 9.

Festgehalten wurde, dass die beiden Viertel der Übergeber an der Liegenschaft EZ 144 Grundbuch G "Wohnungseigentum", mit dem das gemeinsame Wohnungseigentum an der Einheit I = W1 untrennbar verbunden sei, und die darin befindliche Einrichtung und die sonstigen Fahrnisse nicht übergeben würden. Mit Ausnahme dieser Liegenschaft werde der gesamte Grundbesitz der Übergeber an die Übernehmer übergeben.

Als Gegenleistung wurde vereinbart das lebenslängliche, unentgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Wirtschafts- und Fruchtgenussrecht an dem zur Landwirtschaft gehörenden Fischteich mit einer Fläche von rund 2.800 m², der freie Zutritt zum Wirtschaftsgebäude mit der Anschrift Ö 9 einschließlich der landwirtschaftlich genutzten Grundflächen, die kostenlose und freie Benützung eines Wirtschaftsfahrzeuges (derzeit ein Peugeot Kastenwagen), die Zubereitung von Speisen laut Punkt 3.d. des Übergabsvertrages sowie die Pflege und Betreuung im Falle von Krankheit und Gebrechlichkeit laut Punkt 3.e. des Vertrages. Sollten die Übergeber auf die freie Station gemäß Punkt 3.d. verzichten, verpflichteten sich die Übernehmer zur Zahlung eines monatliches Taschengeldes von je 60,00 € (Punkt 3.f.). Im Falle von Pensionskürzungen verpflichteten sich die Übernehmer zur Aufzahlung in der Weise, dass den Übergebern je ein Betrag von 10.000,00 S zur Verfügung stehen sollte. Punkt 3.h. enthält eine Indexvereinbarung, in Punkt 3.i. verpflichteten sich die Übernehmer zur teilweisen Tragung der Prämien für eine Krankenzusatzversicherung unter den dort näher ausgeführten Bedingungen. Die Übergeber behielten sich ferner das Recht vor, an der hauseigenen Tankstelle für ihren privaten Personenkraftwagen unentgeltlich Dieselkraftstoff zu tanken, wogegen sich die Übernehmer verpflichteten, zur Gänze sämtliche öffentlichen Abgaben und die Strom- und Heizungskosten für die Liegenschaft EZ 144 Grundbuch G mit dem darauf errichteten Haus Ö 35 zu tragen. Ausgenommen davon wurden lediglich die Prämien für die Gebäudeversicherung der Übergeber.

Laut Punkt 6. des Übergabsvertrages erfolgte die tatsächliche Übergabe und Übernahme bereits am 1. Jänner 2002.

Punkt 10. des gegenständlichen Vertrages lautet: *Die beiden Übernehmer vereinbaren hinsichtlich der übergebenen Landwirtschaft eine Benützungsregelung in der Weise, dass Frau Mag. GG bis auf weiteres das alleinige Wirtschaftsführungsrecht übernimmt. Frau Mag. GG ist somit die alleinige Betriebsführerin, sofern nicht die Übernehmer eine gegenteilige Regelung treffen.*

Der Einheitswert des übergebenen land- und forstwirtschaftliche Vermögens betrug zum Übergabszeitpunkt 762.000,00 S (entspricht 55.376,20 €).

Auf Grund dieses Übergabsvertrages erging sowohl an Mag. GG als auch an FG ein mit 29. April 2002 datierter Grunderwerbsteuerbescheid, welcher jeweils, ausgehend von einer Gegenleistung in Höhe von 15.682,00 €, eine Grunderwerbsteuervorschreibung in Höhe von 313,65 € auswies. Zur Begründung wurde in beiden Bescheiden gleichlautend ausgeführt, dass die auf das land- und forstwirtschaftliche Grundstück entfallende Schenkung gemäß § 15a ErbStG steuerfrei sei.

Anlässlich zweier Anträge auf Erstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 4 iVm. § 5a NeuFöG verfügte das Finanzamt am 11. August 2003 hinsichtlich des an Mag. GG ergangenen Grunderwerbsteuerbescheides die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO und setzte die Grunderwerbsteuer nunmehr, ausgehend von einer Gegenleistung von 7.841,53 € (das ist ein Viertel der vom Finanzamt insgesamt ermittelten Gegenleistung) mit 156,83 € fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass seitens des Übergebers JK eine Betriebsübertragung nicht erfolgt sei, da dieser zum Zeitpunkt der Übergabe den landwirtschaftlichen Betrieb an seine Ehegattin MK verpachtet gehabt habe.

Das vom Bw. eingebrachte Ansuchen um Erstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 4 iVm. § 5a NeuFöG wurde mit Bescheid vom 11. August als unbegründet abgewiesen, da er laut Punkt 10. des Übergabsvertrages die Betriebsführung an seine Ehegattin übertragen habe. Eine Betriebsübertragung an ihn liege demnach nicht vor.

Darüber hinaus erließ das Finanzamt am 12. August 2003 die nunmehr angefochtenen Schenkungssteuerbescheide, wobei Mag. GG für die Übergabe von ihrem Vater JK Schenkungssteuer in Höhe von 1.720,68 € vorgeschrieben wurde. Dem Bw. wurde für den Erwerb von seinem Schwiegervater JK Schenkungssteuer in Höhe von 5.440,68 € und für den Erwerb von seiner Schwiegermutter MK Schenkungssteuer in Höhe von 5.347,88 € vorgeschrieben.

Die Schenkungssteuer für den Erwerb des Bw. von seinem Schwiegervater JK ermittelte das Finanzamt wie folgt:

Steuer für den Gesamterwerb:		
14 % vom steuerpflichtigen Gesamterwerb von 36.358,00 €	das sind 5.090,12 €	
zuzüglich 2 % vom Erwerb von 36.798,00 € nach § 8 Abs.4 ErbStG	das sind 735,96 €	
Begünstigung für L + F nach § 8 Abs. 6 ErbStG, 16 % von	-110,00 €	

33.691,00 €, höchstens		
		5.716,08 €
Anrechenbare Steuer für frühere Erwerbe		
8 % von den früheren Erwerben in Höhe von 2.666,00 €	213,28 €	
zuzüglich 2 % vom Wert der Grundstücke der früheren Erwerbe in Höhe von 3.106,00 € nach § 8 Abs. 4 ErbStG	62,12 €	
		-275,40 €
Schenkungssteuer		5.440,68 €

Die Bemessungsgrundlage wurde dabei wie nachfolgend dargestellt ermittelt:

Gesamterwerb:	
Erwerb vom 19. Jänner 2002 (L + F)	33.691,28 €
Erwerb vom 27. Mai 1997: Wert der Grundstücke	1.562,47 €
Erwerb vom 5. August 1998: Wert der Grundstücke	1.544,30 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-440,00 €
steuerpflichtiger Gesamterwerb	36.358,05 €
Grundstücke des Gesamterwerbes:	
Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	33.691,28 €
Wert der übrigen Grundstücke	3.106,77 €
steuerlich maßgeblicher Wert	36.798,05 €
Frühere Erwerbe:	
(Steuerlich maßgeblicher) Wert der Grundstücke	3.106,77 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-440,00 €
steuerpflichtige frühere Erwerbe	2.666,77 €

Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Übergeber den landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet gehabt und damit keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr erzielt habe, sodass kein Erwerb von Vermögen gemäß § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG vorliege. Als Bemessungsgrundlage sei ein Viertel des dreifachen Einheitswertes der Land- und Forstwirtschaft (somit 41.532,53 €) abzüglich der anteiligen Gegenleistung von 7.841,25 € angenommen worden.

Im Schenkungssteuerbescheid für den Erwerb des Bw. von der Schwiegermutter MK sind die Besteuerungsgrundlagen ident dargestellt mit dem Unterschied, dass hier die Vorschenkung eines Grundstückes mit dem Wert von 1.544,30 € nicht zu berücksichtigen war.

Begründend wurde in diesem Bescheid angeführt, dass die Steuer gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG nachzuerheben sei, da der Bw. laut Punkt 10 des Vertrages die Betriebsführung an seine Gattin, Mag. GG, übertragen habe.

Mit Berufung vom 12. September 2003 wurde sowohl gegen die beiden an den Bw. erlangten Schenkungssteuerbescheide als auch gegen den an Mag. GG ergangenen Schenkungssteuerbescheid Berufung eingebracht und zur Begründung vorgebracht, dass durch die Nichtanerkennung des Freibetrages nach § 15a ErbStG und die Vorschreibung der Schenkungssteuer die weitere Existenz des Betriebes nachhaltig gefährdet sei. Zur Übergabe des JK an seine Tochter bzw. seinen Schwiegersohn und zur Nichtanerkennung der Schenkungssteuerbefreiung, weil der Übergeber seinen Betrieb verpachtet gehabt und daher keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr erzielt habe, sei zu sagen, dass der Übergeber seine Hälfte nicht an einen außen stehenden Dritten, sondern aus pensionsrechtlichen Gründen an seine Ehegattin verpachtet habe. Der landwirtschaftliche Betrieb sei jedoch als Einheit zu betrachten. Der Übergeber habe nicht einen selbstständigen Betrieb geführt und diesen verpachtet, sondern sei Miteigentümer der Landwirtschaft gewesen. Mit dem Übergabsvertrag sei ein ungeteilter Betrieb übergeben worden. Aus diesem Betrieb seien Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt worden, die die geringfügigen Pachteinnahmen bei weitem überschritten hätten. Demnach zähle der übergebene land- und forstwirtschaftliche Betrieb zweifellos zu einem Vermögen im Sinne des § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG. Hinsichtlich der Übergabe des Viertels von MK an ihren Schwiegersohn FG sei die Schenkungssteuerbefreiung mit dem Hinweis darauf, dass der Bw. laut Punkt 10. des Vertrages die Betriebsführung an seine Ehegattin übertragen habe, abgelehnt worden. Nach der Bestimmung des § 15a Abs. 5 ErbStG sei die Steuer nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich übertrage, betriebsfremden Zwecken zuführe oder wenn der Betrieb oder

Teilbetrieb aufgegeben werde. Da auf den gegenständlichen Fall keine dieser angeführten Voraussetzungen zutreffe, sei diese Gesetzesstelle nicht anwendbar. Der Bw. habe das Vermögen weder übertragen noch betriebsfremden Zwecken zugeführt und den Betrieb auch nicht aufgegeben. Die Parteien hätten lediglich eine Benützungsvereinbarung getroffen, mit welcher bis auf weiteres das Wirtschaftsführungsrecht der Gattin zustehen solle. Die Übernehmer hätten sich ausdrücklich eine gegenteilige Regelung vorbehalten. Da die Parteien diese Benützungsvereinbarung jederzeit ändern könnten, sei darin keinesfalls eine Aufgabe des Betriebes zu erkennen. Darüber hinaus habe das Finanzamt den Wert der Gegenleistung zu gering angesetzt. Der Betrag von 31.364,00 € entspreche dem amtlichen Richtsatz für den vollen Unterhalt. Die Übergeber hätten sich jedoch in Punkt 3. des Übergabsvertrages folgende Gegenleistungen ausbedungen, die steuerlich jedenfalls zu beachten wären:

- a) das lebenslange, unentgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Wirtschafts- und Fruchtgenussrecht an dem zur Landwirtschaft gehörenden Fischteich mit einer Fläche von rund 2.800 m². Dieses sei monatlich mit 90,00 € zu bewerten.
- b) die kostenlose und freie Benützung eines Wirtschaftsfahrzeuges (derzeit ein Peugeot Kastenwagen). Bei einer durchschnittlichen Kilometerleistung von 500 km im Monat, bewertet mit dem amtlichen Kilometergeld von 0,36 € pro Kilometer, sei daher von 180,00 € auszugehen.
- c) das Recht, an der hauseigenen Tankstelle für den privaten Personenkraftwagen unentgeltlich Dieselkraftstoff zu tanken. Bei einer durchschnittlichen Kilometerleistung von 1.200 Kilometer pro Monat und einem Verbrauch von sechs Liter für 100 Kilometer ergäbe das einen Verbrauch von 72 Liter pro Monat, wobei ein Preis von durchschnittlich 0,72 € pro Liter, daher 51,84 €, abgerundet 50,00 €, anzusetzen sei.
- d) die Verpflichtung der Übernehmer, für das gemeinsam bewohnte Haus alle Betriebskosten, die öffentlichen Abgaben sowie die Strom- und Heizungskosten zu tragen. Diese Liegenschaft stehe zu je einem Viertel im Eigentum beider Übergeber und beider Übernehmer, sodass die beiden Übergeber die Hälfte der genannten Betriebskosten und sonstigen Hausabgaben zu zahlen hätten. Diese Kosten seien monatlich mit einem Betrag von insgesamt 340,00 € anzusetzen, sodass die für die Bewertung maßgebliche Hälfte 170,00 € betrage.

Für diese weiteren Gegenleistungen ergebe sich nach dem BewG ein Kapitalwert von 41.160,00 €, zuzüglich der vom Finanzamt bereits festgestellten Gegenleistung von 31.364,00 € sei daher von einer gesamten Gegenleistung für die Übergabe von 72.524,00 € auszugehen.

Beantragt werde daher, die drei genannten Schenkungssteuerbescheide aufzuheben und für die drei Erwerbe die Steuerbefreiung des § 15a ErbStG anzuerkennen, in eventu im Falle der Nichtstattgabe, die Schenkungssteuer unter Berücksichtigung einer Gegenleistung von (insgesamt) 72.524,00 € neu zu berechnen.

Telefonische Rücksprachen mit den für die Einkommensteuerveranlagung von JK und MK zuständigen Sachbearbeitern ergab, dass ein Pachtvertrag nicht aufliegt und JK zumindest seit dem Jahr 1994 keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr bezieht, sondern nur noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie nichtselbstständige Einkünfte (Alterspension) von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern. Die Akten vor dem Jahr 1994 liegen nicht mehr auf.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG lautet: Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird.

Mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, hat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung des Finanzamtes, wonach die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG auf "vollkommen entgeltliche Verträge" beschränkt sei, wobei ein "vollkommen entgeltlicher Vertrag" dann vorliege, wenn die Gegenleistung den dreifachen Einheitswert übersteige, nicht geteilt.

Ebenso wenig hielt er die vom Finanzamt vertretene Ansicht, wonach dann, wenn der dreifache Einheitswert der übergebenen Liegenschaft die vereinbarte Gegenleistung übersteige, bei Vorliegen eines entsprechenden Bereicherungswillens auch Schenkungssteuer zu erheben sei, weil dann ein teilweise unentgeltlicher Erwerb vorliege, für aus dem Gesetz ableitbar.

Bereits aus der Wortfolge "gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers" ergebe sich, dass der Gesetzgeber in allen Fällen des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG vom Vorliegen einer Gegenleistung ausgegangen sei. Obwohl daher bei land- und forstwirtschaftlichen Übergangsverträgen immer eine Gegenleistung vorhanden und auch zu ermitteln sei, sei die Grunderbsteuer als Ausnahme vom Grundsatz des § 4 Abs. 1 GrEStG nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern nach dem Wert des Grundstückes zu ermitteln. Eine weitere Differenzierung – etwa nach dem Umfang der Gegenleistung bzw. ihrem Verhältnis zum Wert des Grundstückes – sei im Gesetz nicht enthalten.

Nur dann, wenn Leistung und Gegenleistung im Übergabsvertrag in einem offenen Missverhältnis stünden, könne hinsichtlich der Wertdifferenz eine von den Parteien beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung angenommen werden.

Nach dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers sei die Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Liegenschaften zu erleichtern, wenn die im Gesetz genannten Voraussetzungen zutreffen.

Erforderlich ist somit, dass Gegenstand der Übergabe ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück ist, dass es sich beim Erwerber um eine der im § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG angeführten Personen handelt, dass die Überlassung zur weiteren Bewirtschaftung des Grundstückes erfolgt und durch den Übergabsvertrag der Lebensunterhalt des Übergebers gesichert wird.

Im vorliegenden Fall ist nicht erkennbar, dass die Gegenleistung nicht dem ortsüblichen Ausmaß entspricht, sodass von einem offenen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nicht auszugehen ist.

Ob ein überlassenes Grundstück ein land- und forstwirtschaftliches im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG ist, hängt davon ab, ob es in dem dem Erwerbsvorgang vorangegangenen Bewertungsverfahren seiner Art nach als land- und forstwirtschaftliches Grundstück qualifiziert wurde. Unbestritten ist, dass diese Voraussetzung im gegenständlichen Berufungsfall erfüllt ist.

Zur "Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers" wird die Ansicht vertreten, dass das Gesetz keinen Maßstab dahin gehend aufstelle, dass die Gegenleistung des Übernehmers geeignet sein müsse, den "notdürftigen" oder "anständigen" Unterhalt des Übergebers sicher zu stellen, den er mangels anderer Einkunftsquellen ansonsten nicht bestreiten könnte. Jede Gegenleistung des Übernehmers eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes, sofern sie sich auch nur als Beitrag zur Sicherstellung des Unterhaltes darstelle, führe zur Besteuerung des Erwerbsvorganges nach dem Wert des Grundstückes (das ist nach § 6 Abs. 1 lit. a GrEStG der einfache Einheitswert; vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 4 Rz. 30).

Hinsichtlich der "weiteren Bewirtschaftung des Grundstückes" ist es nicht erforderlich, dass der Übernehmer selbst das Grundstück bewirtschaftet oder eigenhändig bearbeitet. Er kann das Grundstück auch verpachten; wesentlich ist, dass der Übernehmer das Grundstück nicht anderen Zwecken zuführt (vgl. Arnold/Arnold, GrEStG 1987, Band I, § 4 Tz. 29).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sind die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG im Berufungsfall erfüllt. Folglich fällt für die Übergabe der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke lediglich Grunderwerbsteuer, nicht jedoch Schenkungssteuer an.

Angefochten sind die Bescheide, mit welchen dem Bw. für die Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens von seinen Schwiegereltern JK und MK Schenkungssteuer vorgeschrieben worden ist. Da dieser Rechtsvorgang auf Grund obiger Überlegungen nicht der Schenkungssteuer unterliegt, war der angefochtene Schenkungssteuerbescheid aufzuheben.

Auf die Anwendbarkeit der für die Berücksichtigung einer Schenkungssteuerbefreiung maßgeblichen Bestimmung des § 15a ErbStG brauchte daher nicht mehr eingegangen zu werden. Ermittlungen dahin gehend, ob die Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes des JK an seine Frau MK bereits als Betriebsaufgabe zu werten sei, er daher zum Zeitpunkt der Übergabe keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr erzielt habe und damit der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG verlustig gegangen sei, konnten damit ebenso unterbleiben wie die Klärung der Frage, ob die Übertragung der Betriebsführung des Bw. an seine Ehegattin den Nacherhebungstatbestand des § 15a Abs. 5 ErbStG ausgelöst habe.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 14. September 2004