



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, PLZ L 1, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand und BeratungsgmbH, 1030 Wien, Boerhaaveg. 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. Mai 2007 betreffend 1. Grunderwerbsteuer und 2. Schenkungssteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2007, St.Nr.yyy/yyyy entschieden:

1. Der Berufung betreffend Grunderwerbsteuer wird teilweise Folge gegeben und der Grunderwerbsteuerbescheid insofern abgeändert, als die Grunderwerbsteuer mit 2% von € 45.386,17 = € 907,72 festgesetzt wird.

Das darüber hinausgehende Berufungsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

2. Der Berufung betreffend Schenkungssteuer wird Folge gegeben und der Schenkungssteuerbescheid ersatzlos aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Schenkungsvertrag vom 5. Jänner 2007

Mit Schenkungsvertrag vom 5. Jänner 2007 übertrug Herr NN seinem Sohn BW (dem nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) land- und forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaften im Gesamtausmaß von 50 ha 06 ar 31 m<sup>2</sup>, alle vorgetragen in der EZ 111 Grundbuch 11111 G.

Im Vertrag wurde festgehalten, dass die Bewertung der geschenkten Liegenschaften nach dem entsprechenden Einheitswertakten des Finanzamtes FA zum 1.1.2003, EWAZ xxx-1-xxxx für die

- a) 48,0292 ha landw. genutzte Fläche mit € 60.524,26 (ha-Satz € 1.260,1556) und
- b) 2,0339 ha Wald mit € 461,90 (ha-Satz € 227,1025), zusammen € 60.986,16 erfolge.

Im Punkt III des Vertrages verpflichtete sich der Bw. gegenüber seinem Vater bzw. für den Fall des Todeseintrittes gegenüber dessen Rechtsnachfolger einen Bargeldbetrag in der Höhe von insgesamt € 150.000,00 zu bezahlen, wobei der Betrag in 10 Raten zu je € 15.000,00 jährlich bis jeweils 31.12 eines Jahres, erstmalig am 31.12.2007 zur Zahlung fällig ist.

Punkt XVI. des Vertrages hat folgenden Inhalt:

*"Auf Möglichkeiten des Schenkungswiderrufes gemäß den §§ 947 ff ABGB wird ausdrücklich hingewiesen. Zusätzlich behält sich die "geschenkgebende Partei" vor, die Schenkung zu widerrufen, sollte die "geschenknehmende Partei" die landwirtschaftlichen Flächen nicht im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes bewirtschaften. Vor Ausspruch des Schenkungswiderufes hat die "geschenkgebende Partei" die "geschenknehmende Partei" nachweislich schriftlich aufzufordern, den landwirtschaftlichen Betrieb innerhalb einer Frist von sechs Monaten aufzunehmen, andernfalls von dem Recht des Schenkungswiderrufes Gebrauch gemacht wird."*

*Ausdrücklich wird festgehalten, dass diese Schenkung in Anrechnung auf den gesetzlichen Pflichtteil erfolgt."*

## **2. Verfahren vor dem Finanzamt**

### **2.1. Anzeige des Vertrages**

Der Vertrag wurde am 16. Jänner 2007 mittels Finanzonline beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt. Ebenfalls am 16. Jänner 2007 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Erklärung der (Teil-)Betriebsübertragung (Formular "NeuFö 3") vom 4. Dezember 2006, in der ua. eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer beansprucht wurde.

## 2.2. Ermittlungen des Finanzamtes

Durch eine Einsicht im Abgabeninformationssystem des Bundes ermittelte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, dass für den landwirtschaftlichen Betrieb des Geschenkgebers mit einer Gesamtfläche von insgesamt 534,8021 ha zum 1. Jänner 2003 zu EWAZ xxx-1-xxxx ein Einheitswert von € 469.800,00 festgestellt worden war und dem Geschenkgeber nach der Übergabe von landwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von 50,0631 ha noch Grundstücke im Ausmaß von 484,7390 ha verblieben.

## 2.3. Bescheide

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 4. Mai 2007 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. für den gegenständlichen Schenkungsvertrag Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.000,00 (2 % der Gegenleistung von € 150.000,00) fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die beantragte Befreiung gemäß § 5a NeuFöG nicht habe gewährt werden können, da es sich beim gegenständlichen Schenkungsvertrag nicht um eine Betriebsübertragung handle. Wesentliche Bestandteile eines landwirtschaftlichen Betriebes wie Hofstelle, Fuhrpark und weitere Betriebsmittel seien nicht übergeben worden.

Weiters setzte das Finanzamt mit Schenkungssteuerbescheid vom 4. Mai 2007 gegenüber dem Bw. Schenkungssteuer in Höhe von € 1.625,69 fest. Bei Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes brachte das Finanzamt vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaften von € 182.958,48 die Gegenleistung von € 150.000,00 in Abzug und errechnete so eine Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG von € 32.958,00 bzw. nach Abzug des persönlichen Freibetrages gemäß § 14 Abs. 4 ErbStG von € 2.200,00 eine Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG von € 30.758,00.

## 2.4. Berufungen

Gegen beide Bescheide wurde Berufung erhoben und eingewandt, dass

1. der gegenständliche Erwerbsvorgang gemäß § 5a NeuFöG von der Schenkungs- und Grunderwerbsteuer zumindest hinsichtlich eines zur Steuerberechnung maßgebenden Wertes bis € 75.000,00 befreit sei sowie
2. zu Unrecht der § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG nicht zur Anwendung gelangt sei.

Zu § 5a NeuFöG wurde ausgeführt, dass die im angefochtenen Bescheid angenommene Rechtsansicht, wonach die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 5a NeuFöG nicht greife, zumal der gegenständliche Schenkungsvertrag keine Betriebsübertragung darstelle, nachdem wesentliche Bestandteile eines landwirtschaftlichen Betriebes nicht übergeben werden, unrichtig sei und mit dem Wortlaut des NeuFöG nicht in Einklang gebracht werden könne.

Der Geschenkgeber, nämlich der Vater des Berufungswerbers, sei Landwirt und bewirtschaftete vor der verfahrensgegenständlichen Übergabe insgesamt 380 ha landwirtschaftlichen Grund

sowie 200 ha forstwirtschaftliche Landflächen. Bereits vor Übergabe sei der landwirtschaftliche Betrieb in insgesamt drei Teilbetriebe aufgeteilt worden, nämlich U, L und dem übergabegegenständlichen Betrieb in G. Der Sohn, BW, habe im vergangenen Kalenderjahr seine Schulausbildung in der landwirtschaftlichen Mittelschule W abgeschlossen. In der Folge habe sich NN als Geschenkgeber dazu entschlossen, seinem Sohn, BW, den

landwirtschaftlichen Teilbetrieb "G" zur selbständigen Bewirtschaftung zu übertragen.

Diesbezüglich handelt es sich um zusammenhängende Grundstücksflächen im

Gesamtausmaß von rund 50 ha, sämtliche gelegen in der KG G.

Sinn und Zweck der Übertragung dieses landwirtschaftlichen Teilbetriebes sei es gewesen, dass der Sohn, BW, mit der Betriebsführung als Landwirt vertraut werde und die Möglichkeit habe, einen landwirtschaftlichen Betrieb durchschnittlicher Größe selbständig zu führen, bevor

BW unter Umständen den gesamten Betrieb des NN zur selbständigen Führung übernehme.

Dies sei insofern angebracht, als es sich beim Betrieb des NN um kein durchschnittliches landwirtschaftliches Unternehmen handle, sondern dieser einen Großbetrieb darstelle, welcher verständlicherweise einschlägige Erfahrung in der Führung eines landwirtschaftlichen Betriebes voraussetzt.

Bewusst hat der Geschenkgeber, NN, einen selbständigen Teilbetrieb innerhalb der KG G ausgewählt, um diesen seinem Sohn, BW, zu übertragen.

Zumal BW zu Beginn nicht über das notwendige Kapital verfüge, um den landwirtschaftlichen Fuhrpark seines Vaters käuflich zu erwerben, habe man sich zur gemeinsamen Maschinennutzung entschlossen bzw. kaufe BW die im Betrieb anfallenden maschinellen Leistungen von NN bzw. vom Maschinenring je nach Aufwand gesondert zu.

Dass heutzutage in einem landwirtschaftlichen Betrieb ein eigener Fuhrpark einen wesentlichen Bestandteil darstelle, wie in der Begründung von der Behörde angenommen, sei keinesfalls richtig. So würden insbesondere im REGION durchaus landwirtschaftliche Betriebe in einer Größenordnung von 300 ha oder mehr existieren, welche ohne eigenen Fuhrpark bzw. Dienstnehmer das Auslangen finden und stattdessen vielmehr ausschließlich auf Leiharbeitskräfte bzw. das Angebot des Maschinenringes zurückgreifen.

Auch die Formulierung des § 5 a NeuFöG deute in keiner Weise darauf hin, dass gewisse Bestandteile eines Unternehmens mitübertragen werden müssen.

Faktum sei, dass der Geschenknehmer, BW, einen Teilbetrieb des landwirtschaftlichen Unternehmens seines Vaters mit Stichtag Jänner 2007 übernehme und nunmehr als eigenständigen Betrieb führe.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass den Kern eines landwirtschaftlichen Betriebes schlichtweg der Grund und Boden darstelle und bei Übertragung eines derartigen Teilunternehmens z.B. kein Kundenstock mitübertragen werden könne.

Im Zuge des gegenständlichen Schenkungsvertrages werde jedoch ausdrücklich festgehalten,

dass die Übertragung per Stichtag 31. Dezember 2006 mit allen Rechten und Vorteilen, wie sie der Geschenkgeber bisher besessen und benutzt hat, mit allem, was niet- und nagelfest verbunden ist, an die geschenknehmende Partei übertragen wird oder wurde. Dies bedeute, dass natürlich auch die zum Zeitpunkt des Übergabestichtages bereits ausgesäte Frucht an die geschenknehmende Partei übertragen wurde und sohin BW mit einem gewissen Grundstock an Betriebsmittel ausgestattet wurde. BW habe die Möglichkeit, den Ernteertrag in den ersten Monaten des Jahres 2007 abzuernten und die entsprechenden Einkünfte zu vereinnahmen, ohne vorweg einen Großteil der Aufwendungen tatsächlich tragen zu müssen. Hätten die Vertragsparteien keine (Teil)Betriebsübertragung vereinbart, so wäre es durchaus logisch gewesen, dass die geschenkgebende Partei sich vertraglich vorbehält, die von ihr ausgesäte Frucht selbst abzuernten und nicht der geschenknehmenden Partei zukommen zu lassen.

Mit der Erklärung der Neugründung gemäß § 5a iVm § 4 NeuFöG vom 4. Dezember 2006 habe BW erklärt, dass eine Neugründung eines Betriebes im Sinne des NeuFöG vorliege und diesbezüglich auch die Befreiung der Schenkungs- und Grunderwerbsteuer beansprucht. Es lägen somit alle Voraussetzungen der Befreiung der Schenkungs- und Grunderwerbsteuer für diesen Erwerbsvorgang vor, sodass der angefochtene Bescheid dahingehend abzuändern sei, dass keine Schenkungs- und Grunderwerbsteuer für den angeführten Rechtsvorgang eingehoben wird bzw. bis zu einem der Steuerberechnung zugrunde gelegten Wert in Höhe von € 75.000,-- keine Steuervorschreibung erfolgt.

Weiters habe die Behörde unrichtig die Begünstigung des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG nicht zur Anwendung gebracht.

Die vereinbarte Gegenleistung stehe keinesfalls in einem krassen Missverhältnis, womit die Begünstigung des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG zu gewähren wäre und die Grunderwerbsteuer lediglich vom einfachen Einheitswert vorzuschreiben gewesen wäre bzw. die Schenkungssteuer zur Gänze zu entfallen habe.

## 2.5. Berufungsvorentscheidungen

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 6. Juli 2007 führte das Finanzamt jeweils Folgendes aus:

*"Gemäß § 5a NEUFÖG und § 2 VO zum NEUFÖG ist ein Teilbetrieb ein organisch in sich geschlossener Betriebsteil eines Gesamtbetriebes, der mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattet und eigenständig lebensfähig ist. Nach den Angaben in der Berufung kauft BW die im Betrieb anfallenden maschinellen Leistungen von seinem Vater bzw. einem Maschinenring zu und es wurde die zum Übergangszeitpunkt ausgesäte Frucht an ihn übertragen.*

*Es liegt sohin keine organische, selbstständig lebensfähige Einheit im oa Sinn vor, da im Übertragszeitpunkt keine Maschinen und keine Betriebsmittel (die Frucht ist nicht als solche anzusehen), sondern lediglich land- und forstwirtschaftlich genutzte Fläche übertragen wurden.*

*Da im gegenständlichen Berufungsfall ein reiner Schenkungsvertrag und kein landwirtschaft-*

*licher Übergabsvertrag vorliegt, kann die Begünstigung nach § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG mangels Sicherung des Lebensunterhaltes nicht gewährt werden."*

## **2.6. Vorlageanträge**

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde betont, dass hier alle Voraussetzungen gegeben seien, die die Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG erfordere:

ein landwirtschaftliches Grundstück werde an

ein Kind

zur Weiterbewirtschaftung

gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers (eine Gegenleistung)

überlassen.

Warum kein land- und fortwirtschaftlicher Übergabsvertrag im Verständnis des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG vorliegt, könne nicht erkannt werden.

Der Einheitswert der übertragenen landwirtschaftlichen Grundstücke betrage € 60.986,16.

Es werde daher der Antrag gestellt:

1. auf ersatzlose Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides vom 4. Mai 2007 und
2. auf Anwendung des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG und somit Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit 2 % des (einfachen) Wertes des Grundstückes, d.i. 2 % von € 60.986,16, somit Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.219,72.

Außerdem beantragte der Bw. gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und regte an, im Vorfeld ein Erörterungsgespräch zu führen.

## **2.7. Vorhalteverfahren des Finanzamtes**

Mit Vorhalt vom 20. August 2007 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die Verkehrswerte der übertragenen Grundstücke ziffernmäßig nachzuweisen.

Dazu gab die Bw. mit Schriftsatz vom 7. September 2007 eine Stellungnahme ab, in der noch ausgeführt wurde, dass es sich bei bäuerlichen Übergabsverträgen nach der Lehre und Rechtsprechung um Verträge eigener Art mit erb- und familienrechtlichen Elementen, wodurch der Übergeber in Absicht einer verfrühten Erbfolge und lebzeitigen Vermögensabhandlung seine bäuerliche Wirtschaft oder Teile davon einem Familienangehörigen als Übernehmer abtritt, handle. Wie bereits in der Berufung dargelegt, stehe außer Zweifel, dass es sich bei diesem Vertrag um eine land- und forstwirtschaftliche Übergabe im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG handelt.

Weiters habe sich der VwGH im folgenden Erkenntnis vom 4. Dezember 2003 (2002/16/0246) mit der Frage der Gegenleistung bei land- und forstwirtschaftlichen Übergabsverträgen befasst:

*"Tatbestandsmerkmal der Ausnahmebestimmung des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 ist unter anderem, dass das land- und forstwirtschaftliche Grundstück gegen Sicherung des Lebens-*

unterhaltes des Übergebers überlassen wird. Dies bedeutet, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, dass in allen Fällen des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 auch eine Gegenleistung vorhanden ist. Auch die Gesetzesmaterialien zu der durch das Bundesgesetz BGB1. Nr. 108/1952 in das GrEStG 1940 eingefügten Vorgängerbestimmung gingen davon aus, dass bei derartigen Übergabsverträgen stets eine Gegenleistung gegeben ist (Hinweis 568 B1gNR 6. GP). Ebenso hat der VwGH im Erkenntnis vom 20. April 1977, 1309, 1310/76, VwSlg 5118 F/977, jedweden Beitrag zur Sicherstellung des Unterhaltes als Gegenleistung bezeichnet. Obgleich also bei solchen Übergabsverträgen immer auch eine Gegenleistung vorhanden und zu ermitteln ist, ist die Grunderwerbsteuer als Ausnahme vom Grundsatz des § 4 Abs 1 GrEStG 1987 nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern nach dem Wert des Grundstücks zu ermitteln. Eine weitere Differenzierung — etwa nach dem Umfang der Gegenleistung bzw ihrem Verhältnis zum Wert des Grundstücks — ist im Gesetz nicht enthalten. In diesem Sinne hat der VwGH im Erkenntnis vom 21. April 1983, 82/16/01 72, VwSlg 5778 F/1983, zur Vorgängerbestimmung des § 10 Abs 2 Z 2 GrEStG 1955 unter Bedachtnahme auf normsystematische Gesichtspunkte ausdrücklich ausgesprochen, dass die Steuer bei Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ohne jede Beschränkung vom Wert des Grundstückes zu berechnen ist. Dieser Auffassung ist auch im Geltungsbereich der (gegenüber § 10 Abs 2 Z 2 GrEStG 1955 inhaltlich unveränderten) Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 zu folgen. Hingegen ist eine Auffassung, die Anwendung dieser Bestimmung sei auf "vollkommen entgeltliche Verträge" beschränkt, wobei ein "vollkommen entgeltlicher Vertrag" vorliege, wenn die Gegenleistung den dreifachen Einheitswert übersteigt, im Gesetz nicht gedeckt."

Im Zusammenhang mit dem genannten VwGH Erkenntnis sei im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF 2000/201) folgendes veröffentlicht worden:

"Mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, ZI 2002/16/0246, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass bei Übergabsverträgen betreffend land- und forstwirtschaftliche Betriebe gegen Wohnungs- und Ausgedingerechte, obwohl eine Gegenleistung vorhanden und zu ermitteln ist, die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern nach dem Wert des Grundstücks

(Einheitswert,) zu ermitteln ist. Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ist zu folgen, Punkt 3.1.3. der Beinessungsanleitung des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. November 2002 ist somit als überholt zu betrachten. Das Vorliegen einer gemischten Schenkung kann somit in diesen Fällen nicht angenommen werden."

Es sei daher der Nachweis der Verkehrswerte der übertragenen Grundstücke für die Steuerberechnung nicht erforderlich.

Sollte das Finanzamt dennoch weiterhin auf die Bekanntgabe der Verkehrswerte bestehen, werde um Information gebeten.

## 2.8. Vorlage an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 17. September 2007 legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, in dem vom Finanzamt keine Äußerung zur Stellungnahme des Bw. abgegeben wurde.

## 3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

### 3.1. Ermittlungen des UFS

Beweis wurde von der Referentin des unabhängigen Finanzsenats erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.xxx.xxx/2007, in das elektronische Abgabeninformationssystem des Bundes betreffend das Veranlagungsverfahren des Bw. zur St.Nr.xxx/xxxx, in den Jahresabschluss des landwirt-

schaftlichen Betriebes des Geschenkgebers zum 30. Juni 2006 (inneliegend im Veranlagungsakt des Finanzamtes FA betreffend den Geschenkgeber), in den Bewertungsakt des Finanzamtes FA zu EWAZ xxx-1-xxxx sowie durch Recherchen im Internet ([www.xxxx.at](http://www.xxxx.at)).

### **3.2. Erörterungsgespräch**

Am 21. April 2009 wurde ein Erörterungsgespräch durchgeführt bei dem die Referentin dem Vertreter des Bw. sowie dem Vertreter des Finanzamtes darlegte, wie sich der Sachverhalt nach den bisherigen Ermittlungen fürs sie darstellt. Dabei wurde ua. darauf hingewiesen, wie sich die Betriebe des Geschenkgebers und des Bw. auf den oben angeführten Internetseiten präsentieren und dass sich auch im Jahresabschluss des landwirtschaftlichen Betriebes des Geschenkgebers keine Gliederung nach Teilbetrieben findet. Außerdem wurde noch klargestellt, dass das Finanzamt FA am 4. Juni 2004 zu EWAZ xxx-1-xxxx für den landwirtschaftlichen Betrieb des Geschenkgebers zum 1. Jänner 2003 nicht bloß einen Einheitswert in Höhe von € 469.800,00 festgestellt hat, sondern - da sich der Betrieb über mehrere Gemeinden erstreckt - auch einen Bescheid über die Zerlegung des Einheitswertes erlassen hat, in dem der Einheitswert auf die beteiligten Gemeinden wie folgt zerlegt wurde:

Zerlegungsbescheid vom 4.4.2004:

| Gemeinde | Flächenanteil (in ha) | EW-Anteil (in Euro) |
|----------|-----------------------|---------------------|
| F        | 280,2112              | 137.620,36          |
| G        | 156,2813              | 141.681,40          |
| N        | 8,1199                | 1.764,58            |
| T        | 83,1025               | 181.267,37          |
| S        | 7,0529                | 7.466,29            |

In der Folge räumte der steuerliche Vertreter des Bw. zu den Voraussetzungen für die Begünstigungen nach dem NeuFöG ein, dass das Vorliegen eines Teilbetriebes nach einkommensteuerlichen Grundsätzen fraglich sei.

Auf die Frage der Referentin, weshalb nach Ansicht des Finanzamtes die Voraussetzungen gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG (Überlassung eines land- und forstwirtschaftliches Grundstück an ein Kind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers) nicht vorliegen würden, antwortete der Vertreter des Finanzamtes, dass das Finanzamt zivilrechtlich betrachtet davon ausgehe, dass überwiegend ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt.

Zum Hinweis der Referentin auf die Bestimmung des § 6 Abs 2 GrEStG, wonach der Teilbetrag des Einheitswertes nach den Grundsätzen zu ermitteln ist, die für die Zerlegung der EW im Grundsteuerzerlegungsverfahren gelten (§ 13-15 GrStG 1955) und sich bei Anwendung einer Proportion auf den im Zerlegungsbescheid für die Liegenschaften in G angegebenen Wert von € 141.681,40 für die übergebenen Liegenschaften ein Betrag von € 45.386,17 ergebe, führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass die von der Referentin vor-

genommene Berechnung dem Gesetz entspricht und sich dadurch die vorher getätigten Aussagen in Richtung Schenkung erübrigen.

Im Hinblick auf diese Ausführungen nahm der Vertreter des Bw. die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **1. Zur Grunderwerbsteuer:**

##### **1.1. Voraussetzungen des § 5a Abs. 2 Z. 2 NeuFöG**

Gemäß § 5a Abs. 2 Z. 2 NeuFöG wird die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt.

Nach § 5a Abs. 1 NeuFöG liegt eine Betriebsübertragung vor, wenn

1. bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) erfolgt (§ 2 Z 4) und
2. die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Übertragung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

Die zum NeuFÖG ergangene Verordnung des BMF und des BMJ, BGBI II 2002/483 idF der VO BGBI II 2003/593 definiert den Begriff der Übertragung wie Folgt:

*§ 2. (1) Unter einem Betrieb im Sinne des § 5a NEUFÖG ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen. Ein Teilbetrieb im Sinne des § 5a NEUFÖG ist ein organisch geschlossener Betriebsteil eines Gesamtbetriebes, der mit einer gewissen Selbstständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb ausgestattet und eigenständig lebensfähig ist. Der (Teil-)Betrieb muss der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünften aus selbstständiger Arbeit (einschließlich Einkünften aus sonstiger selbstständiger Arbeit) oder von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen.*

*(2) Betriebsinhaber ist die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person. Betriebsinhaber im Sinne des § 5a NEUFÖG sind ungeachtet allfälliger gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen:*

*Einzelunternehmer,*

*persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften,*

*nicht persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften, wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind,*

*Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind.*

(3) Eine entgeltliche oder unentgeltliche (Teil-)Betriebsübertragung liegt vor, wenn ein bereits bestehender (Teil-)Betrieb als funktionsfähige Sachgesamtheit übernommen wird.

(4) Keine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a Abs. 1 NEUFÖG liegt vor, wenn der neue Betriebsinhaber sich innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat. Vergleichbare Betriebe sind solche der selben Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten, ÖNACE 1995 (herausgegeben vom Österreichischen Statistischen Zentralamt).

Für die Annahme eines Teilbetriebes müssen folgende Voraussetzungen vorliegen (vgl. VwGH 11.4.1991, 90/13/0258; VwGH 3.11.1992, 89/14/0098; VwGH 18.12.1997, 96/15/0140; VwGH 17.2.1999, 97/14/0165; VwGH 16.12.1999, 96/15/0109):

- Betriebsteil eines Gesamtbetriebes,
- Organische Geschlossenheit des Betriebsteils innerhalb des Gesamtbetriebes,
- Gewisse Selbständigkeit des Betriebsteiles gegenüber dem Gesamtbetrieb,
- Eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles.

Diese notwendigen Voraussetzungen sind in erster Linie aus der Sicht des Veräußerers zu beurteilen (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0156; VwGH 7.8.1992, 88/14/0063; VwGH 14.9.1993, 93/15/0012).

Um von einem Teilbetrieb sprechen zu können, müssen all diese Voraussetzungen erfüllt sein. Es muss daher insbesondere schon vor einer Übertragung tatsächlich ein Teilbetrieb selbständig geführt worden sein, wobei diese Frage aus der Sicht des Übertragenden zu beantworten ist. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht; die Selbständigkeit muss vielmehr auch nach außen in Erscheinung treten (vgl. ua VwGH 3.12.1986, 86/13/0079).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (Ermäßigungen, Befreiungen und dgl) der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund tritt, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Es liegt also an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. dazu ua. VwGH 12.7.1990, 89/16/0069).

Auch wenn unbestritten ist, dass mit den vom Bw. erworbenen Liegenschaften im Ausmaß von rund 50 Hektar ein eigenständiger landwirtschaftlicher Betrieb geführt werden kann, so ergaben die durchgeführten Ermittlungen keinen Hinweis auf eine bereits vor der Übergabe nach außen hin sichtbare selbstständige Bewirtschaftung dieser Flächen, sodass nicht von der Übergabe eines Teilbetriebes "G" auszugehen war.

Die Begünstigung nach § 5a Abs. 2 Z. 2 NeuFöG wurde daher vom Finanzamt zu Recht ver sagt.

## 1.2. Voraussetzungen gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG

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 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.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 4.12.2003, 2002/16/0246, ist die Auffassung, die Anwendung des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG sei auf "vollkommen entgeltliche Verträge" beschränkt, wobei ein "vollkommen entgeltlicher Vertrag" vorliege, wenn die Gegenleistung den dreifachen Einheitswert übersteigt, im Gesetz nicht gedeckt. Bei solchen Übergabsverträgen, mit denen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen werden, ist immer eine Gegenleistung vorhanden und auch zu ermitteln, aber die Grunderwerbsteuer ist hier 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 - ist im Gesetz nicht enthalten (UFS vom 26.1.2004, RV/0118-W/04).

Dass zum Tatbestand der Ausnahmebestimmung des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG ua gehört, dass das land- und forstwirtschaftliche Grundstück gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird, bedeutet, dass in allen Fällen des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG auch eine Gegenleistung vorhanden ist. Obgleich bei solchen Übergabsverträgen immer auch eine Gegenleistung vorhanden und zu ermitteln ist, ist die Grunderwerbsteuer als Ausnahme vom Grundsatz des § 4 Abs 1 GrEStG 1987 nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern nach dem Wert des Grundstücks zu ermitteln. Eine weitere Differenzierung - etwa nach dem Umfang der Gegenleistung bzw ihrem Verhältnis zum Wert des Grundstücks - ist im Gesetz nicht enthalten: Die Steuer ist bei Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ohne jede Beschränkung vom Wert des Grundstücks zu berechnen. Hingegen ist die Auffassung, die Anwendung dieser Bestimmung sei auf "vollkommen entgeltliche Verträge" beschränkt, wobei ein "vollkommen entgeltlicher Vertrag" vorliege, wenn die Gegenleistung den dreifachen Einheitswert übersteigt, im Gesetz nicht gedeckt. Der VwGH hatte im Übrigen nicht zu prüfen, ob die im Beschwerdefall anzuwendende Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG und damit die Ungleichbehandlung des Erwerbes land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke einerseits und aller übrigen Grundstücke anderseits sachlich gerechtfertigt ist (vgl. Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz 21 zu § 4 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 4.12.2003, 2002/16/0246).

Aus dem Wortlaut des § 10 Abs 2 Z 2 GrEStG 1955 (entspricht 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG 1987) war keineswegs zu erschließen, dass andere Einkünfte des Übergebers eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes der Anwendung dieser Gesetzesstelle entgegenstehen; das Gesetz stellt auch keinen Maßstab etwa dahingehend auf, dass die Gegenleistung der Übernehmer geeignet sein muss, den "notdürftigen" oder "anständigen" Unterhalt der Übergeber sicherzustellen, den sie mangels anderer Einkunftsquellen ansonsten nicht bestreiten könnten. Aus dem Gesetzes Wortlaut lässt sich vielmehr nur ableiten, dass jedwede Gegenleistungen der Übernehmer eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes (bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen), sofern sie sich auch nur als ein Beitrag zur Sicherstellung des - der Höhe nach weder nach unten noch nach oben weiter abgegrenzten - Unterhaltes darstellen, zur Besteuerung des Erwerbsvorganges nach dem Wert des Grundstückes führen müssen (VwGH 20.4.1977, 1309, 1310/76).

Die Überlassung muss gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers erfolgen. In welcher Weise diese erfolgt, ob sie in Geld, in Naturalleistungen, in einem vom Übergeber vorbehaltenen Fruchtgenussrecht oder in der Übernahme von Leistungen an Personen besteht, die gegen den Übergeber Unterhalts- oder Ausstattungsansprüche haben, ist nicht von Bedeutung. Selbst ein Einmalbetrag wäre denkbar. Auch die rechtliche Gestaltung ist frei, in Betracht kommt beispielsweise eine Versorgungsrente oder ein Ausgedinge-vertrag. Ob die Ansprüche des Übergebers bucherlich abgesichert werden, ist grunderwerbsteuerrechtlich irrelevant

Leistungen, insb Geldleistungen, die der Übernehmer zusätzlich an dritte Personen, zB an die weichenden Geschwister zu erbringen hat, stehen der Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG nicht im Wege (Erl BMF 22. 7. 1955, 88.493-11/55 AÖFV Nr 199; VwGH 21. 4. 1984, 82/16/0172, VwSlg 5778 F). Werden jedoch ausschließlich Leistungen für Dritte bedungen, zu deren Erbringung der Übergeber nicht verpflichtet ist, so kann Sicherung des Lebensunterhaltes nicht angenommen werden (vgl. Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG, RZ 32 zu § 4).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. eine Geldleistung von insgesamt € 150.000,00 (in 10 jährlichen Raten zu je € 15.000,00) an den Übergeber zu erbringen, wobei lediglich im Fall des Todes des Übergebers Leistungen an dritte Personen (nämlich an die Rechtsnachfolger des Übergebers) in Betracht kommen. Diese Gegenleistung dient daher der Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers.

Auch die weiteren in § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG Voraussetzungen - Überlassung land- und forstwirtschaftlicher Grundstück an ein Kind zur weiteren Bewirtschaftung - liegen hier vor, weshalb die Steuer hier nicht von der Gegenleistung, sondern vom Wert der Grundstücke zu bemessen ist.

### 1.3 Wert des Grundstückes nach § 6 Abs 2 GrEStG

Als Wert des Grundstückes ist gemäß § 6 Abs. 1 lit. a GrEStG im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG der Einheitswert anzusetzen, wenn das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) bildet. Maßgebend ist der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

Bildet das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit), für die ein Einheitswert festgestellt ist, so ist als Wert das Dreifache des auf das Grundstück entfallenden Teilbetrages des Einheitswertes anzusetzen; im Falle des § 4 Abs 2 Z 2 ist der entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen. Der Teilbetrag ist unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, die für die Zerlegung der Einheitswerte gelten, zu ermitteln.

Die im letzten Satz des § 6 Abs 2 GrEStG angesprochene Zerlegung der Einheitswerte wird bei Erhebung der Grundsteuer vorgenommen und ist in den §§ 13-15 Grundsteuergesetz 1955, BGBI 149, geregelt (siehe Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, RZ 7 zu § 6 GrEStG).

Weder für das veräußerte noch für das zurückbehaltene Grundstück darf der Teilbetrag selbstständig ermittelt werden. Es ist vielmehr der auf den letzten Feststellungszeitpunkt festgestellte EW auf veräußerten und zurückbehaltenen Teil aufzuteilen. Die Aufteilung des EW hat zu erfolgen nach dem Verhältnis des veräußerten bzw der Steuer unterliegenden Teiles zu dem Werte des zurückbehaltenen bzw der Steuer nicht unterliegenden Teiles. Bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist für Wohn- und Wirtschaftsgebäude der fünfte Teil des EW anzusetzen (§ 14 Abs 1 GrStG 1955). Wird von einem Grundstück ein Teil abgetrennt und veräußert, so ist der Teilbetrag des EW, der auf das veräußerte Stück entfällt, bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nach der Ertragsfähigkeit, in allen anderen Fällen, zB bei unbebauten Grundstücken, nach dem gemeinen Wert zu ermitteln (vgl. Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG, RZ 15 bis 17 zu § 6).

Für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Übergebers hat das Finanzamt FA einen Zerlegungsbescheid erlassen, in dem für die in G gelegenen Grundstücke im Ausmaß von 156,2813 ha - auf denen sich keine Wohn- und Wirtschaftsgebäude befinden - ein Wert von € 141.681,40 ausgewiesen wird. Stellt man der Gesamtfläche der Liegenschaften in G von 156,2813 ha die dem Bw. übergebenen Liegenschaften von 50,0631 ha gegenüber, so errechnet sich durch die Auflösung der Proportion:

$$156,2813 \text{ ha} : 50,0631 \text{ ha} = € 141.681,40 : X$$

ein Betrag X von € 45.386,17 und war von diesem, nach den Grundsätzen des Grundsteuerzerlegungsverfahren ermittelten Wert der übergebenen Grundstücke iSd § 6 Abs. 2 GrEStG von € 45.386,17 die Grunderwerbsteuer zu bemessen.

Es war daher der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid wie im Spruch ersichtlich abzuändern sowie das darüber hinausgehende Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

## 2. Zur Schenkungssteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Auf Grund der Bestimmung des § 3 Abs. 1 ErbStG gelten als Schenkung iSd ErbStG nicht nur Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechts sondern auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241) dann vor, wenn

- a) die Zuwendung unter Lebenden erfolgt,
- b) der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist (andernfalls aber würde eine gleichfalls nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG steuerpflichtige Schenkung im bürgerlichrechtlichen Sinn vorliegen) und
- c) der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, d.h. diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Schenkung im Sinn des § 3 Abs. 1 ErbStG ist daher einerseits eine objektive Bereicherung des Bedachten und in subjektiver Hinsicht, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern.

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 Bereicherungswille ist insbesondere bei Zuwendungen unter Angehörigen zu vermuten, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. ua. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241).

Schließen die Parteien einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag, so liegt eine gemischte Schenkung vor. Ein wesentliches Anzeichen für die Annahme einer gemischten Schenkung stellt ein offenbares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dar. Ein solches Missverhältnis liegt dann vor, wenn sich nach Lage des Falles für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0126).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Bereicherung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, sondern auf Grund eines Vergleiches

der Verkehrswerte = gemeinen Werte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht. Eine solche Bereicherung ergibt sich grundsätzlich nicht aus steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen. Dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (siehe dazu Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51b zu § 3, mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Für die Berechnung der Steuer sind jedoch sowohl Leistung wie auch Gegenleistung ausschließlich auf die im § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten (vgl. VwGH 12.7.1990, 89/16/0088).

Auch wenn im vorliegenden Fall vieles dafür spricht, dass zivilrechtlich eine Schenkung vorliegt (die Parteien haben den Vertrag auch ausdrücklich als Schenkungsvertrag bezeichnet), so war hier dennoch keine Schenkungssteuer festzusetzen, weil der Wert der Gegenleistung in Höhe von € 150.000,00 den steuerlichen Wert der Liegenschaft von € 136.158,51 (= dreifacher anteiliger Einheitswert von € 45.386,17) übersteigt und somit keine Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Schenkungssteuer verbleibt.

Es war daher der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid Folge zu geben und dieser Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 22. April 2009