



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 18. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr je vom 25. Juli 2006 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 19. April 2006 übertrugen die Ehegatten R ihrem Sohn, dem nunmehrigen Berufungswerber, die in Punkt 1. des Vertrages näher beschriebenen Grundstücke. Der vereinbarte Übergabspreis in Höhe von 35.000,00 € wurde lt. Punkt 2. des Vertrages vom Übernehmer bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages durch Investitionen in das Übergabsobjekt zur Gänze beglichen, was von den Übergebern mit Unterfertigung dieses Vertrages bestätigt wird. Lt. Punkt 3. des Vertrages haben sich die Übergeber auf ihre Lebensdauer unentgeltlich gewisse Rechte ausbedungen (Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsrechte).

Nach Punkt 12. des Vertrages wurde das Wohnungsgebrauchsrecht zu Gunsten der Übergeber mit jährlich 6.000,00 €, das vereinbarte Nutzungsrecht der Fischteichanlage mit jährlich 1.200,00 € bewertet.

Das Finanzamt setzte mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden die Grunderwerbsteuer hinsichtlich beider Übergeber gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 vom landwirtschaftlichen Einheitswert, weiters gemäß § 5 GrEStG vom sonstigen übergebenen Vermögen (Wohnungswert gem. § 33 BewG) fest; der Erwerb von Herrn JR wurde als so genannte

gemischte Schenkung gewertet und die Schenkungssteuer vom unentgeltlich erworbenen Vermögen festgesetzt.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die gegenständliche Übergabe eines landwirtschaftlichen Anwesens sei eine begünstigte Übergabe im Sinne des Neugründungsförderungsgesetzes. Die entsprechende Erklärung gemäß § 5a iVm. § 4 NeuFöG wurde von der Landwirtschaftskammer OÖ am 18. April 2006 ausgestellt und wurde diese Erklärung im Original vom Berufungswerber anlässlich der Unterfertigung des Übergabsvertrages dem Schriftenverfasser ausgefolgt. Aus diesem Grunde wurde auf der ersten Seite des Übergabsvertrages vom Schriftenverfasser auch der Vermerk "Gebühren- und Abgabenbefreiung gemäß NeuFöG wird in Anspruch genommen" angebracht. Lediglich aufgrund eines Kanzleiversehens wurde bei der Übermittlung der Vertragskopie sowie der Abgabenerklärung an das Finanzamt diese Originalbestätigung der Landwirtschaftskammer OÖ nicht mitgeschickt.

Da diese Originalerklärung der Landwirtschaftskammer OÖ im Zeitpunkt der Unterfertigung des Übergabsvertrages zweifellos bereits ausgestellt war, werde somit ersucht, die Grunderwerbsteuerbefreiung für die Übertragung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zu gewähren.

Gegen die Festsetzung der Schenkungssteuer wird Folgendes eingewendet:

Nach den angefochtenen Bescheiden setze sich die gesamte Gegenleistung des Übernehmers aus dem Übergabspreis und den ausbedungenen Rechten mit einem Gesamtwert von 128.015,06 € zusammen. Da der 3-fache Einheitswert der übergebenen Liegenschaften 127.540,80 € betrage, liege die Gesamtgegenleistung des Übernehmers über dem 3-fachen Einheitswert, sodass kein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand gegeben sei.

Für den Einschreiter sei nicht nachvollziehbar, warum die ermittelten kapitalisierten Barwerte der vereinbarten Rechte vom Finanzamt in weiterer Folge wieder in einen auf den Übergeber und eine auf die Übergeberin entfallenden Anteile unterteilt werde. Da diese Rechte für zwei Personen gemeinsam ausbedungen wurden, erfolgte die Kapitalisierung dieser Rechte im Sinn des § 16 BewG aufgrund eines Mischfaktors. In dieser Bestimmung des Bewertungsgesetzes sei jedoch nicht angeordnet, dass der aufgrund dieses Mischfaktors ermittelte Kapitalwert in weiterer Folge weder auf die einzelnen übergebenden Personen aufzuteilen sei.

Diese Aufteilung habe auch deshalb nicht zu erfolgen, weil die Rechte nicht von jedem Übergeberteil ausschließlich für sich selbst ausbedungen wurden sondern sich die Übergeber diese Rechte eben gemeinsam jeweils für sich und für den anderen ausbedungen haben, dies gehe auch aus der Formulierung im Übergabsvertrag hervor. Bei diesen Rechten handle es sich somit um eine gemeinsame Gegenleistung zu Gunsten der Übergeber für die Übergabe der von den Übergebern bisher gemeinsam besessenen und somit auch gemeinsam an den

Übernehmer übergebenen Liegenschaften. Da es sich bei den ausbedungenen Rechten eben um eine gemeinsame Gegenleistung zu Gunsten der Übergeber handle, wurden diese Rechte im Punkt 12. des Übergabsvertrages auch für beide Übergeberteile gemeinsam bewertet.

Wäre die vom Finanzamt vorgenommene Aufteilung der kapitalisierten Rechte auf je einen Übergeberteil richtig, müsste die Bewertung konsequenterweise so vorgenommen werden, dass die Rechte nur für jeden Übergeberteil gesondert bewertet und unter Zugrundelegung der jeweiligen Faktoren eines jeden Übergeberteiles gesondert kapitalisiert werden. Es dürfte also von vornherein für die Kapitalisierung kein Mischfaktor herangezogen werden, was aber zweifellos der Bestimmung des § 16 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes widerspreche. Außerdem unterliege eine Zuwendung unter Lebenden gemäß § 3 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes dieser Steuer nur dann, wenn ua. die Zuwendung zu einer Bereicherung des Erwerbers führe und ein Bereicherungswille vorliege.

Beide Voraussetzungen seien keinesfalls gegeben. Wie bereits ausgeführt, sei die Gesamtgegenleistung für die gegenständliche Übergabe als der 3-fache Einheitswert der übergebenen Liegenschaften, sodass eben keine Bereicherung des Übernehmers im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes erfolgt sei. Selbst wenn aufgrund der angefochtenen Berechnungsmethode des Finanzamtes eine geringfügige Bereicherung des Übernehmers hinsichtlich des von seinem Vater übernommenen Liegenschaftsanteiles angenommen werden könnte, sei diese Bereicherung von den Vertragsparteien keineswegs gewollt gewesen. Dies deshalb, da eben sämtliche Vertragsparteien davon ausgegangen seien, dass es sich bei den ausbedungenen Rechten der Übergeber um gemeinsame Rechte handle, die ihnen bis zum Ableben des zuletzt verstorbenen Übergeberteiles zustehen.

Selbst wenn ungeachtet der angeführten Argumente die Vorschreibung einer Schenkungssteuer dem Grunde nach richtig sein sollte, sei im angefochtenen Schenkungssteuerbescheid die Steuer insofern nicht richtig ermittelt worden, als die Bestimmungen des § 8 Abs. 6 und 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz nicht berücksichtigt wurden.

Der Berufung angeschlossen war die Erklärung einer Betriebsübertragung (Vordruck NeuFö 3, im Original), unterfertigt am 18. April 2006.

Das Finanzamt wies die Berufungen als unbegründet ab.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird ergänzt:

Gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG seien Notare befugt, die Grunderwerbsteuer als Bevollmächtigte des Steuerschuldners selbst zu berechnen. Demzufolge komme in Angelegenheiten der Grunderwerbsteuer Notaren eine behördliche Funktion zu. Die erforderliche Erklärung im Sinn des Neugründungsförderungsgesetzes anlässlich der Unterfertigung des Übergabsvertrages

sei vom Übernehmer dem Schriftenverfasser als Bevollmächtigten des Steuerschuldners ausgefolgt worden, weshalb auch vom Schriftenverfasser auf der ersten Seite des Übergabsvertrages der Vermerk "Gebühren- und Abgabenbefreiung gemäß Neugründungsförderungsgesetz wird in Anspruch genommen" angebracht wurde. Somit wurde diese Erklärung rechtzeitig bei einem Notar als Bevollmächtigten eines Steuerschuldners und somit gleichsam als Behörde in Grunderwerbsteuerangelegenheiten vorgelegt.

Im konkreten Fall sei die Steuerschuld mit Unterfertigung des Übergabsvertrages am 19. April 2006 entstanden, die Wirksamkeit dieses Übergabsvertrages war weder vom Eintritt einer Bedingung noch von der Genehmigung einer Behörde abhängig. Wie bereits mehrfach ausgeführt wurde, lag die erforderliche Erklärung im Zeitpunkt der Unterfertigung des Übergabsvertrages und somit im Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches bereits vor, wodurch die in den Begründungen der Berufungsvorentscheidungen verlangte Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung gegeben war. Diesbezüglich sei auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich seien.

Zu den Ausführungen betreffend die Berufung gegen die Grunderwerbsteuervorschreibungen sowie zur Schenkungssteuervorschreibung werde nochmals festgehalten, dass die Leistung des Wohnrechtes zweier Personen eine verbundene Rente sei. Die Kapitalisierung mit Hilfe des Verbindungsfaktors berücksichtige bei verbundenen Renten die Überlebenswahrscheinlichkeit der kombinierten Lebenserwartung beider Berechtigten.

Aus dieser Begründung in der Berufungsvorentscheidung gehe hervor, dass es sich beim Wohnungsgebrauchsrecht für zwei Personen um ein gemeinsam ausbedungenes Recht der Übergeber handle, weswegen es mit Hilfe eines Verbindungsfaktors kapitalisiert werde. Dabei werde eben die Überlebenswahrscheinlichkeit der kombinierten Lebenserwartung beider Berechtigter berücksichtigt. Eine nachträgliche Aufteilung eines mit Hilfe eines Verbindungsfaktors kapitalisierten Wohnungsgebrauchsrechtes zweier Personen führe die erfolgte Kapitalisierung mit Hilfe des Verbindungsfaktors ad absurdum.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Zur Anwendung der Bestimmungen des Neugründungsförderungsgesetzes:**

Unstrittig ist, dass der Übergabsvertrag am 19. April 2006 abgeschlossen und nach dem Anzeigevermerk dem Finanzamt am 27. April 2006 angezeigt wurde. Das Formular NeuFö 3 wurde dem Finanzamt anlässlich der Einbringung der Berufung am 21. August 2006 vorgelegt.

Die Vorlage dieser Erklärung erfolgte jedenfalls nach Erlassung der angefochtenen Bescheide. Was die Vorlage der Erklärung NeuFö 3 betrifft, hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen, zuletzt am 29. März 2007, ZI. 2006/16/0098, zum Ausdruck gebracht: Die Erklärung der Neugründung – und analog dazu die Erklärung der Betriebsübertragung – nach dem Neugründungsförderungsgesetz ist formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist die materielle Voraussetzung für die Begünstigung. Die ordnungsgemäß und im Sinne des § 4 Abs. 1 NeuFöG vollständig ausgefüllte Erklärung (gegebenenfalls inkl. Bestätigung der Beratung) ist damit materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Abgabenbegünstigungen. Daher kann eben aus dem Grund, dass für die Inanspruchnahme der Abgabenbegünstigungen die ordnungsgemäße und vollständige Erklärung NeuFö 3 eine materielle Voraussetzung darstellen, selbst durch spätere Nachreicherung dieser Erklärung der Mangel nicht mehr beseitigt werden. Die nachträgliche Vorlage des wenn auch vollständig ausgefüllten amtlichen Vordruckes im Zuge des Berufungsverfahrens führt daher nicht zum Eintritt der Begünstigung nach dem Neugründungsförderungsgesetz.

## 2. Zur Berufung betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, dass den Anspruch auf Übereignung begründet.

Von der Besteuerung ausgenommen sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in der hier anzuwendenden Fassung der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBI. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt. Weiters entspricht es den Regeln des Verkehrssteuerrechtes, dass jeder Erwerbsvorgang (dabei ist ohne Bedeutung ob entgeltlich oder unentgeltlich) für sich zu beurteilen und die abgabenrechtlichen Folgen eben daran anknüpfen.

Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich aus der Summe der von der Überlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 BewG anzuwenden.

Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, anhand anerkannter Methoden durch

Verordnung festzusetzen, von welchen Lebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist (§ 16 Abs. 2 BewG).

Unbestritten ist im vorliegenden Fall der Gesamtwert des den Übergebern eingeräumten Wohnrechtes und der Umstand, dass die Übergeber jeweils einen Hälftenanteil übertragen haben. Sofern der Berufungswerber jedoch verneint, dass Wohnrecht sei unteilbar, so ist unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen entgegenzuhalten, dass die Gegenleistung für jede einzelne Übergabe auf die steuerlichen Auswirkungen zu untersuchen ist.

Der Gesetzgeber hat durch die Neuformulierung des § 16 BewG in BGBI. I 2003/71 die Anwendung versicherungsmathematischer Grundsätze angeordnet, um Renten auch steuerlich (annähernd) nach der tatsächlich zu erwartenden Lebensdauer zu bewerten. Im vorliegenden Fall ist von einer so genannten verbundenen Rente auszugehen. Eine Verbindungsrente ist eine Rente, die an die Lebenszeit mehrerer Personen geknüpft ist. Die Rente soll bei Verstorben einer Person entweder in gleicher oder in anderer Höhe auf die andere Person übergehen oder ausbezahlt werden. Eine typische Ausprägung einer solchen verbundenen Rente ist ein in einem Übergabsvertrag von den Übergebern ausbedungenes Wohnrecht und kann daher rechtlich dementsprechend beurteilt werden.

Der so genannte Barwert einer Rente kann nach gewissen mathematischen Formeln berechnet werden. Für steuerliche Zwecke ist dieser Barwert der verbundenen Rente auf die einzelnen Beteiligten aufzuteilen, sofern für jede dieser berechtigten Personen ein Erwerbsvorgang vorliegt. Die Gegenleistung ist für jeden Erwerbsvorgang für sich zu ermitteln. Es liegen daher so viele Erwerbsvorgänge vor, als Personen auf beiden Vertragsseiten auftreten. Ergibt sich daher für einen der Beteiligten ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert seines übertragenen Vermögens (steuerlich maßgeblicher Wert) zum Wert der Gegenleistung (hier: Anteil am Barwert der verbundenen Rente) so liegt insoweit eine so genannte gemischte Schenkung vor, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG insoweit der Schenkungssteuer unterliegt.

Die Bestimmungen des § 8 Abs. 6 und § 15a ErbStG waren entgegen dem Berufungsvorbringen im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, weil land- und forstwirtschaftliches Vermögen nicht unentgeltlich zugewendet wurde und für den sog. übersteigenden Wohnungswert (§ 33 BewG) die Begünstigung nach § 15a ErbStG nicht zu gewähren ist.

Über die Berufungen ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. März 2009