



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 11. Februar 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr je vom 1. Februar 2002 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die Festsetzung laut Punkt 1) die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den Erwerb des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, die laut Punkt 2) bis 4) die Abgabenfestsetzung für den Erwerb des sonstigen Grundvermögens (übersteigender Wohnungswert) betrifft; insgesamt umfasst die Vorschreibung also den Erwerb väterlicherseits.

Mit Übergabsvertrag vom 7.1.2002 übertrugen die Ehegatten F an ihren Sohn, den nunmehrigen Berufungswerber, in Punkt "Erstens" des Vertrages näher bezeichnete Liegenschaften.

Als Gegenleistung waren in Punkt "Zweitens" gewisse Ausgedingsleistungen (Wohnrecht, Naturalleistungen, Pflegeleistungen im Krankheitsfall, Begräbniskosten) vereinbart, in Punkt

"Drittens" ein Übergabspreis, von welchem ein Teilbetrag mit Investitionen des Übernehmers verrechnet wurde, ein Teilbetrag für die Mitfinanzierung von den Übergebern zu erworbenen Grundstücken, der restliche Übergabspreis konnte von den Übergebern in Teilbeträgen fällig gestellt werden.

In Vertragspunkt "Viertens" war vereinbart, dass die Übergeber berechtigt sind, jederzeit die kostenlose Abtretung gewisser Grundstücke zu verlangen, deren Verkaufserlös (zuerst unter Anrechnung auf den Restübergabspreis) als zusätzlichen Übergabspreis in Empfang zu nehmen.

Der maßgebliche Einheitswert des Vertragsobjektes betrug laut Bescheid des zuständigen Finanzamtes zum 1.1.2000 als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb 527.000,00 S, der übersteigende Wohnungswert 272.000,00 S (dazu kommt noch ein weiterer anteiliger land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert von 34.247,00 S, welcher durch Zukäufe im Jahr 2001 entstanden, im Einheitswertbescheid jedoch noch nicht berücksichtigt ist).

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer von der (anteiligen) Gegenleistung laut Abgabenerklärung fest; mit gesondertem Bescheid wurde für den unentgeltlich erworbenen Teil des übertragenen Vermögens Schenkungssteuer festgesetzt.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die Übergeber haben an den Berufungswerber einen landwirtschaftlichen Vollerwerbsbetrieb zu ortsüblichen Ausgedingsleistungen übergeben; diese Leistungen entsprechen auch den anerkenntlichen Bestimmungen, eine höhere Gegenleistung würde nach den grundverkehrsrechtlichen Bestimmungen keine Zustimmung erhalten. Die Grunderwerbsteuer sei demnach vom Einheitswert zu bemessen.

In einer gesonderten Eingabe wird die Anwendung des § 15 a ErbStG begehrt.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag wird auf das VWGH-Erkenntnis vom 21.4.1983, Zl. 82/16/0172, hingewiesen, in welchem der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht hat, dass bei einem Übergabsvertrag, in welchem die Gegenleistung des Übernehmers dem ortsüblichen Ausmaß entspricht, von der Annahme einer auch nur teilweisen Schenkung nicht gesprochen werden kann. Der Vertrag sei demnach als zur Gänze entgeltlich zu werten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Abgabenvorschreibung für die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu ermitteln.

Nach Abs. 2 Z 2 dieser Gesetzesstelle ist die Steuer 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.

Dies gilt allerdings nur insoweit, als land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne der bewertungsrechtlichen Vorschriften übertragen wird.

Übergabsverträge im bäuerlichen Bereich sind nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte Verträge sui generis mit familien- und erbrechtlichen Elementen zum Zwecke der vorgezogenen Erbfolge im Interesse der Erhaltung des Betriebes in der Familie in einer Hand. Die weichenden Geschwister werden regelmäßig mit einem dem Anteil am Verkehrswert nicht entsprechenden, niedrigeren Betrag abgefunden, wie dies dem Anerbenrecht und dem Höferecht entspricht. In der Regel bleibt bei derartigen Verträgen der Wert der Gegenleistungen (Übergabspreis, Versorgungs- und Pflegeleistungen, Kapitalwert der Ausgedingsleistungen, Leistungen an Dritte) unter den Verkehrswerten, weil der Übernehmer als Eigentümer des übernommenen Gutes "wohl bestehen können müsse". Ob dabei ein gemischter Vertrag vorliegt, kann nur nach der am Ort der Liegenschaften bestehenden bäuerlichen Lebensordnung beurteilt werden, wobei auch die Umstände des betreffenden Falles zu berücksichtigen sind. Entspricht die Gegenleistung des Übernehmers dem ortsüblichen Ausmaß, so wird das Vorliegen auch nur einer teilweisen Schenkung zu verneinen sein (VwGH v. 4.12.2003, 2002/16/0246 unter Berufung u.a. auf Erk. v. 21.4.1983, 82/16/0172). Der vorliegende Vertrag ist seinem Inhalt nach als typischer Übergabsvertrag zu werten.

Tatbestandsmerkmal für die Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG ist unter anderem, dass das land- und forstwirtschaftliche Grundstück gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird. Dies bedeutet, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, dass in allen Fällen des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG auch eine Gegenleistung vorhanden ist. Obgleich also bei derartigen Übergabsverträgen eine Gegenleistung vorhanden ist, ist die Grunderwerbsteuer 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.

Die Grunderwerbsteuer für die Übertragung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke ist daher vom (anteiligen) Einheitswert festzusetzen.

Zur Abgabenvorschreibung für die Übertragung des Grundvermögens:

Was die Abgabenfestsetzung für die Übertragung der sonstigen Grundstücke (übersteigender Wohnungswert gem. § 33 BewG betrifft, ist auszuführen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung von der Besteuerung ausgenommen. 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.

Für die Prüfung, nach welcher Bemessungsgrundlage ein Erwerbsvorgang zu besteuern ist, ist daher entscheidend, ob ein Erwerbsvorgang als entgeltlich oder unentgeltlich oder teilweise entgeltlich anzusehen ist.

Stehen Leistung und Gegenleistung in einem offensichtlichen Missverhältnis, sie ist hinsichtlich der Wertdifferenz von einer Unentgeltlichkeit und damit von einer gemischten Schenkung auszugehen.

Ganz allgemein gilt für die gemischte Schenkung, dass es auf den Parteiwillen ankommt, ob ein Teil der Leistung als geschenkt angesehen werden kann. Eine gemischte Schenkung kann nicht schon deshalb angenommen werden, weil die Leistung der einen Seite objektiv wertvoller ist als die der anderen, wenn das Entgelt bewusst niedrig, unter ihrem objektiven Wert angesetzt wurde und sich ein Vertragspartner mit einer unter dem Wert seiner Leistung liegenden Gegenleistung begnügte oder sich die Partner des objektiven Missverhältnisses der ausgetauschten Werte bewusst waren.

Allerdings ist ein offenes oder krasses Missverhältnis der Gegenleistung im Vergleich zum Übernahmewert ein Indiz für das Vorliegen einer Schenkungsabsicht. Ein derartiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist dann anzunehmen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst angemessene Gegenleistung um 25 v.H. (teilweise schon 20 v.H.) unterschreitet (VwGH v. 7.12.1990, 89/16/0088).

Wird ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück zusammen mit anderen Grundstücken übergeben, so ist die Steuer für das land- und forstwirtschaftliche Grundstück vom Einheitswert, die Steuer für die anderen Grundstücke ist jedoch nach den allgemeinen Bestimmungen zu erheben (§ 4 Abs. 1 iVm. § 5 GrEStG; § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG iZm. § 19 ErbStG). Die Gesamtgegenleistung ist in diesem Falle in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Verkehrswert des landwirtschaftlichen Grundstückes zum Verkehrswert des anderen Grundstückes steht.

Die Gesamtgegenleistung (Übergabspreis 72.000,00 €, Kapitalwerte Wohnrecht, Naturalauszug lt. Erklärung 30.214,00 €, davon die Hälfte) wurde im Verhältnis der Verkehrswerte des gesamten übertragenen Vermögens (Verkehrswert Landwirtschaft: Zweifacher Einheitswert, Verkehrswert sonstiges Grundvermögen: Einfacher Einheitswert) aufgeteilt; davon entfallen ca.19,5 % auf das sonstige Grundvermögen.

Demnach ergibt sich folgende Steuerberechnung für die Übertragung des Grundvermögens (übersteigender Wohnungswert):

übertragenes Vermögen (anteiliger dreifacher Einheitswert)	29.650,53 €
abzüglich anteilige Gegenleistung (19,5 % von 50.607,00 € = 9.868,36 €), davon 2 % Grunderwerbsteuer	197,37 €
unentgeltlich übertragenes Vermögen (gerundet)	19.782,00 €
ab Freibetrag gemäß § 14	2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	17.582,00 €
gemäß § 8 Abs.1 ErbStG 3 %	527,46 €
zuzüglich gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Wert des Grundstückes (19.782,00 €)	395,64 €

Zur Vermeidung von Missverständnissen ist noch darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung für Grundvermögen im Sinne des § 33 Abs. 2 BewG (übersteigender Wohnungswert) die Steuerbefreiung nach § 15 a ErbStG nicht zu gewähren ist.

Im Sinne des § 30 Abs. 1 BewG besteht der landwirtschaftliche Betrieb aus all jenen Teilen der wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Gemäß Abs. 2 Z 4 dieser Bestimmung gilt hingegen nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes.

Dieser ist gemäß § 33 Abs. 2 BewG als sonstiges bebautes Grundstück gemäß § 54 Abs. 1 Z 5 BewG dem Grundvermögen zuzurechnen und nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken zu bewerten, wobei gemäß der Fiktion des § 33 Abs. 1 und 2 BewG ein pauschaler Betrag von 30.000,00 S (2.180,185 €) Bestandteil des (betrieblichen) Vergleichswertes bleibt.

Der landwirtschaftliche Betrieb umfasst daher auch nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Bewertungsgesetzes nicht den übersteigenden Wohnungswert, sodass sich die Begünstigung des § 15a ErbStG nicht darauf erstreckt.

Insgesamt ergibt sich daher folgende Abgabenvorschreibung:

Grunderwerbsteuer: 2 % vom anteiligen land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert
(20.393,71 € = 407,87 €)

sowie 2 % von der Gegenleistung für die Übertragung von Grundvermögen (übersteigender Wohnungswert; Berechnung siehe oben, 197,37 €);

Schenkungssteuer für die unentgeltliche Übertragung von Grundvermögen (übersteigender Wohnungswert; Berechnung siehe oben, 923,10 €).

Über die Berufung ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 6. November 2006