



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.F.jun., T.2, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 23. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 8. Juni 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 11. November 2004 übertrugen die Ehegatten J.M.F ihrem Sohn J.F.jun, dem Berufungswerber, einen den Übergebern je zur Hälfte gehörenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Auf den übergebenen Liegenschaften befindet sich auch das Bauernhaus mit der Postanschrift T.2 und ein "Zuhause" mit der Postanschrift T.1. Außerdem übereignete J.F.sen.. zwei in seinem Alleineigentum stehende, zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zählende Grundstücke an den Sohn. Als Gegenleistung hatte der Übernehmer den übergebenen Eltern jeweils auf Lebenszeit das unentgeltliche und betriebs- und heizkostenfreie Wohnungsgebrauchsrecht am gesamten "Zuhause" mit der Postanschrift T.1 und im Falle des Ablebens der Übergeber die Kosten für ein würdiges, ortsübliches und standesgemäßes Begräbnis zu tragen, sowie für die Kosten der Errichtung eines Grabsteines aufzukommen und für die ständige Erhaltung der Grabstätte zu sorgen.

Für den übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb war ein Einheitswert von 1308,11 € festgestellt. Auf die beiden übergebenen landwirtschaftlichen Grundstücke entfiel ein Anteil von 419,39 € des für den land und forstwirtschaftlichen Betrieb festgestellten Einheitswertes

von 1.017,42 €, sodass die Summe der Einheitswerte Landwirtschaft 1.727,50 € ausmachte. Der für das "Zuhause" festgestellte Einheitswert Grundvermögen (Einfamilienhaus) betrug 13.807,84 €. Der Barwert des Wohnungsgebrauchsrecht in Höhe von 122.831,95 € und die übernommenen Kosten für Begräbnis und Grabpflege von 8.800 € ergaben eine Gegenleistung von 131.631,95 €.

Mit Bescheid vom 8. Juni 2005 wurde für den genannten Übergabsvertrag gegenüber dem J.F.jun (Bw) die Grunderwerbsteuer mit 1.892,40 € festgesetzt. Bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer wurde die Grunderwerbsteuer zum einen gemäß § 7 Z 1 GrEStG mit 2 % vom Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (§ 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987) in Höhe von 1.727,50 € mit 34,55 €, zum anderen gemäß § 7 Z 1 GrEStG 2 % von der auf die übrigen Grundstücke (§ 5 GrEStG) anteilig (= 70,57 % von 131.631,95 €) entfallenden Gegenleistung von 92.892,60 € mit 1.857,85 € vorgeschrieben, zusammen daher 1.892,40 €. Die Ermittlung dieser Gegenleistung ergab sich aus dem Verhältnis der Verkehrswerte der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke von 34.550 € (29,43 %) zu dem Verkehrswert der übrigen Grundstücke von 82.847,04 € (70,57 %).

Die mit diesem Grunderwerbsteuerbescheid festgesetzte Steuer bekämpft die dagegen erhobene Berufung mit dem Vorbringen, bei der Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gegen Wohnungs- und Ausgedingerechte sei im Geltungsbereich der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 die Grunderwerbsteuer- als Ausnahme vom Grundsatz des § 4 Abs. 1 GrEStG- stets nach dem Wert des Grundstückes (Einheitswert) und nicht nach dem Wert der Gegenleistung zu berechnen (VwGH vom 4.12.2003, 2002/16/0246). Vorliegendenfalls wäre also zu Unrecht die "Gegenleistung" für die Berechnung der Grunderwerbsteuer herangezogen worden. Die im Bescheid angeführte Gegenleistung habe also überhaupt unberücksichtigt zu bleiben. Zudem dürfe auch nicht der Verkehrswert, sondern der Einheitswert der Grundstücke herangezogen werden. Auch insofern sei der angefochtene Bescheid rechtswidrig. Der Bw. stellte den "Berufungsantrag" auf Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides oder aber auf Abänderung und Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit 0 €.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde tragend wie folgt begründet:

"Bei gegenständlicher Übergabe wurde sowohl landwirtschaftliches (L) als auch Grundvermögen übergeben. Die Berechnung der Gegenleistung geschieht in der Weise, als die beiden Verkehrswerte (GV u. L) gegenübergestellt werden. Sodann wird die auf das Grundvermögen entfallende Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterworfen und die auf die Landwirtschaft entfallende Gegenleistung durch den Einheitswert ersetzt und ebenfalls der Grunderwerbsteuer unterworfen. Diese Berechnung ist im Bescheid ersichtlich. In der Berufung wurde offenbar übersehen, dass es sich durch das Vorliegen von Grundvermögen um keine reine landwirtschaftliche Übergabe handelt. Es war daher die Berufung abzuweisen."

Der Bw. stellte in der Folge den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF. (im Folgenden: GrEStG) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 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.

Gemäß § 6 Abs. 1 lit. a GrEStG ist als Wert des Grundstückes im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 der Einheitswert anzusetzen, wenn das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) bildet. Wenn ein Teil einer wirtschaftlichen Einheit übergeht ist nach § 6 Abs. 2 der auf das Grundstück entfallende entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen.

Die Berechnung vom Wert der Gegenleistung ist sohin zum Besteuerungsgrundsatz erhoben, die Berechnung vom Wert (Einheitswert) des Grundstückes ist nur in den in Abs. 2 des § 4 GrEStG taxativ aufgezählten Fällen zulässig (VwGH vom 1.7.1982, 82/16/0047, VwGH vom 7.3.1991, 90/16/0021).

Dem Berufungsvorbringen ist, und dies ergibt sich aus dem bekämpften Bescheid deutlich, einleitend Folgendes entgegenzuhalten. Das Finanzamt hat die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke unter Anwendung der (Begünstigungs)Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG und des § 6 Abs. 1 lit. a GrEStG ausgehend vom (einfachen) Wert (Einheitswert) von 1.727,50 € besteuert. Auf die "übrigen Grundstücke" wurde der Besteuerungsgrundsatz des § 4 Abs. 1 GrEStG angewandt, was dazu führte, dass hiefür von der anteilig (aus dem Verhältnis der Verkehrswerte) errechneten Gegenleistung von 92.892, 60 € (= 70,57 % von der gesamten Gegenleistung von 131,631,95 €) die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wurde.

An Sachverhalt liegt dem Berufungsfall zugrunde, dass für die von den beiden Elternteilen übergebenen Liegenschaft EZ X das zuständige Finanzamt unter EW- AZ Zahl.1 zum 1.1.2001, land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, PG F einen Einheitswert von 1.308,11 € festgestellt hat. Für die vom Vater dem Bw. teilweise (zwei Grundstücke daraus) übergebenen Liegenschaft EZ Y war unter EW- AZ Zahl.2, land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, PG W ein

Einheitswert von 1.017,42 € festgestellt. Des weiteren wurde unter dem EW- AZ. Zahl.3 das "Zuhause", Adresse T.1 als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens (Grundstückshauptgruppe: Einfamilienhaus) mit einem (erhöhten) Einheitswert von 13.807,84 € bewertet.

Der Einheitswertbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Hinsichtlich der Beurteilung von Grundstücken als wirtschaftliche Einheit und der festgestellten Wertgröße besteht im Grunderwerbsteuerverfahren eine Bindungswirkung an den Einheitswertbescheid. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, wird also von den Lagefinanzämtern im Bewertungsverfahren bestimmt. Im Grunderwerbsteuerverfahren ist dann das Finanzamt an diese Feststellungen gebunden, wobei maßgebend der Einheitswert zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt ist. Im Berufungsfall ist davon auszugehen, dass mit dem gegenständlichen Rechtsvorgang gegen eine betragsmäßig unbestritten gebliebene Gesamtgegenleistung von 131.631,95 € (Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes und der Graberrichtung/Grabpflege) die als land- und forstwirtschaftliche Betriebe bewerteten wirtschaftlichen Einheiten und eine als Grundvermögen bewertete wirtschaftlichen Einheit dem Bw. übertragen worden waren.

Für die Entscheidung des vorliegen Streitfalles bedeutet dies zum einen, dass auf Grund der Gegenleistung unter Beachtung der Ausführungen im VwGH- Erkenntnis vom 04.12.2003, 2002/16/0246 die in Frage stehende Übergabe der land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften von den Eltern bzw. vom Vater an den Sohn jedenfalls grunderwerbsteuerpflichtig und nach der gesetzlichen Begünstigungsbestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG zu besteuern war. Die im bekämpften Bescheid vorgenommene Berechnung und Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke vom einfachen landwirtschaftlichen Einheitswert ist somit rechtens. Da selbst der Bw. mit der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG unter Hinweis auf dieses VwGH- Erkenntnis argumentiert, erscheint der gestellte Berufungsantrag unverständlich. Zum anderen übersieht aber der Bw. den unbestritten gebliebenen Umstand, dass neben der Übergabe von landwirtschaftlichen Grundstücken auch ein Grundstück des Grundvermögen (das "Zuhause" bewertet als Einfamilienhaus) gegen diese Gegenleistung übergeben worden ist. Auf diese Übergabe eines Wohnhauses und damit einer Liegenschaft des Grundvermögens trifft mangels Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung "ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück" die Begünstigungsbestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG nicht zu, weshalb als Folge des Besteuerungsgrundsatzes des § 4 Abs. 1 GrEStG für den unter Vereinbarung einer einheitlichen Gegenleistung erfolgten Erwerb des Wohngebäudes die Steuer von der aliquoten Gegenleistung vorzuschreiben war (siehe diesbezüglich den Artikel von Dipl. Ing. Dr. Christian Urban, Neuerungen zur "Bäuerlichen Hofübergabe", SWK 2005, Heft 22, S 678, Seite 960ff).

Das Finanzamt hat folglich dem Grunde nach zu Recht betreffend der "übrigen Grundstücke" von der (aliquoten) Gegenleistung und nicht vom Wert des Grundstückes die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Das Berufungsvorbringen, für die Berechnung der Grunderwerbsteuer sei der Einheitswert und nicht die Gegenleistung heranzuziehen, vermochte daher keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides aufzuzeigen, denn bezogen auf das übergebene Wohnhaus ("Zuhause") war gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, während für die übergegebenen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke die Berechnung in Übereinstimmung mit dem Berufungsvorbringen gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG vom Wert (Einheitswert) des Grundstückes erfolgt ist.

Dem weiteren Vorbringen, *"Zudem darf auch nicht der Verkehrswert, sondern der Einheitswert der Grundstückes herangezogen werden. Auch insofern ist der angefochtene Bescheid rechtwidrig"* wird Folgendes entgegengehalten: Wie oben bereits ausgeführt, wurde bezüglich der übergegebenen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG vom einfachen Einheitswert vorgeschrieben. Hinsichtlich der "übrigen Grundstücke" wurde die Steuer aber unzweifelhaft nicht vom Verkehrswert, sondern gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG von der (anteiligen) Gegenleistung festgesetzt. Die im bekämpften Bescheid angeführten Verkehrswerte der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (34.550 €) und der übrigen Grundstücke (82.847 €), deren betragsmäßige Höhe im Übrigen unbestritten geblieben ist, bildeten lediglich die Ausgangslage für die Ermittlung jenes Verhältnisses (29,43 % zu 70,57 %), nach dem die Gesamtgegenleistung aufgeteilt wurde. Von der Gesamtgegenleistung von 131.631,95 € entfiel wie aus dem Bescheid ableitbar auf die "übrigen Grundstücke" die (aliquote) Gegenleistung von 92.892,60 € (= 70,57 % von 131.631,95 €) und diese Gegenleistung (und nicht der Verkehrswert) bildete die Bemessungsgrundlage bei der Steuervorschreibung für die "übrigen Grundstücke". Sollte allerdings mit dem obzitierten Berufungsvorbringen eingewendet werden, die Aufteilung sei im Verhältnis der Einheitswerte (EW-L u. F.: 1.727,50 € und EW- GV: 13.807,84 €) und nicht im Verhältnis der Verkehrswerte vorzunehmen, dann vermag dieser Einwand für das Berufungsbegehren des Bw. schon deshalb nichts zu bringen, besteht doch dann ein Verhältnis von 11,12 % zu 88,88 %, weshalb die (aliquote) Gegenleistung für die "übrigen Grundstücke" 116.994,48 € (= 88,88 % von 131.631,95 €) und nicht die bislang vom Finanzamt angesetzten 92.892,60 € betragen würde. Der Bw. kann sich daher im Streitfall keinesfalls dadurch beschwert erachten, wenn das Finanzamt den Verhältnisprozentsatz entsprechend der diesbezüglich bestehenden Verwaltungspraxis aus den Verkehrswerten und nicht aus den (einfachen) Einheitswerten ermittelt hat. Die rechtlichen Gründe aber, warum

bezüglich des Wohnhauses ("Zuhaus") die Grunderwerbsteuer nicht vom (Einheits)Wert des Grundstückes zu berechnen war, wurden bereits eingangs ausführlich dargelegt.

In diesem Zusammenhang bleibt ergänzend noch Nachstehendes auszuführen. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.11.2004, 2004/16/0095 hat dieses Höchstgericht in einem (gemischten) Schenkungssteuerfall obiter dictum bezüglich der Übergabe einer Landwirtschaft und eines Wohngebäudes gegen eine Gegenleistung Folgendes ausgesprochen: *"Allerdings ergibt eine- im Rahmen der Beschwerdepunkte von Amts wegen durchgeföhrte – Überprüfung dieser Berechnung, dass der Anteil der Gegenleistung nicht der von der Behörde errechnete Betrag von S 352.038,46 sein kann, weil die beiden Einheitswerte von S 199.000 – und S 226.000- im Verhältnis von rund 47 % zu 53 % zueinander stehen, der hier maßgebliche Prozentsatz von 53 % aber von der gesamten (sich aus der Aktenlage ergebenden) Gegenleistung von S 972.000 einen Betrag von circa S 515,160 ergibt. Wie die belangte Behörde einen Betrag von S 352.038,46 errechnet hat, kann nicht nachvollzogen werden."* Aus diesem Erkenntnis leitet der Autor des vorbezeichneten Artikels (siehe nochmals SWK 2005, Heft 22, S 678, Seite 960 ff) allgemein ab, der VwGH habe eine Aufteilungsmodalität nach Maßgabe der einfachen Einheitswerte vorgeschlagen. Das fortgesetzte Verfahren (siehe Berufungsentscheidung RV/1198-L /04) trug diesem Erkenntnis Rechnung und berechnete die anteilige Gegenleistung vom Einheitswert. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde vom Finanzamt eine Amtsbeschwerde erhoben.

Unter Beachtung des Umstandes, dass zum einen im Gegenstandsfall sich der Bw. durch die vorgenommene Berechnung der aliquoten Gegenleistung ausgehend vom Verhältnis der Verkehrswerte nicht beschwert erachten konnte, würde doch die Berechnung im Verhältnis der einfachen Einheitswerte im Ergebnis zu einer höheren Gegenleistung führen als die Berechnung im Verhältnis nach den Verkehrswerten und zum anderen gegen die Berufungsentscheidung RV/1198-L /04 eine Amtsbeschwerde wegen der darin erfolgten Aufteilung im Verhältnis der einfachen Einheitswerte vorliegt, und idF nicht schlichtweg auszuschließen ist, dass das Höchstgericht in Fällen einer "nachvollziehbaren" Berechnung die bisherige Verwaltungspraxis der Berechnung des Aufteilungsverhältnisses nach den Verkehrswerten als rechtens beurteilt, sieht die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Streitfall keine den Bw. konkret belastende Rechtswidrigkeit darin, wenn bei der Ermittlung der Gegenleistung die Aufteilung im Verhältnis der Verkehrswerte und nicht der einfachen Einheitswerte erfolgt.

Zusammenfassend vermochte das Berufungsvorbringen keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides aufzuzeigen. Über die Berufung war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. September 2006