



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Robert Bencsics, 7400 Oberwart, Steinamangererstr. 4, vom 1. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. September 2003 und 1. September 2003, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

- 1) Die Berufung betreffend Grunderwerbsteuer wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Berufung betreffend Schenkungssteuer wird
 - a) hinsichtlich des Erwerbsvorganges mit WR als unbegründet abgewiesen
 - b) hinsichtlich des Erwerbsvorganges mit MR als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:
die Schenkungssteuer wird festgesetzt
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 8% von dem gemäß § 28 ErbStG gerundeten Betrag in Höhe von € 2.859,-- mit € 228,72
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2% vom steuerlich maßgebenden Betrag der Grundstücke in Höhe von € 3.299,-- mit € 65,98
sohin im Gesamtbetrag von **€ 294,72.**

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 15.2.2002 übertrugen die Ehegatten WuMR an ihren Sohn und ihre Schwiegertochter die nunmehrige Berufungswerber, (Bw.) je zur Hälfte (sohin übernahmen die Bw. je ein Viertelanteil von den Übergebern) land- und forstwirtschaftlich genutztes Vermögen mit einem anteiligen dreifachen Einheitswert von € 24.420,-- und dem

Grundvermögen zuzurechnendes Vermögen ("Wohnungswert") mit einem dreifachen Einheitswert von € 24.854,--.

Laut Punkt Zweitens des Vertrages bedingten sich die Übergeber die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes am vertragsgegenständlichen Haus aus, welches aus der alleinigen Benützung gewisser im Erdgeschoss des Hauses gelegenen Wohnräume besteht, sowie die Instandhaltung des Hauses und Ausgedingsrechte.

Diese Gegenleistung war von den Vertragsparteien kapitalisiert mit einem Betrag von € 34.560,-- bekannt gegeben worden.

Die Grunderwerbsteuer wurde für alle 4 Erwerbsvorgänge in Höhe von jeweils € 170,87 (sohin im Gesamtbetrag von insgesamt € 683,48) selbst berechnet, wobei hinsichtlich der landwirtschaftlichen Grundstücke die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs.2 Z.2 GrEStG jeweils vom anteiligen 1fachen Einheitswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke mit € 40,70 berechnet wurde und hinsichtlich des Grundvermögens (Wohnungswert) wurde jeweils die anteilig darauf entfallende Gegenleistung als Bemessungsgrundlage zu Grunde gelegt und die darauf entfallende Grunderwerbsteuer in Höhe von € 130,17 berechnet.

In weiterer Folge wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien eine Kopie des Übergabsvertrages, eine Erklärung der Betriebsübertragung (NeuFö3), ein Antrag auf Erstattung NeuFö4 und die Kopie der Zahlungsbelege vorgelegt.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien erließ daraufhin hinsichtlich der Erwerbsvorgänge mit MR, die - wie aus dem Akt ersichtlich ist - den landwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet hatte,

Grunderwerbsteuerbescheide gemäß § 201 BAO und setzte die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 58,28 (ausgehend von einer auf den Wohnungswert entfallenden Gegenleistung in Höhe von € 2.914,--) fest, sodass sich eine Gutschrift in Höhe von € 112,59 ergab.

Begründend führte das Finanzamt aus: „Für den Erwerb von MR wurde vorläufig Befreiung gemäß NeuFöG gewährt. Die Aufteilung der gesamten Gegenleistung im Verhältnis 2:1 des EW I zu EW II. Daher entfällt auf EW II eine Bemgrdl von € 2.914,--, die der Grest zu unterziehen ist. Da eine sogenannte gemischte Schenkung vorliegt kann § 4(2)2 GrEStG nicht zur Anwendung kommen. Die Schenkung des nicht land- u. fw. Grdst. wird in einem gesonderten Bescheid vorgeschrieben.“

Hinsichtlich des Erwerbes von WR wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit Bescheiden vom 29. 8. 2003 den Antrag der Bw. auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer nach den Bestimmungen des NeuFöG ab, mit der Begründung, dass der landwirtschaftliche Betrieb von MR geführt wurde und Herr WR bereits Pensionist war. –

(diese Bescheide erwuchsen nach Erlassung der Berufungsvorentscheidungen vom 2.1.2004 in Rechtskraft).

Mit weiteren Bescheiden wurde die Schenkungssteuer festgesetzt und zwar hinsichtlich des Erwerbsvorganges der Bw. mit

MR in Höhe von € 264,46 , wobei für die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens die Befreiung gem § 15a ErbStG gewährt wurde
und

WR in Höhe von € 294,70 wobei die Befreiung gem § 15a ErbStG - mit der Begründung, dass der Betrieb von MR geführt wurde - nicht gewährt wurde.

Gegen alle Bescheide wurde Berufung erhoben und ausgeführt:

"Mit zwei der insgesamt drei vorgenannten Steuerbescheide wurden mir für den Erwerb eine ideellen Hälfteanteiles der meinen Schwiegereltern je zur Hälfte gehörenden, zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Liegenschaften eine Schenkungssteuer vorgeschrieben.

Desweiteren wurde mit dem Grunderwerbsteuerbescheid die Grunderwerbsteuer mit € 52,28 festgelegt.

.....

Innerhalb offener Frist erhebe ich gegen diese Bescheide

BERUFUNG

mit folgender Begründung:

a) Für den Erwerb der Vertragsobjekte war durch Dr. Kurt Lehner im Wege der Selbstberechnung die Grunderwerbsteuer mit jeweils € 170,87 für den väterlichen und den mütterlichen Teil festgesetzt worden. Hiebei wurde in Ansehung zu den Gesamtliegenschaften für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke der einfache Einheitswert in Höhe von S 112.000,--, für das sonstige bebaute Grundstück der dreifache Einheitswert von S 342.000,-- herangezogen, die Gegenleistungen mit insgesamt € 34.560,-- bewertet und § 4 Abs. 2 Ziff. 2 Grunderwerbsteuergesetz zur Anwendung gebracht.

Ausgehend vom einfachen Einheitswert für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und vom dreifachen Einheitswert für das sonstige bebaute Grundstück sind nämlich die Gegenleistungen höher als der steuerlich maßgebliche Wert der Vertragsobjekte.

Die Heranziehung des dreifachen Einheitswertes auch für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zur Beurteilung, ob § 4 (2) 2 leg.cit. zur Anwendung kommt, entbehrt der rechtlichen Grundlage, da prinzipiell im österreichischen Steuerrechtssystem der einfache Einheitswert die grundsätzliche Basis und der durch das Bundesgesetz BGBl. I 2000/142 eingeführte dreifache Einheitswert die Ausnahme in den gesetzlich genau bezeichneten Fällen darstellt.

Die Beurteilung der Voraussetzungen des § 4 (2) 2 leg. cit. hat daher mangels einer ausdrücklichen Anordnung, dass der dreifache Einheitswert heranzuziehen ist, vom einfachen Einheitswert auszugehen.

Dies bedeutet, dass es sich ausschließlich um ein entgeltliches, grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft handelt, und keine Schenkungssteuer anfällt, sondern nur Grunderwerbsteuer in der im Wege der Selbstberechnung ermittelten Höhe.

b) werden von mir zumindest in Ansehung des von MR erworbenen Anteiles die Begünstigungen des NeuFöG in Anspruch genommen, da es sich beim Übergabsvertrag um eine Betriebsübereignung gemäß § 5 a NeuFöG handelt. Eine teilweise Anwendung wurde von der Behörde offenbar bejaht.

Zum Betrieb gehören nicht nur die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke, sondern auch die als „sonstiges bebautes Grundstück“ geführten, dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden Gebäude.

Für dieses „sonstige bebaute Grundstück“ wurde ein Wohnungswert im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertbescheides zu AZ.. des Finanzamtes Oberwart festgelegt.

Daraus ist abzuleiten, dass das Gebäude einen Bestandteil des Betriebsvermögens darstellt, andernfalls wäre eine Bewertung z.B. als Einfamilienhaus oder Mietwohngrundstück vorzunehmen gewesen sein.

Daher ist die gesamte, von mir entrichtete Grunderwerbsteuer für das Rechtsgeschäft mit MR in Höhe von € 170,87 zu erstatten.

c) Sollte den obigen Ausführungen nicht gefolgt werden, so bedeutet die Tatsache, dass der zu grundgelegte Wert der Vertragsobjekte über dem Wert der Gegenleistungen liegt, nicht, dass die Anwendung des § 4 (2) 2 zur Gänze ausgeschlossen bleibt. Im Sinne des Grundsatzes der „isolierten Betrachtungsweise“ ist diese zitierte Bestimmung diesfalls auf den entsprechenden Teil, der der Grunderwerbsteuer unterliegt, anzuwenden.

Dabei ergibt sich eine Berechnung laut der beiliegenden handschriftlichen Aufzeichnung.

d) Hinsichtlich des Erwerbes von MR wurde die Begünstigung des § 15 a Erbschaftssteuergesetz gewährt, jedoch nur bezüglich des „land- und forstwirtschaftlichen Vermögens“. Im Sinne der unter b) dargelegten Ausführungen stellt auch das „sonstige bebaute Grundstück“ als Bestandteil des Gesamtbetriebes ein steuerbegünstigtes Vertragsobjekt dar.

Demnach wäre bei der Ermittlung der Schenkungssteuer bezüglich des Teiles der MR ein weiterer Freibetrag zum Abzug zu bringen, sodass keine Schenkungssteuer an fällt, auch nicht ein Grunderwerbsteueräquivalent, da § 15 a ErbStG von der Steuerfreiheit der Erwerbe spricht, etwa im Gegensatz des steuerfreien Betrages nach § 14, welcher auf die Steuer nach § 8 Abs. 1 oder Abs. 3 beschränkt ist.

Aus den obigen Ausführungen werden folgende Anträge gestellt:

- 1.) Die Schenkungssteuerbescheide vom 1.9.2003, Erf. Nr. , Steuernummer 054/0038, für den Übergabsvertrag, abgeschlossen zwischen WuMR mit ihrem Sohn Ing. HR (ihrer Schwiegertochter SR) wollen infolge Anwendung des § 4 (2) 2 Grunderwerbsteuergesetz zur Gänze aufgehoben werden.
- 2.) Die Begünstigungen des NeuFöG wollen -- zumindest in Ansehung des von MR erworbenen Anteiles für sämtliche Vertragsobjekte gewährt und der Grund-erwerbsteuerbescheid entsprechend geändert werden, als eine Grunderwerbsteuergutschrift von € 170,87 festgestellt wird.
- 3.) In eventu wollen diese Steuerbescheide insofern abgeändert werden, als die Grunderwerbsteuer infolge (teilweiser) Anwendung des § 4 Abs. 2 Ziff. 2 GrEStG hinsichtlich des entgeltlichen Teiles mit € 57,60 festzusetzen ist.
- 4.) In eventu wolle in Abänderung des Schenkungssteuerbescheides hinsichtlich der MR unter Berücksichtigung des § 15 a ErbStG keine Schenkungssteuer festgesetzt werden."

Mit Berufungsvorentscheidungen jeweils vom 17.12.2003 wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Berufungen ab und führte aus:

- hinsichtlich der Grunderwerbsteuer:

"Nach § 4 Abs.1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Vom Wert des Grundstückes ist die Grunderwerbsteuer nach Abs.2 Z.2 dieser Gesetzesstelle zu berechnen. In diesen Fällen ist nach § 6(1)a GrEStG der Einheitswert anzusetzen. Im §3(1)2 GrEStG wird jedoch bestimmt, dass Schenkungen unter einer Auflage sowie Schenkungen unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen sind, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder Gegenleistung übersteigt. Hier ist nach §6(1)b GrEStG als Wert des Grundstückes das 3-fache des Einheitswertes anzusetzen. Dass bei der Überprüfung, ob ein vollkommen entgeltlicher oder teilweise unentgeltlicher Erwerbsvorgang vorliegt als Wert das 3fache des Einheitswertes anzusetzen ist, ergibt sich auch aus dem § 19(2) ErbStG.

Nicht zum LW - Betrieb gehören gem. BewG der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes gem. BewG. Daher ist von der auf den über steigenden Wohnungswert entfallenden Gegenleistung und vom unentgeltlich übertragenen Anteil Schenkungssteuer vorzuschreiben."

- hinsichtlich der Schenkungssteuer

„Nicht zum LW—Betrieb gehören gem. BewG der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes gem. G33(2) BewG. Daher ist von der auf den übersteigenden Wohnungswert entfallenden Gegenleistung und vom unentgeltlich übertragenen Anteil Schenkungssteuer vorzuschreiben.“

Am 31.12.2003 wurde der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt und weiters auf die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 4.12.2003, Zl. 2002/16/026-6 hingewiesen.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt, nach Rücksprache mit dem Vertreter der Bw., jeweils eine 2. Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Grunderwerbsteuerbescheide für den Erwerbsvorgang mit MR und hinsichtlich der Schenkungssteuerbescheide für die Erwerbsvorgänge mit WuMR.

Während das Finanzamt unverändert

- an der Grunderwerbsteuervorschreibung mit jeweils € 58,28
- und der Schenkungssteuer bezüglich der Erwerbsvorgänge mit WR festhielt

kam es hinsichtlich der Erwerbsvorgänge mit MR bezüglich der Schenkungssteuer jeweils zu einer Verböserung und es wurde ein Betrag von € 294,70 anstelle € 264,46 erhoben.

Dagegen wurde neuerlich der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzustellen – worüber auch kein Streit besteht – dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien auf Grund der Bestimmung des § 201 Abs.1 die besagt wann eine Abgabe deren Selbstberechnung angeordnet oder gestattet ist bescheidmäßig festzusetzen ist – berechtigt war, die Grunderwerbsteuer hinsichtlich der Erwerbsvorgänge mit MR bescheidmäßig festzusetzen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 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.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG sind für die Übergabe der Landwirtschaft erfüllt. Für diesen Teil der Übergabe ist die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert zu berechnen. Nicht erfüllt werden die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG jedoch für das übergebene Wohnhaus. Bei diesem Vermögen handelt es sich – wie nachfolgend dargelegt - nicht um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück.

Zur Befreiung nach § 15a ErbStG hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11. November 2004, 2004/16/0095 ua. Folgendes ausgeführt:

"Die mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, eingeführte Bestimmung des § 15a ErbStG lautet auszugsweise:

"(1) Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat..., bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000,-- EUR (Freibetrag) steuerfrei.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;

...

(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes, ..."

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu dieser Bestimmung (1766 BlgNR XX.GP) sollten als begünstigungsfähiges Vermögen gemäß Abs. 2 Betriebe und Teilbetriebe angesehen werden, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte unter anderem aus Land- und Forstwirtschaft bezogen werden.

Gemäß § 1 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Abschnitts des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 19 bis 68) nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch unter anderem für die Erbschafts- und Schenkungssteuer und die Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 19 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Abs. 1). Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 19 bis 68) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird (Abs. 2).

§ 33 BewG lautet auszugsweise:

"Wohnungswert

(1) Wohnungswert ist der Wert der Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen. Der Wohnungswert ist bei den unter § 29 Z. 1 und 3 genannten Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bis zu einem, nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelten Wohnungswert von 2.180,185 Euro (bis 31. Dezember 2001 S 30.000,--) Bestandteil des Vergleichswertes (§ 39).

(2) Übersteigt jedoch der nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelte Wohnungswert den in Abs. 1 genannten Betrag, so ist der den Betrag von 2.180,185 Euro (S 30.000,--) übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstiges bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z. 5) dem Grundvermögen zuzurechnen."

Die Bezugnahme im § 19 ErbStG auf die Maßgeblichkeit des Bewertungsgesetzes und die dort im § 33 BewG vorgenommene Zuordnung des einen bestimmten Betrag übersteigenden Wohnungswertes zum Grundvermögen lassen die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht, die Gebäude seien dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen, schon auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht zu.

Auch in der Literatur wird die Meinung vertreten, der übersteigende Wohnungswert sei nicht nach § 15a ErbStG begünstigt, es sei denn, es handle sich um Betriebsvermögen; die genannte Norm sei als Befreiungsbestimmung anzusehen, durch die ein großer Teil der Erwerbe von produktiv eingesetztem Vermögen, das bisher gegenüber Grundvermögen oder

endbesteuertem Kapitalvermögen benachteiligt war, steuerfrei gestellt worden sei (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Rzn 1 und 6 zu § 15a ErbStG).

Die belangte Behörde ist daher zutreffend davon ausgegangen, dass das in Rede stehende Gebäude - unter Abzug des Freibetrages - dem Grundvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen und deshalb von der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht umfasst ist."

Auch im vorliegenden Fall wurde für einen Teil des übergebenen Vermögens ein "Wohnungswert" iSd § 33 BewG festgestellt, der dem Grundvermögen und nicht dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen ist, weshalb die Befreiung von der Schenkungssteuer nach § 15a ErbStG nicht auf den gesamten Erwerbsvorgang anwendbar ist.

Für die Grunderwerbsteuer sieht § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG eine Befreiung von steuerbaren Vorgängen vor, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 leg.cit. in unmittelbaren Zusammenhang stehen, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75.000,00 € nicht übersteigt. In § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF und BMJ, BGBl. II 2002/483, betreffend die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben ist unter anderem normiert, dass ein Betrieb im Sinne des § 5a NeuFöG unter anderem der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dienen muss.

Unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist der gemäß § 4 Z 1 der Gewinn (§§ 4 bis 14) zu verstehen. Es ist demnach der allgemeine, aus § 4 EStG 1988 ableitbare Betriebsvermögens- bzw. Privatvermögensbegriff maßgebend.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Hingegen zählen zum notwendigen Privatvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen und dessen Angehörigen dienen, das sind alle in der privaten Sphäre genutzten Gegenstände. Darunter fällt etwa auch jenes sonstige Grundvermögen, das dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dient.

Kraft der Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 BewG in Verbindung mit Abs. 1 Z 1 des § 30 gilt der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes ausdrücklich nicht als Teil des landwirtschaftlichen Vermögens. Damit dient der übersteigende Wohnungswert aber nicht der Einkünfterzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988. Gerade bei pauschalierten Landwirten ist für die Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens maßgeblich (vgl. § 1 Abs. 2 LuF PauschVO 2002, BGBl. II 2001/54) und dieser Einheitswert gilt auch als Einheitswert des land-

und forstwirtschaftlichen Betriebes. Der (übersteigende) Wohnungswert im Sinne des § 33 Abs. 2 BewG bleibt bei der Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft außer Ansatz.

Nach der Verordnung des BMF und BMJ, BGBl. II 2002/483, sind nur die für einen Betrieb, der der Einkünfteerzielung auf Land- und Forstwirtschaft dient, erforderlichen Vermögensübertragungen vom Anwendungsbereich des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG umfasst und nicht auch der (übersteigende) Wohnungswert nach § 33 Abs. 2 BewG, da dieser dem Grundvermögen zuzurechnen ist. Daher ist dieser Wohnungswert nicht von der Begünstigung nach dem NeuFöG umfasst und die Grunderwerbsteuer ist von der (anteiligen) Gegenleistung zu berechnen.

Es kann daher den Berufungsbegehren, wonach auf Grund der Anwendung der Befreiungsbestimmungen des § 5a NeuFöG und des § 15a ErbStG keine Schenkungssteuer und keine Grunderwerbsteuer (auch hinsichtlich der Erwerbsvorgänge mit MR) vorzuschreiben sei, nicht Rechnung getragen werden.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist Folgendes zu sagen:

1) Zur Grunderwerbsteuer:

Hier ergibt sich keine Änderung.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach Abs. 2 Z 2 leg. cit. ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an (...) überlassen wird. Die mit dem gegenständlichen Vertrag erfolgte Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ist gemäß § 5a NeuFöG von der Grunderwerbsteuer befreit, weshalb im gegenständlichen Fall als Bemessungsgrundlage die anteilige Gegenleistung für den "übersteigenden Wohnungswert" anzusetzen war.

2) Zur Schenkungssteuer:

Hinsichtlich der Erwerbsvorgänge mit WR ergibt sich keine Änderung der Bemessungsgrundlage.

Hinsichtlich der Erwerbsvorgänge mit MR tritt eine Änderung zum Bescheid insofern ein, als die Übertragung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zur Gänze den Bestimmungen des § 4 Abs 2 Z. 2 GrEStG unterlag und damit keine der Befreiung des § 15 a ErbStG zugängliche Vermögensarten schenkungsweise übertragen wurden.

Bezüglich der Berechnung wird auf die Ausführungen der 2. Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Wien, am 22. Februar 2008