



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. Juni 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1, 4 und 6 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, im Betrag von € 2.699,76 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 18. Juni 2008 hat T, geb. 1930, seinem Sohn J (= Berufungswerber, Bw) die Liegenschaft in EZ1, landwirtschaftlicher Betrieb "TH", auf den Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung übergeben. Als Gegenleistung wurde in dem auf dem zugehörigen Gst1 befindlichen Wohnhaus die Einräumung eines lebenslangen, unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes für den Übergeber samt Ehegattin im Umfang der ausschließlichen Benützung eines Schlafzimmers im Ausmaß von 19 m² sowie der Mitbenützung weiterer Räumlichkeiten vereinbart; das Benützungsrecht wurde mit monatlich € 100 bewertet. Unter Punkt VI. wurde die Steuerbemessung vom Einheitswert gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz beantragt.

In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 wurde der Einheitswert (EW) des landwirtschaftlichen Grundstückes zu EW-AZ1 des Finanzamtes Kufstein-Schwaz mit € 436,04 angeführt und dazu die EW-Abfrage betr. den Übergeber T, geb. 1930, sowie ein Berechnungsblatt betr. den Barwert des Nutzungsrechtes (mtl. Wert € 100, verbundene

Rente) vorgelegt. Der diesbezüglich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen sich ergebende Wert von € 12.953,96 wurde als Gegenleistung verzeichnet.

Vom Finanzamt wurde erhoben, dass zu Gst1 in EZ1, bewertet als eigene wirtschaftliche Einheit als gemischt genutztes Grundstück zu EW-AZ2, zuletzt zum 1. Jänner 2006 (Wertfortschreibung) ein EW von erhöht € 23.300 festgestellt worden war.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 26. Juni 2008, StrNr, - neben der Grunderwerbsteuer von der auf das sonstige Grundstück entfallenden Gegenleistung von € 12.486,60 – ausgehend vom dreifachen EW für das sonstige (gemischt genutzte) Grundstück = € 69.900 abzüglich der Gegenleistung und unter Berücksichtigung des Freibetrages € 2.200, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 55.214 die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) und Abs. 4 ErbStG im Betrag von gesamt € 3.356,84 vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Bescheid vom 26. Juni 2008).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, zum Zeitpunkt der Vertragserstellung habe der Vertragsverfasser eine elektronische EW-Abfrage zu T, geb. 1930, durchgeführt. Es sei nur **ein** EW, nämlich zum landwirtschaftlichen Betrieb unter EW-AZ1 in Höhe von € 436,04, ausgewiesen und entsprechend in der Abgabenerklärung angeführt worden. Ein weiterer EW von € 23.300 betr. ein gemischt genutztes Gst, lautend auf den Übergeber als Eigentümer, sei bei Vertragserrichtung nicht aktenkundig gewesen. Da die Voraussetzungen hinsichtlich einer landwirtschaftlichen Übergabe gegen Sicherung des Lebensunterhaltes (Einräumung eines Wohnrechtes) iSd § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG vorlägen, sei zum Einen die Grunderwerbsteuer lediglich vom einfachen EW von € 436,04 zu bemessen, der weniger als der nach § 3 GrEStG maßgebende Wert von € 1.100 betrage, sodass keine Grunderwerbsteuer anfalle. Zum Anderen liege insbesondere keine rechtliche Grundlage für die Bemessung und Verschreibung von Schenkungssteuer vor, sodass beide Bescheide ersatzlos zu beheben seien.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 wurde dahin begründet, dass neben dem landwirtschaftlichen EW der weitere EW aktenkundig sei, was dadurch zum Ausdruck komme, dass in der (elektronischen) EW-Mitteilung bei EZ1 der Zusatz "teilw" = "teilweise" angebracht sei. Eine Rechtsgrundlage für die Schenkungssteuervorschreibung sei daher gegeben.

Im Vorlageantrag vom 4. September 2008 wurde ergänzend vorgebracht, im Hinblick auf den Entfall der Schenkungssteuer zum 1. August 2008 habe sich eine außerordentliche Rechts-situation ergeben. Darauf gründend habe der Vertragsverfasser eine elektronische EW-Abfrage zum Übergeber, geb. 1930, eingeholt mit dem Ergebnis, dass nur ein landwirt-

schaftlicher EW von € 436,04 bestehe. Da sohin ein Steueranfall auch bei alter Rechtslage nicht gegeben gewesen sei, wäre der Übergabsvertrag am 18. Juni 2008 abgeschlossen bzw. der 1. August 2008 nicht abgewartet worden. Wie sich nunmehr herausstelle, bestehe ein weiterer EW zum übergebenen Grundbesitz. Allerdings sei dazu als Eigentümer der Sohn des Bw, nämlich T jun., geb. 1979, in der EDV angeführt. Diese in der alleinigen Einflussphäre der Bewertungsstelle gelegene und völlig unerklärliche Fehlbezeichnung habe dazu geführt, dass zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung keinem der Beteiligten dieser weitere EW bekannt gewesen sei und daher diese nachweisliche Fehlangabe (falsch bezeichneter Eigentümer) zu einer Entscheidung über den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geführt habe. Demzufolge entbehrten beide Bescheide jeglicher Rechtsgrundlage.

Die Einsichtnahme in den Bewertungsakt EW-AZ2 samt elektronischer Abfrage sowie eine telefonische Rücksprache bei der zuständigen Bewertungsstelle des FA Schwaz durch den UFS hat Folgendes ergeben:

Der letzte, jedenfalls ordnungsgemäß an T sen. als Eigentümer erlassene und rechtskräftige EW-Bescheid ist jener zum Stichtag 1. Jänner 1983, worin der EW mit erhöht ATS 270.000 = € 19.621,66 festgestellt wurde. Ca. im Jahr 2001 erfolgte die technische Umstellung bzw. "Überleitung" des Bewertungsaktes auf EDV bzw. Automatisierung, in deren Zuge versehentlich die Zuordnung an ein falsches Steuersubjekt, nämlich an T jun., geb. 1979, in der EDV erfolgte. Erst aufgrund einer Vorsprache des Bw und seines Sohnes am 7. Juli 2008 ist beim FA Schwaz hervorgekommen, dass – lt. dortigem Aktenvermerk – die Überleitung mit einem falschen Steuersubjekt verknüpft worden war; es wurde am selben Tag eine Berichtigung durchgeführt und ein "Subjekttausch" auf den zutreffenden Eigentümer T sen. vorgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG (idF noch vor BGBl I 2007/9 in Geltung ab 1.8.2008) unterliegen der Schenkungssteuer nach Z 1 Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechtes sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

1. Besteuerung bei landwirtschaftlicher Übergabe:

Bei bäuerlichen Übergabsverträgen handelt es sich um Verträge eigener Art mit erb- und familienrechtlichen Elementen, wodurch der Übergeber in einer verfrühten Erbfolge und lebzeitigen Vermögensabhandlung seine bäuerliche Wirtschaft, sein Unternehmen oder sein Vermögen abtritt (VwGH 19.5.1983, 82/15/0110).

a) Wenn dabei die vom Übernehmer zu erbringenden Gegenleistungen (zB Ausgedinge, Entfertigungen etc.) den Wert der erworbenen Liegenschaften übersteigen, dann läge ein **rein entgeltliches**, allein der Grunderwerbsteuer unterliegendes Rechtsgeschäft vor.

Diesfalls würde, wenn ausschließlich ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück übertragen wird, die Bestimmung nach § 4 Abs. 2 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idGF, zur Anwendung gelangen, wonach bei einer derartigen Übergabe ua. an ein Kind zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers die Steuer vom Wert des Grundstückes, dh. vom einfachen Einheitswert, zu bemessen ist.

Werden land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gleichzeitig mit einem Grundstück anderer Art übergeben, so werden zwei verschiedene Grundstücke übertragen. Die Gesamtgegenleistung ist diesfalls im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte aufzuteilen. Die dabei proportional auf die sonstigen Grundstücke entfallende Gegenleistung unterliegt – neben dem einfachen EW beim landwirtschaftlichen Grundstück nach § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG – der Grunderwerbsteuer (vgl. VwGH 17.5.1990, 89/16/0071).

b) Ein Übergabsvertrag kann auch eine **gemischte Schenkung** darstellen, wenn der Wert der dem Übernehmer obliegenden Gegenleistung wesentlich geringer ist als der Sachwert der überlassenen Liegenschaft (vgl. VwGH 19.10.1995, 95/16/0133). Stehen Leistung und Gegenleistung (Kapitalwert des Ausgedinges, Leistung an Dritte) im Übergabsvertrag in einem offenbaren Missverhältnis, welches in Gegenüberstellung der Verkehrswerte zu beurteilen ist, so **ist** hinsichtlich der Wertdifferenz eine von den Parteien – insbesondere bei Vorliegen eines nahen Verwandtschaftsverhältnisses (vgl. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241) – beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung, die aus einem Kauf und einer Schenkung besteht, **anzunehmen** (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Insoweit die Einheitswerte der übergebenen Liegenschaften sohin die Gesamtgegenleistung übersteigen, unterliegt in diesem Umfang der unentgeltliche Erwerb der **Schenkungssteuer**.

2. Einheitswert:

Bei Schenkungen (Zuwendung noch vor dem 1. August 2008) ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen.

Nach dessen Abs. 1 richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist ua. für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen und für inländisches Grundvermögen (ab 2001) das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach § 2 Abs. 1 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Zum Grundvermögen gehört nach § 52 Abs. 1 BewG nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 29 f. BewG) gehört. Gemischt genutzte Grundstücke zählen nach § 53 Abs. 5 BewG als bebaute Grundstücke zum Grundvermögen.

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung, dh. im abgeleiteten Abgabenverfahren, ist grundsätzlich der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171) maßgebend; der diesbezügliche Feststellungsbescheid des jeweils zuständigen Lagefinanzamtes ist daher - und zwar sowohl was die Höhe des EW, die Art des Grundstückes als auch die Zurechnung angeht – verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen und damit gemäß § 192 BAO für Abgabenbescheide bindend (vgl. VwGH 22.10.1992, 91/16/0044).

Nach der einhelligen Judikatur und Lehre (vgl. *Ritz*, FJ 1997, 71, "Schenkungssteuer: Rechtsschutz bei Abänderung von Einheitswertbescheiden"; *Ellinger/Wetzel*, BAO Wien 1980, 73, Anmerkung zu § 97; *Stoll*, BAO 1994, S. 1019; *Ritz*, BAO³, Rz 9 zu § 97) besteht diese Bindung allerdings nur dann, wenn der Grundlagenbescheid gegenüber dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides wirksam geworden ist. Eine Bindung für das Abgabenverfahren des Geschenknehmers entfaltet daher ein **an den Geschenkgeber gerichteter** Einheitswertbescheid nur nach Maßgabe des § 191 Abs. 4 BAO (Wirkungsfiktion) iVm § 97 Abs. 2 BAO (Zustellfiktion).

Nach § 191 Abs. 1 lit a BAO **ergeht** der Einheitswertbescheid an denjenigen, dem die wirtschaftliche Einheit zugerechnet wird.

Die Bindungswirkung für die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen setzt die **wirksame** Zustellung (Bekanntgabe) des betreffenden Grundlagenbescheides an denjenigen voraus, für den die Bindung bestehen soll (vgl. VwGH 6.4.1995, 93/15/0088).

Im Gegenstandsfalle steht anhand der durchgeführten Erhebungen (siehe eingangs) fest, dass von Seiten des Lagefinanzamtes ca. im Jahr 2001 im Rahmen der Überleitung des Bewertungsaktes EW-AZ2 betr. das gemischt genutzte Grundstück (Gst1, Grundvermögen) irrtümlich eine Zurechnung an T jun., geb. 1979, anstelle des tatsächlichen Eigentümers und Übergebers T sen. vorgenommen wurde; eine diesbezügliche Berichtigung wurde erst im Juli 2008 durchgeführt. Demzufolge ist der am 13. Jänner 2006 erlassene Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2006 (Wertfortschreibung, erh. EW € 23.300), auf den das Finanzamt seine Bemessung gestützt hat, an T jun. als denjenigen ergangen, dem diese wirtschaftliche Einheit (fälschlich) zugerechnet worden war. Insofern ist dieser Bescheid dem Übergeber nie rechtswirksam zugegangen und kann daher nach dem Obgesagten keinerlei Bindungswirkung im Hinblick auf den gegenständlichen abgeleiteten Bescheid bestehen, da es sich um keinen "an den Geschenkgeber **gerichteten**" Grundlagenbescheid gehandelt hat.

Gleichzeitig steht fest, dass der zuletzt an den Übergeber als zutreffendes "Subjekt" offenkundig rechtswirksam ergangene EW-Bescheid jener zum 1. Jänner 1983 war, worin der EW auf diesen Zeitpunkt im Betrag von erhöht ATS 270.000 = € 19.621,66 festgestellt wurde. Es ist daher dieser zuletzt gegenüber dem Übergeber wirksam festgestellte EW, der sohin Bindungswirkung entfaltet, der Steuerbemessung zwingend zugrunde zu legen.

Wenn der Bw dagegen vorbringt, es habe völlige Unkenntnis hinsichtlich des weiteren EW (gemischt genutztes Gst) vorgelegen, sodass eine diesbezügliche Heranziehung zur Steuerbemessung jeglicher Grundlage entbehre, ist dem Folgendes entgegen zu halten:

Abgesehen davon, dass der Motivation der Vertragsparteien bzw. den Umständen, die sie allenfalls zum Abschluss eines Vertrages und des diesbezüglichen Zeitpunktes der Vertragserrichtung bewegt haben, steuerrechtlich keine Bedeutung zukommen kann, erachtet der UFS das Vorbringen, es sei keinem der Vertragsbeteiligten neben dem landwirtschaftlichen EW der weitere EW betr. das gemischt genutzte Grundstück bekannt gewesen, insofern als nicht schlüssig bzw. nachvollziehbar, da ja insbesondere dem Übergeber nach dem Inhalt der beiden Bewertungsakten seit den 70er-Jahren betr. die beiden getrennt bewerteten wirtschaftlichen Einheiten (landwirtschaftl. Gst, gemischt genutztes Gst) die jeweiligen Bescheide zugekommen sind. Davon abhängig war beispielsweise auch die Grundsteuer an die Gemeinde zu entrichten.

Es kann also mit dieser Argumentation für die Berufung nichts gewonnen werden.

3. Schenkungssteuer:

Die vom Bw angesetzte, vom Finanzamt anerkannte Gegenleistung beträgt gesamt € 12.953,96, die sich lt. Proportionalrechnung (= Gegenüberstellung der Verkehrswerte der Liegenschaften, siehe hiezu die gleichzeitig an den Bw ergehende Berufungsentscheidung des UFS zu Zl. RV/0583-I/08) zu 4,26 % = € 551,84 auf die Landwirtschaft und zu 95,74 % = € 12.402,12 auf das Grundvermögen verteilt.

Als unentgeltlicher Erwerb ist sowohl jener des Grundvermögens als auch jener des landwirtschaftlichen Vermögens in Ansatz zu bringen. Ausgehend vom jeweils dreifachen EW gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG abzüglich der darauf entfallenden Gegenleistungen ergeben sich folgende unentgeltliche Erwerbe:

a) Landwirtschaft:

EW € 436,04 x 3 = € 1.308,12 abzügl. Gegenleistung € 551,84 = € 756,28;

b) Grundvermögen:

EW € 19.621,66 x 3 = € 58.864,98 abzügl. Gegenleistung € 12.402,12 = € 46.462,86.

Die Schenkungssteuer bemißt sich wie folgt:

Bemessungsgrundlage:	in Euro
unentgeltl. Erwerb LWi	756,28
unentgeltl. Erwerb Grundvermögen	<u>46.462,86</u>
gesamt	47.219,14
abzügl. Freibetrag	<u>- 2.200,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	45.019,14
davon Schenkungssteuer:	
gem. § 8 Abs. 1 ErbStG, 4 %	1.800,76
gem. § 8 Abs. 4 ErbStG, 2 % von € 47.219,14	<u>944,38</u>
gesamt	2.745,14

Auf den Erwerb des landwirtschaftlichen Vermögens entfallen dabei an Steuer gesamt 6 % von € 756,28 = **€ 45,38**. Nach der zu berücksichtigenden Begünstigungsbestimmung gem. § 8 Abs. 6 ErbStG ermäßigt sich die auf den Erwerb landwirtschaftlichen Vermögens entfallende Steuer um (maximal) € 110, sohin gegenständlich um den Betrag von € 45,38.

Die Schenkungssteuer ermittelt sich daher im Ergebnis insgesamt in Höhe von **€ 2.699,76**.

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass sich auch bei der vom Finanzamt bislang angewandten ("verkürzten") Bemessungsmethode (Ansatz allein des Grundvermögens, diesfalls aber keine Begünstigung nach § 8 Abs. 6 ErbStG) die Schenkungssteuer in selber Höhe errechnet.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 5. Februar 2009