

GZ. RV/0199-K/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerhard Zombat-Zombatfalva, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 17. März 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 18. September 2003 übergab die Mutter des Berufungswerbers (in der Folge: Bw.) diesem den in ihrem Alleineigentum stehenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Ausmaß von rd. 12,3 ha samt dem darauf befindlichen Wohn- und Wirtschaftsgebäude. Insoweit der Verkehrswert des Übergabsobjektes den der Gegenleistungen übersteige, würde die Zuwendung im Rahmen dieses gemischten Rechtsgeschäftes zwischen nahen Familienmitgliedern schenkungsweise erfolgen.

Als Gegenleistung übernahm der Bw. eine auf der Übergabsliegenschaft pfandrechtlich sichergestellte Darlehensschuld seiner Mutter im aushaltenden Ausmaß von € 4.600,00 in sein alleiniges Rückzahlungsversprechen, verbunden mit einer diesbezüglichen Schad- und Klagosstellung der Mutter. Weiters verpflichtete sich der Bw., an zwei seiner Brüder aus der Übergabsliegenschaft je ein in der Vertragsurkunde näher umschriebenes Grundstück unentgeltlich abzutreten. Zusätzlich räumte der Bw. der Übergeberin auf deren Lebensdauer das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an bestimmten Teilen des Wohngebäudes samt angemessener Mitbenützung weiterer Teile ein. Die darauf entfallenden Betriebskosten hätte ebenfalls der Bw. zu tragen. Für den Fall der Krankheit und/oder Gebrechlichkeit der Übergeberin verpflichtete sich der Bw. noch, diese zu pflegen und zu betreuen, wozu die Vertragsparteien aber festhielten, dass im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch kein Pflegebedarf gegeben sei. Das Wohnungsgebrauchsrecht und die Reallast der Pflege und Betreuung wären grundbürgerlich sicherzustellen.

Weiters hielten die Vertragsparteien fest, dass der vom örtlich zuständigen Finanzamt zuletzt festgestellte Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes € 4.723,73 und der des Wohnungswertes € 6.322,54 betragen würde. Das Wohnungsgebrauchsrecht bewerteten die Parteien, nach ortsüblichen und angemessenen Kriterien angesetzt, kapitalisiert nach dem Bewertungsgesetz (BewG) aufgrund des Alters der Übergeberin mit insgesamt € 3.600,00. Die zwei Abfindungsgrundstücke hätten einen Verkehrswert von je € 6.000,00.

Endlich verabredeten die Vertragsparteien noch, dass der Übernehmer die Befreiung von der Grunderwerbsteuer laut Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) sowie, insoweit diesem Vertrag schenkungssteuerbare Zuwendungen zugrunde liegen sollten, die Steuerbefreiung nach § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) in Anspruch nehmen würde.

Mangels anderer Ansätze oder Angaben ermittelte das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden: FA) den Verkehrswert der Übergabsliegenschaft im Schätzungswege nach regionalen Erfahrungswerten (Einheitswert (EW) x 20 für die L+F-Grundstücke, EW x 5 für den übersteigenden Wohnungswert) mit € 86.153,20 für die L+F-Grundstücke und € 31.612,70 für den Wohnungswert, insgesamt sohin mit € 117.765,90. Das daraus errechnete Verhältnis von 73,156 zu 26,844 legte das FA auf die Gesamtgegenleistung (Übernahme Darlehensschuld, kapitalisiertes Wohnungsgebrauchsrecht, Wert der zwei abzutretenden Grundstücke) in Höhe von € 20.200,00 um und gelangte so zu einer auf den Erwerb der L+F-Grundstücke anteilig entfallenden Gegenleistung im Ausmaß von € 14.777,58. Die auf den Erwerb des sonstig bebauten Grundstückes (übersteigender Wohnungswert) entfallende Gegenleistung betrage demnach € 5.422,42. Für die Bemessung der Schenkungssteuer rechnete das FA vom

dreifachen Einheitswert der gesamten Liegenschaft ($\text{€ } 4.307,66 + \text{€ } 6.322,54 \times 3 = \text{€ } 31.890,60$) die Gesamtgegenleistung in Höhe von $\text{€ } 20.200,00$ ab und ermittelte so den steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke mit $\text{€ } 11.690,60$.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 17. März 2004 setzte das FA dem Bw. gegenüber Schenkungssteuer (ScheSt) im Ausmaß von $\text{€ } 471,05$ fest. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie der ScheSt stellte das FA wie folgt dar:

• Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	€	11.690,60
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	-2.200,00
• steuerpflichtiger Erwerb $\text{€ } 9.490,60$, gerundet	€	9.490,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 2,5%	€	237,25
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von $\text{€ } 11.690,00$ (gerundet)	€	233,80
• Schenkungssteuer gesamt, gerundet	€	471,05

Begründend dazu führte das FA an, dass der dreifache Einheitswert des Grundvermögens (Wohnungswert) um die anteilige Gegenleistung gekürzt worden sei.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wendete der Bw. ein, in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, habe sich der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) von der bisher von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsansicht bei land- und forstwirtschaftlichen Übergaben distanziert. Im gegenständlichen Fall stelle sich daher die Frage nach einer das Entgelt für das Übergabsgut übersteigenden Schenkung nicht bzw. liege eine solche hier nicht vor, weshalb der bekämpfte ScheSt-Bescheid aufzuheben wäre.

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und hielt den Ausführungen des Bw. entgegen, dass in Fällen, wo neben den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken auch andere Grundstücke, nämlich der als sonstig bebautes Grundstück zum Grundvermögen gehörende Wohnungswert, übergeben würden, zwei verschiedene Grundstücke übertragen würden, wobei für das land- und forstwirtschaftliche Grundstück die Steuer vom Einheitswert, für das andere Grundstück hingegen von der Gegenleistung erhoben werde. Die Begünstigung des § 5a NeuFöG könne nur für die Übertragung von Betriebsvermögen, nicht aber für den zum Grund- und sohin Privatvermögen zählenden Wohnungswert gewährt werden.

Mit Schreiben vom 9. September 2004 beantragte der Bw., die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und vertrat neuerlich die Ansicht, aus dem bereits zitierten Erkenntnis des VwGH vom 4. Dezember 2003 samt den darin enthaltenen

Ausführungen zur älteren Judikatur ließe sich ableiten, dass der Gesetzgeber die Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Liegenschaften ohne jede Beschränkung (steuerlich) erleichtern habe wollen. Die Trennung zwischen (steuerlich begünstigten) land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und dem (angeblich nicht begünstigten) Wohnungswert (als Privatvermögen) widerspreche dem vom VwGH geforderten Mindestbesteuerungsprinzip auf Basis des einfachen Einheitswertes des gesamten übergebenen Liegenschaftsvermögens eklatant.

Eine telefonische Rückfrage durch die Berufungsbehörde bei der Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes ergab, dass die im Übergabsvertrag angegebenen Einheitswerte zutreffen würden. Der für den Wohnungswert angegebene Betrag von € 6.322,54 wäre tatsächlich der übersteigende Wohnungswert gemäß § 33 Abs. 2 BewG, der im § 33 Abs. 1 leg. cit normierte Betrag von € 2.180,185 sei bereits im Vergleichswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens enthalten.

Über fernmündlichen Vorhalt gab der steuerliche Vertreter des Bw. noch bekannt, dass die vom FA anhand der regionalen Gegebenheiten im Schätzungswege ermittelten und auch angesetzten Verkehrswerte für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (€ 86.153,20) bzw. für den (übersteigenden) Wohnungswert (€ 31.612,70) in etwa dem gemeine Wert entsprächen und daher nicht bestritten würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass sämtliche Wertansätze und Berechnungsmodalitäten von den Parteien des vorliegenden Verfahrens, nach Ansicht der Berufungsbehörde auch zu Recht, nicht in Streit gezogen wurden. Strittig ist lediglich, ob mit der gegenständlichen Übergabe ein teilweise der ScheSt unterliegender und steuerpflichtiger Vorgang verwirklicht worden ist.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Ein Rechtsgeschäft kann auch dann der ScheSt unterliegen, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist; eine solche (gemischte) Schenkung kommt somit bei einem offensbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 zu § 3 ErbStG; VwGH vom 27. Mai 1999, 96/16/0038). Hält man sich nun im vorliegenden Fall die vom FA im Schätzungswege

ermittelten, vom steuerlichen Vertreter außer Streit gestellten, Verkehrswerte der Übergangsgrundstücke (in Summe € 117.765,90) und die Gesamtgegenleistung in Höhe von € 20.200,00 vor Augen, so ergibt sich in objektiver Sicht daraus ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung. Hinsichtlich der subjektiven Komponente, nämlich des erforderlichen Bereicherungswillens, ist auf die entsprechende Abrede im Übergabsvertrag zu verweisen, wo die Vertragsparteien festgehalten haben, dass, insoweit der Verkehrswert des Übergabsobjektes den der Gegenleistungen übersteige, die Zuwendung schenkungsweise erfolgen würde. Damit ist aber eindeutig vom Vorliegen einer (gemischten) Schenkung auszugehen.

Wenn nun der Bw. unter Hinweis auf das bereits mehrfach zitierte Judikat des VwGH vom 4. Dezember 2003 vermeint, für die gegenständliche Übergabe sei insgesamt keine ScheSt zu erheben, so muss ihm entgegengehalten werden, dass sich eine derartige Ansicht nach Meinung der Abgabenbehörde zweiter Instanz daraus nicht ableiten lässt. Der VwGH hat sowohl in diesem Beschwerdefall als auch in seinem Erkenntnis vom 11. November 2004, 2004/16/0095, bei sachverhaltsmäßig nahezu identen (abgesehen von den einzelnen Wertansätzen) Fallkonstellationen das Vorliegen von teilweise der Schenkungssteuer unterliegenden Vorgängen gerade nicht in Abrede gestellt. Im Beschwerdeverfahren 2002/16/0246 erkannte der VwGH lediglich, dass die Ansicht der damals belangten Behörde, für die Anwendung des § 15a ErbStG müsse der Übergeber (unmittelbar) bis zur Übergabe Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, verfehlt sei. Die Aufhebung des angefochtenen Bescheides im Beschwerdefall 2004/16/0095 indes erfolgte, da die Ermittlung der ScheSt für den VwGH anhand der damaligen Aktenlage nicht nachvollziehbar gewesen wäre. Dass aber bei bürgerlichen Übergaben gar keine ScheSt anfallen könne, lässt sich weder dem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003 noch dem Judikat vom 11. November 2004 entnehmen, weshalb der diesbezügliche Einwand des Bw. ins Leere gehen musste.

Die Vertragsparteien haben im Übergabsvertrag erklärt, dass für den Fall, dass diesem Vertrag schenkungssteuerbare Zuwendungen zugrunde liegen sollten, die Steuerbefreiung nach § 15a ErbStG in Anspruch genommen werde. Auch in der Berufung findet sich ein entsprechender Hinweis auf diese Gesetzesstelle.

Bei der Bemessung der ScheSt ist das FA, dem Gesetz entsprechend, vom dreifachen Einheitswert aller übergebenen Grundstücke im Betrag von € 31.890,60 ausgegangen. Davon die gesamte Gegenleistung (vgl. hiezu VwGH vom 17. Oktober 1968, 1719/67) in Höhe von € 20.200,00 abgezogen ergibt den auch im angefochtenen Bescheid genannten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke im Betrag von € 11.690,60. Da aber die nach dem

Verhältnis der Verkehrswerte ermittelte, auf den Erwerb der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke entfallende, anteilige Gegenleistung in Höhe von € 14.777,58 den dreifachen Einheitswert (€ 14.171,1) bereits übersteigen hatte, konnte hinsichtlich des Erwerbes der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke die Befreiungsbestimmung gemäß § 15a ErbStG gar nicht mehr Platz greifen. Betreffend den Erwerb des sonstig bebauten Grundstückes (übersteigender Wohnungswert) ist die Begründung des angefochtenen Bescheides insoweit nicht präzise genug, als sich bei tatsächlicher Kürzung des dreifachen Einheitswertes des Grundvermögens (€ 18.967,62) um die darauf entfallende, nach dem Verhältnis der Verkehrswerte ermittelte Gegenleistung in Höhe von € 5.422,42 ein steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes im Betrag von € 13.545,52 (samt den daraus erfließenden steuerlichen Konsequenzen) ergeben würde. Die Begründung hätte richtigerweise lauten müssen, dass die anteilig auf den Erwerb des Grundvermögens entfallende sowie die den dreifachen Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens übersteigende (Rest-) Gegenleistung für den Erwerb der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke vom dreifachen Einheitswert des Grundvermögens abgezogen worden sei. Wenn nun aber das FA, dem Gesetz und der Judikatur folgend, vom gesamten Erwerb die gesamte Gegenleistung abgezogen hat und solcherart zu einem steuerlich maßgeblichen Wert des sonstig bebauten Grundstückes (übersteigender Wohnungswert) in Höhe von € 11.690,60 gelangte, hat es den angefochtenen ScheSt-Bescheid nicht mit der behaupteten Rechtswidrigkeit belastet. Gleichermaßen gilt nach Auffassung der Berufungsbehörde auch für die die abweisende Berufungsvorentscheidung tragende Begründung, die das Streithema überwiegend aus grunderwerbsteuerlicher Betrachtungsweise beleuchtet, da die Berufungsvorentscheidung durch den rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag keine Rechtswirkungen mehr entfaltet.

Endlich ist betreffend das Begehren des Bw., die gegenständliche Übergabe insgesamt, also auch das mit übertragene Grundvermögen (den übersteigenden Wohnungswert) umfassend, gemäß § 15a ErbStG schenkungssteuerfrei zu belassen, nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 11. November 2004, 2004/16/0095, hinzuweisen. Darin hat der VwGH, unter Bezugnahme auf die maßgeblichen Bestimmungen des ErbStG und des BewG eindeutig klargestellt, dass die gleichzeitige Übertragung eines zum Grundvermögen zählenden Gebäudes, und zwar hinsichtlich des übersteigenden Wohnungswertes, nicht von der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG umfasst ist.

Insgesamt gesehen erweist sich die vorliegende Berufung sohin als unbegründet, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, 14. Februar 2005