



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adr, vertreten durch Feldhofer & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, 3300 Amstetten, Krupp Str. 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. September 2005 zu ErfNr.xxx betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Schenkungssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 2 % des steuerpflichtigen Erwerbes von € 7.272,00 = € 145,44 zuzüglich
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % des steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von € 9.472,00 = € 189,44
somit insgesamt mit € 334,88 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 18. Juni 2004 übergaben Herr FM und Frau JM das in ihrem gemeinsamen Eigentum (beschränkt durch die aufrechte Gütergemeinschaft) stehende Grundstück Nr.1 der EZ-X an ihren Sohn BW (den nunmehrigen Berufungswerber, kurz Bw.). Nicht Gegenstand der Übergabe waren die Grundstücke Nr.2 und Nr.3 der EZ-X.

Im Vertrag wurde festgehalten, dass die Übergeber auf dem obigen Grundstück einen Gasthaus-, Schank- und Beherbergungsbetrieb in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens führen und dass der Übernehmer seit 1. April 2001 Pächter dieses

Betriebes ist. Nach der Textierung des Vertrages wurde dieser Betrieb (samt allen Aktiven und Passiven sowie allem rechtlichen und natürlichen Zubehör) dem Bw. zum Stichtag 31. März 2004 von beiden Elternteilen übergeben.

Die übergebene Liegenschaft (Grundstück Nr.1 der EZ-X) hat insgesamt ein Ausmaß von 4.223 m² und wurden hierfür folgende Einheitswerte festgestellt:

- Ein Teil des Grundstückes Nr.1 wurde vom Lagefinanzamt zum 1.1.1988 beim landwirtschaftlichen Betrieb der Übergeber zu EW-AZ xx-1-xxxx mitbewertet und beträgt der anteilige Einheitswert hierfür € 233,93.
- Ein weiterer Teil wurde vom Lagefinanzamt zu EW-AZ yy-2-yyyy als Geschäftsgrundstück bewertet und hierfür zum 1.1.1991 ein Einheitswert in Höhe von (umgerechnet) € 60.681,82 festgestellt.
- Weiters wurde zu EW-AZ zz-2-zzzz ein Teil als Mietwohngrundstück bewertet und hierfür zum 1.1.1996 ein Einheitswert in Höhe von (umgerechnet) € 24.200,05 festgestellt.

Als Gegenleistung für die gegenständliche Liegenschaftsübertragung gewährte der Bw. seinen Eltern Wohnungs- und Ausgedingsrechte (bewertet von den Parteien mit € 500,00 monatlich und einem nach § 16 BewG kapitalisierten Gesamtwert von € 89.088,61), verpflichtet er sich die Kosten für ein standesgemäßes und ortsübliches Begräbnis zu tragen (bewertet von den Parteien mit je € 2.907,00) und übernahm er eine mit € 31.200,00 aushaftende Darlehensschuld der Übergeber beim Land Niederösterreich (hierfür wurde vom Finanzamt ein abgezinster Barwert von € 15.053,74 errechnet).

Mit Schreiben vom 4. Juli 2005 übermittelte der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein Schreiben der Wirtschaftstreuhand GmbH vom 1. Juli 2005, wonach der Verkehrswert der Liegenschaft ohne Inventar insgesamt € 338.856,00 betrage und davon ein Betrag von € 155.000,00 auf das Wohngebäude, von € 11.520,00 auf die Grundfläche des Wohngebäudes entfalle, sodass der Verkehrswert des Betriebsgebäudes inklusive Grundstück € 172.336,00 betrage. Der Teilwert der beweglichen Anlagegüter wurde mit insgesamt € 15.493,51 (€ 11.710,08 Betriebsausstattung, € 494,15 geringwertige Wirtschaftsgüter, € 47,24 Anteile Raika und € 3.242,12 Raika Vorsorgefonds) bekannt gegeben.

Zur Verkehrswertermittlung der Liegenschaft war ein Schreiben der Immobilien GmbH vom 27. März 2004 angeschlossen. Danach befinden sich auf dem Grundstückes Nr.1 zwei Gebäude, nämlich das Gasthaus „M“ und ein Wohngebäude mit 2 Wohnungen. Ein Teil des Grundstückes im Ausmaß von rund 700 m² sei als Grünland gewidmet und betrage der Verkehrswert hierfür € 1.400,00.

Weiters wurde die steuerliche Übergabebilanz der Frau JM zum 31. März 2004 vorgelegt.

Darin werden neben den oben mit den Teilwerten angeführten Aktiva noch eine Forderung in Höhe von € 4.278,29 und Verbindlichkeiten in Höhe von € 6.048,60 ausgewiesen.

Weiters übermittelte der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. August 2005 den Ehepakt der beiden Übergeber vom 25. November 1965. Mit diesem Ehepakt errichteten die beiden Übergeber über ihr gesamtes Vermögen, welches sie zum damaligen Zeitpunkt besaßen und in Hinkunft erben oder wie immer erwerben, eine allgemeine Gütergemeinschaft unter Lebenden und auf den Todesfall. Sie nahmen zur Kenntnis, dass sie durch die abgeschlossene Gütergemeinschaft die volle Mithaftung für sämtliche gegenwärtigen und zukünftigen Schulden eines jeden von ihnen, auch wenn dieselben von ihnen einseitig begründet werden sollten, ohne Beschränkung übernehmen. In die Gütergemeinschaft eingebracht wurde von Frau JM ua. die Liegenschaft EZ-X. Als Sondergut behielten sich die Ehegatten nur ihre private Einrichtung und ihr sonstiges persönliche Habe.

Mit Bescheiden vom 1. September 2005 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw.

1. Grunderwerbsteuer für den Erwerb vom Vater mit € 1.093,54 (2 % der Gegenleistung von € 54.676,79)
2. Grunderwerbsteuer für den Erwerb von der Mutter mit € 1.092,99 (2 % der Gegenleistung von € 54.649,32) und
3. Schenkungssteuer für den Erwerb vom Vater mit € 4.964,72 fest.

Hingegen wurde für den Erwerb von der Mutter keine Schenkungssteuer festgesetzt, da das Finanzamt diese Schenkung als frei gemäß § 15a ErbStG beurteilte (dies wurde ausdrücklich in der Begründung des Grunderwerbsteuerbescheides angemerkt).

Die beiden Grunderwerbsteuerbescheide sind in Rechtskraft erwachsen. Hingegen wurde gegen den Schenkungssteuerbescheid (für den Erwerb vom Vater) Berufung erhoben und die Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 15a ErbStG und eine Festsetzung der Schenkungssteuer mit Null beantragt. Zur Begründung wurde ausführlich dargelegt, weshalb die Grundsätze des Ertragsteuerrechtes (wirtschaftliche Betrachtungsweise und wirtschaftliches Eigentum) zu berücksichtigen seien und auch Sonderbetriebsvermögen begünstigt sei. Der vorliegende Betrieb stelle samt der gesamten Liegenschaft, welche in der Bilanz des Betriebes aufgenommen sei, einen begünstigten Betrieb gemäß § 15a ErbStG dar. Auch die persönlichen Voraussetzungen (wie Vollendung des 55. Lebensjahres) für die Geltendmachung des Freibetrages des § 15a ErbStG würden beim Übergeber FM vorliegen. Im Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246 sei durch den VwGH festgestellt worden, dass vom Gesetz nicht gefordert sei, dass ein Übergeber unmittelbar vor der Übergabe bestimmte Einkünfte erzielen musste. Der Geschenkgeber müsse somit nicht unbedingt Unternehmer sein.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass seitens des Gesetzgebers nur Erwerbsvorgänge begünstigt werden sollten, bei denen der Geschenkgeber Betriebsführer bzw. Gesellschafter gewesen sei. Voraussetzung sei weiters, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werde, der der Einkommenserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG diene. Auf Seite des Geschenkgebers müssten sohin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, unselbstständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb vorliegenden. Im gegenständlichen Fall würden die Einkünfte aus dem Betrieb - dieser sei in Form eines Einzelunternehmens geführt worden - zur Gänze der Übergeberin JM zugerechnet werden. Bei der Übergabe von der Mutter sei die Begünstigung gemäß § 15a ErbStG gewährt worden. Der Übergeber FM sei aber nicht als Mitunternehmer anzusehen. Liegen mehrere Erwerbsvorgänge von verschiedenen Personen vor, könnten diese nicht zu einem einheitlichen Vorgang zusammengefasst werden. § 15a ErbStG lasse dafür keinen Raum. Die Schenkungssteuer werde vom Bereicherungsprinzip beherrscht und für jeden einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt. Wird neben einer im gemeinsamen Eigentum der Übergeber stehenden Liegenschaft auch ein im Alleineigentum der Mutter befindlicher Betrieb übergeben, komme also dem zweiten Übergeber (hier dem Vater) keine Mitunternehmerstellung zu, so stehe die Übertragung der Liegenschaftshälfte vom Vater nicht im Zusammenhang mit dem Betriebsvermögen der Mutter. Daran vermöge auch eine betriebliche Nutzung der Liegenschaft nichts zu ändern.

Zum Einwand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei festzuhalten, dass das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz nicht an den wirtschaftlichen Eigentumsbegriff des EStG anknüpfe. Die Schenkungssteuer als Verkehrsteuer stelle einzig auf zivilrechtliche Eigentumsübertragungen für erbschafts- und schenkungssteuerliche Tatbestände - einschließlich der Befreiungen - ab. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise diene nicht der Klärung von Rechtsfragen, sie habe lediglich den inneren Gehalt einer Rechtshandlung zu erforschen. Auch wenn kein Abgabebereich die wirtschaftliche Betrachtungsweise von vornherein zur Gänze ausschließe, trete sie bei den Verkehrssteuern doch in den Hintergrund, soweit die Steuervorschriften die Abgabepflicht an bestimmte, nach außen in Erscheinung tretende Tatbestände knüpfe.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde vom Bw. kein weiteres Vorbringen erstattet.

Vom unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht in die Veranlagungsakten der Übergeberin JM und des Übernehmers. Nach Mitteilung des Finanzamtes A wurden der Veranlagungsakt des Übergebers FM und der Veranlagungsakt "M J und F" bereits skartiert.

Aus dem Veranlagungsakt JM ergibt sich, dass sie das Gasthaus bis 31. Juli 1992 zusammen mit ihrem Gatten FM als Gesellschaft nach bürgerlichen Recht geführt hatte und sodann seit 1. August 1992 alleine. Dazu befindet sich im Veranlagungsakt eine Vereinbarung mit folgendem Inhalt:

'M F und M J sind Gesellschafter der von ihnen betriebenen Erwerbsgesellschaft nach bürgerlichem Recht.

Die Gesellschafter vereinbaren ausdrücklich, dass nach Austritt des vorletzten Gesellschafters, welche die Auflösung der Gesellschaft zur Folge hat oder bei Übergabe des Gesellschaftsanteiles an den verbleibenden Gesellschafter auf eine Realteilung i.S.d. § 1215 ABGB verzichtet wird und an deren Stelle die Bestimmungen des Handelsgesetzes, wonach der Vermögensanteile des ausgeschiedenen Gesellschafters dem verbleibenden Gesellschafter zuwächst, anzuwenden sind. Die Gesellschafter erklären weiters, dass sie die in den Bilanzen ausgewiesenen Investitionsrücklagen oder Investitionsfreibeträge unverändert weiterführen."

In Veranlagungsakt des Bw. befindet sich weiters eine Kopie des Pachtvertrages vom 21. März 2001. Danach verpachten Herr FM und Frau JM den Gastgewerbebetrieb an ihren Sohn. Der Pachtvertrag wurde auf die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen. Im Vorwort des Pachtvertrages wurde festgehalten, dass der Pachtvertrag einer nicht langfristig konzipierten Verpachtung des bestehenden Gast-, Schank- und Beherbergungsbetriebes an den Pächter dient, damit dieser in der Lage ist, eine in Überlegung befindliche längerfristige Übernahme des Betriebes entsprechend für sich bewerten zu können. Vereinbart wurde ein Entgelt von monatlich Schilling 15.000,00. In den Einkommensteuererklärungen der Frau JM wurde der Gesamtbetrag der Pachtentgelte von ihr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Die Gewerbeberechtigung wurde von Frau JM ab 31. März 2001 ruhend gemeldet, aber (noch) nicht zurückgelegt.

Mit Vorhalten vom 30. April 2007 teilte die Referentin dem Bw. sowie dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt (insbesondere weshalb sie auf Grund der bestehenden Gütergemeinschaft unter Lebenden davon ausgeht, dass zivilrechtlich nicht nur die Liegenschaft sondern auch das übrige Betriebsvermögen im gemeinsamen Eigentum von Herrn FM und Frau JM gestanden ist und daher dem Bw. auch von Herrn FM ein Anteil an einem Betrieb iSd § 15a Abs. 2 ErbStG übergeben wurde).

In der dazu abgegebenen Stellungnahme vom 9. Mai 2007 führte das Finanzamt aus, dass der Betrieb seit 1. August 1992 von der Übergeberin JM alleine geführt worden sei. Offenbar habe der Übergeber im Zusammenhang mit seinem Pensionsantritt den Betrieb an seine Ehegattin „verpachtet“. Ab April 2001 sei eine Verpachtung des Betriebes durch FM und JM an den nunmehrigen Bw. erfolgt. Entscheidend für die Gewährung der Befreiung gemäß §15a ErbStG sei die Frage, ob auf Seite des Übergebers FM eine Betriebsaufgabe (durch Verpachtung) vorliege oder nicht. Grundsätzlich könne eine Verpachtung nicht in jedem Fall als

Betriebsaufgabe angesehen werden, sondern nur dann, wenn der Übergeber nach außen zu erkennen gebe, dass er den Betrieb nicht fortführen wolle. Für eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Verpachtung des Betriebes spreche z.B. das Ansuchen um Zuerkennung einer Pension durch den Verpächter (VwGH 30.4.1985, 82/14/0312; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096), die Inanspruchnahme der Pension und Erklärung des Betriebsinhabers, den Betrieb selbst nicht fortführen, sondern ihn für einen nahen Angehörigen erhalten zu wollen (VwGH 15.2.1983, 82/14/0118; VwGH 27.4.1971, 1554/69). Für eine Betriebsaufgabe spreche auch das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142). Aus Punkt I. des Vertrages (Seite 3, 2. Absatz) ergebe sich, dass der Übernehmer das übernommene Unternehmen auf Grund eigener Gewerbeberechtigung betreibe. Dieser Umstand sowie die Tatsache, dass der Übergeber seinen „Betriebsanteil“ auf lange Zeit (vom 1.8.1992 bis zur Übergabe) - und nicht nur vorübergehend – verpachtet habe, deuten auf eine Betriebsaufgabe durch den Übergeber FM hin. Außerdem hielt das Finanzamt noch fest, wie die Berechnung der Schenkungsteuer - unter der Voraussetzung dass § 15a ErbStG zur Anwendung komme – vorzunehmen wäre.

In der dazu vom Bw. abgegebenen Gegenäußerung wurde dargelegt, dass gegen eine Betriebsaufgabe von Herrn FM spreche, dass im Pachtvertrag Herr FM ebenfalls als Verpächter des gegenständlichen Betriebes aufscheine und konkret genannt worden sei und dass auch im Übergabsvertrag Herr FM ausdrücklich als Betreiber und Übergeber (Seite 2 drittletzte Zeile, Seite 3 Abs. 2) genannt sei. Daraus ergebe sich die Sicht und der Wille der betroffenen Parteien und erscheine dies als hohes Indiz für eine Nichtbetriebsaufgabe von Herrn FM in der bezogenen Situation.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gegenstand der Schenkung von FM an den Bw.;

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

Die am 15. Juni 2007 zu G 23/07ua. erfolgte Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof tritt erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände - mit Ausnahme der Anlassfälle - weiterhin anzuwenden ist.

Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach der Ziffer 2 dieser Gesetzesstelle darüber hinaus

jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Nach § 3 Abs. 3 ErbStG werden Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt nicht berücksichtigt. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass in Geld veranschlagbare Gegenleistungen für Zwecke der Schenkungsteuer in Abzug zu bringen sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Unstrittig ist, dass zivilrechtlicher Eigentümer der halben Liegenschaft Herr FM war.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates stand aber auf Grund der bestehenden Gütergemeinschaft unter Lebenden zivilrechtlich auch das übrige Betriebsvermögen im gemeinsamen Eigentum von Herrn FM und Frau JM, auch wenn Herr FM seit 1992 aus diesem Vermögen keine Einkünfte mehr bezogen hat.

In Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, wird von Reichel/Fuchs bei § 2 EStG, Textziffer 13 zur Gütergemeinschaft Folgendes ausgeführt:

"Auf Grund der Vereinbarung einer bereits unter Lebenden wirksamen Gütergemeinschaft über das gegenwärtige und künftig zu erwerbende Vermögen zwischen Ehegatten fallen nicht bereits die Einnahmen aus einer zur Vermögensbildung führenden Tätigkeit unter die Bestimmung der Ehepakte, sondern erst vorhandenes Vermögen. Erst der durch die Tätigkeit erzielte Vermögenszuwachs kann als der Vermögenswert angesehen werden, auf den die Vereinbarung über die Gütergemeinschaft wirksam wird. Es kann somit nicht davon ausgegangen werden, daß Einkünfte aus einer Einkunftsart iS des EStG auf Grund der Ehepakte von vornherein beiden Ehegatten zufließen; das steuerrechtlich relevante „Zufließen“ kann sich vielmehr nur in der Person jenes Ehegatten ereignen, durch dessen Tätigkeit die Einkünfte erzielt werden. Die Vereinbarung einer Gütergemeinschaft bewirkt steuerrechtlich also nur eine Verwendung („Einkommensverwendung“) bereits zugeflossener Einkünfte (VwGH v 21. 10. 1980, ZI 2385/79, § 2 EStG 1972 E 19, mit Hinweisen auf frühere Rechtsprechung und das Schrifttum; vgl auch Schimetschek in FJ 2/1978, 22), selbst wenn sie in die Form einer sog Errungenheitsgemeinschaft gekleidet sein sollte (vgl die allgemein gebrauchte Vertragsformulierung „über ihr gesamtes gegenwärtiges und zukünftiges, zu ererbendes und zu

erwerbendes Vermögen eine bereits unter Lebenden rechtswirksame allgemeine Gütergemeinschaft zu errichten" und hiezu VwGH v 2. 4. 1965, ZI 2336/64, § 2 Abs 2-4 EStG 1967 E 70). Insbesondere stellt die bloße Gütergemeinschaft auch nicht - gleichsam ipso iure - schon eine Erwerbsgesellschaft dar, denn der Erwerb ist nicht der Zweck, sondern die Voraussetzung der Gemeinschaft (VwGH v 21. 4. 1967, ZI 1422/66, v 27. 10. 1967, ZI 776/67, aaO E 88, 94).

Anders ist die Rechtslage bei Einkünften, bei deren Erzielung der andere Ehegatte mitwirkt. In solchen Fällen tritt zu einer Gütergemeinschaft unter Lebenden auch eine Erwerbsgesellschaft hinzu, mit dem Ergebnis, dass schon die Einkünfte beiden Ehegatten zufließen (VwGH v 21. 10. 1980, ZI 2385/79, § 2 EStG 1972 E 19).

Auch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb genügt im Falle der Mitwirkung eines Ehegatten bei der Einkunftserzielung das Vorliegen einer Gütergemeinschaft für sich allein noch nicht, um annehmen zu können, dass die Einkünfte beiden Ehegatten zufließen; dazu bedarf es neben den Ehepakten über die Errichtung der Gütergemeinschaft einer weiteren, besonderen Vereinbarung zwischen den Ehegatten (zB über eine Erwerbsgesellschaft bürgerlichen Rechts), um davon ausgehen zu können, dass die gewerblichen Einkünfte beiden Ehegatten zufließen (VwGH v 21. 10. 1980, ZI 2385/79, § 2 EStG 1972 E 19, sowie v 21. 2. 1996, ZI 92/14/0041, aaO E 268)."

Im vorliegenden Fall war der Gastgeberbetrieb bis 1992 von FM und JM gemeinsam in Form einer Gesellschaft nach Bürgerlichen Recht betrieben worden. Die Auflösung der Gesellschaft nach Bürgerlichen Recht durch eine formlose Vereinbarung der beiden Ehegatten und das alleinige Tätigwerden der Frau JM im Gastgewerbebetrieb, bewirkte zwar, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur mehr Frau JM zugerechnet wurden. Dies deshalb, weil die bloße Tatsache des Vorliegens einer ehelichen Gütergemeinschaft es noch nicht rechtfertigt, die von dem einen Ehegatten allein erzielten Einkünfte auch dem anderen zur Hälfte zuzurechnen, sofern dieser an der Erzielung dieser Einkünfte nicht mitgewirkt hat (vgl. VwGH 6.3.1964, 716/63; VwGH 7.2.1964, 1158/63 und VwGH 22.3.1963, 2052/62). Diese formlose Vereinbarung änderte jedoch nichts an den Eigentumsverhältnissen hinsichtlich des Betriebsvermögens, weil die Abänderung einer notariell vereinbarten Gütergemeinschaft eine Auflösung des Ehepaktes wiederum in Form eines Notariatsaktes erfordert hätte (vgl. OGH 26.3.1996, 10 Ob S 54/96).

Da bei einer allgemeinen Gütergemeinschaft unter Lebenden infolge vorweggenommenen Besitzkonstitutes bei Eigentumserwerb des einen Ehegatten an Fahrnissen der andere Ehegatte Miteigentümer wird (vgl. OGH 11.7.2001, 3 Ob 57/01f), wurde Herr FM auch nach Auflösung der Gesellschaft nach Bürgerlichen Rechtes Miteigentümer jener Wirtschaftsgüter, die seine Ehegattin alleine für den Betrieb erwarb.

Entsprechend diesen zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen wurde auch der Pachtvertrag von beiden Elternteilen abgeschlossen und werden auch im Übergabsvertrag beide Elternteile als Übergeber des Betriebes genannt.

Die allgemeine Gütergemeinschaft unter Ehegatten umfasst jedoch nicht nur alle Aktiven, sondern auch alle Passiven und bestand daher auch eine Haftung beider Ehegatten für die

Schulden, die von einem Gatten alleine aufgenommen wurde, mit dem gemeinsamen Vermögen (vgl. dazu abermals OGH 11.7.2001, 3 Ob 57/01f), weshalb im vorliegenden Fall die Übernahme der Betriebsschulden durch den Übernehmer auch eine Entlastung des Vermögen des Herrn FM bewirkte.

Gegenstand der Erwerbsvorganges zwischen Herrn FM und dem Bw. war daher nicht nur die Übertragung der halben Liegenschaft, sondern auch die Übertragung der Hälfte des übrigen (positiven) Betriebsvermögens und ist als Gegenleistung hierfür neben der Gewährung der Wohnungs- und Ausgedingsrechte, der Tragung der Begräbniskosten, der anteiligen Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens auch die anteilige Übernahme der Betriebsschulden anzusehen.

Für die Berechnung der Steuer sind sowohl Leistung wie auch Gegenleistung ausschließlich auf die im § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten (VwGH 12.7.1990, 89/16/0088).

Der steuerliche Wert des von Herrn FM an den Bw. übergebenen Liegenschaftsvermögens beträgt insgesamt € 127.673,71 (€ 350,91 anteiliger dreifacher Einheitswert für die landwirtschaftlichen Flächen, € 91.022,73 anteiliger dreifacher Einheitswert für das Geschäftsgrundstück und € 36.300,07 anteiliger dreifacher Einheitswert für das Mietwohngrundstück). Weiters übergab Herr FM noch sonstiges Betriebsvermögen mit einem steuerlichen Wert von € 9.885,94 (15.493,51 Teilwert des beweglichen Betriebsvermögen laut Schreiben vom 4. Juli 2005 plus € 4.278,29 sonstige Forderungen laut Übergabebilanz = € 19.771,80, davon 1/2). Dem steht eine (steuerliche) Gesamtgegenleistung in Höhe von € 58.002,47 gegenüber (€ 44.544,30 1/2 der Wohnungs- und Ausgedingsrechte kapitalisiert gemäß § 16 BewG, € 2.907,00 Begräbniskosten, € 7.526,87 1/2 Wohnbauförderungsdarlehen abgezinst, € 3.024,30 1/2 der Betriebsschulden), sodass die steuerliche Bereicherung des Bw. durch den Erwerb von seinem Vater (ohne die Berücksichtigung von Freibeträgen) insgesamt € 79.557,18 (€ 137.559,65 positiver Erwerb abzüglich € 58.002,47 Gegenleistung) beträgt.

2.) Freibetrag gemäß § 15a ErbStG:

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG in der zum Zeitpunkt der Übergabe geltenden Fassung bleiben 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 oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

Nach Abs. 2 Z.1 dieser Gesetzesstelle zählen zum Vermögen nur 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.

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

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
2. ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes, ... ist.

Der Freibetrag steht nach Abs. 4 beim Erwerb

1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
2. eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht,

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z. 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

Nach Abs. 5 ist die Steuer nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

Der Absatz 6 enthält Bestimmungen, unter welchen Voraussetzungen es nicht zu einer Nachversteuerung nach Abs. 5 kommt und der Abs. 7 die Anzeigepflichten des Erwerbers über jene Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen.

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2000 wird zu § 15a ErbStG ua Folgendes ausgeführt (1766 BlgNR 20. GP):

"Als begünstigungsfähiges Vermögen sollen gemäß Abs. 2 Betriebe und Teilbetriebe angesehen werden, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden, sowie Mitunternehmer und Kapitalanteile, sofern der Erblasser oder Geschenkgeber mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft oder am gesamten Nennkapital beteiligt war. Der Erwerb von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers ist begünstigt, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb des Mitunternehmeranteils erfolgt."

Ob ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, ist daher nach den Begriffsinhalten des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. Zu einem Betrieb können aber nur die Wirtschaftsgüter

gehören, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Betriebsvermögen anzusehen sind.

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3 bei der Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn (§§ 4 bis 14).

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, wenn gemäß §§ 124, 125 BAO Buchführungspflicht besteht bzw. freiwillig Bücher geführt werden, ansonsten nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (idR unter Inanspruchnahme der Teilpauschalierung der Betriebsausgaben) oder im Wege der Vollpauschalierung (siehe Doralt, EStG³ § 21 Tz 4).

Im konkreten Fall gilt daher der allgemeine - aus § 4 EStG 1988 ableitbare - Betriebsvermögens- bzw. Privatvermögensbegriff.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 45). Notwendiges Privatvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen dienen, das sind alle in der privaten Sphäre selbstgenutzten Gegenstände (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 54). Kein notwendiges Betriebsvermögen liegt zB bei einer Wohnung im Betriebsgebäude vor (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 53).

Im vorliegenden Fall befinden sich auf der übergebenen Liegenschaft zwei Gebäude, nämlich das Gasthausgebäude und ein Wohnhaus mit 2 Wohnungen. Da das Wohnhaus nicht den betrieblichen Zwecken dient, ist der Erwerb dieses Gebäude samt den privat genutzten Teilen des Grund und Bodens (bewertet zu EW-AZ zz-2-zzzz als Mietwohngrundstück) mit einem anteiligen dreifachen Einheitswert von € 36.300,07, nicht gemäß § 15a ErbStG von der Schenkungssteuer befreit.

Ein Teil des Grundstückes war bis zur Übergabe Teil des landwirtschaftlichen Betriebes der Übergeber (bewertet zu EW-AZ xx-1-xxxx). Diese Fläche wurde zwar vom restlichen Betrieb losgelöst, weshalb die Anwendbarkeit der Befreiung des § 15a ErbStG hierfür fraglich erscheint. Da der anteilige steuerliche Wert hierfür lediglich € 350,91 beträgt, ist der Erwerb dieses Teiles der Liegenschaft jedoch nach § 8 Abs. 6 ErbStG von der Schenkungssteuer befreit.

Die Anwendbarkeit der Begünstigung des §15a ErbStG auf die Übertragung des halben Betriebsgrundstückes sowie der Hälfte der übrigen Wirtschaftsgüter des Gastgewerbebetriebes von Herrn FM an den Bw. setzt nach Abs. 2 Z. 1 leg. cit. voraus, dass dieses Vermögen der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dient.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist vom Gesetz nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe derartige Einkünfte erzielt hat. Nach ständiger einkommensteuerrechtlicher Lehre und Rechtsprechung - die im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme auch für die Auslegung des § 15a ErbStG maßgeblich erscheint - die Verpachtung eines Betriebes idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen ist (vgl Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 24 EStG 1988, Tz 34 und die dort angeführte Judikatur). So ist insbesondere von der Aufgabe des Betriebes erst dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage wäre, den Betrieb fortzuführen oder (Anm: Unterstreichung durch den UFS) wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages weiterzuführen (vgl. VwGH 4.12.2003, 2002/16/0246).

Wie bereits oben näher dargelegt war der Übergeber im vorliegenden Fall auch nach Auflösung der Gesellschaft nach Bürgerlichen Recht auf Grund der Gütergemeinschaft unter Lebenden nach wie vor Eigentümer des halben Betriebsvermögens. Die Gesellschaft nach Bürgerlichen Recht wurde von den Übergebern im Jahr 1992 und damit in jenem Jahr, in dem Herr FM das 60. Lebensjahr erreichte, aufgelöst und steht die (vorübergehende) Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit offensichtlich im Zusammenhang mit dem Pensionsantritt des Übergebers. In der Folge wurde der Gasthof alleine durch die um 14 Jahre jüngere Übergeberin betrieben bis der Betrieb am 31.3.2001 von beiden Übergebern gemeinsam an den Bw. verpachtet wurde. Seit 1. April 2001 bezieht auch die Übergeberin eine Pension. Im Vorwort zum Pachtvertrag wurde ausdrücklich festgehalten, dass der Pachtvertrag einer nicht langfristig konzipierten Verpachtung des bestehenden Betriebes der Verpächter an den Pächter dient, damit dieser in der Lage ist, eine in Überlegung befindliche längerfristige Übernahme des Betriebes entsprechend für sich bewerten zu können. Hätte der Bw. den Betrieb nach Ablauf des Pachtverhältnisses am 31. März 2004 nicht übernommen, wären die Übergeber (einer von ihnen oder auch beide gemeinsam) mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen durchaus in der Lage gewesen, den Betrieb wieder fortzuführen.

Bei Gastronomiebetrieben und anderen ortsgebundenen Tätigkeiten, wie etwa Hotels, werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen durch das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtung gebildet (vgl. VwGH 31.10.2005, 2002/15/0198).

Aus der zwischenzeitigen Überlassung des Betriebes lediglich innerhalb der Familie (zunächst Überlassung der Hälfte des Betriebsvermögens vom Vater an die Mutter, sodann kurzfristige Verpachtung an den Sohn) kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates noch nicht auf eine Betriebsaufgabe geschlossen werden. Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes hat beim Pensionsantritt des Übergebers gerade keine Verpachtung des halben

Betriebsvermögens an die Übergeberin stattgefunden. Gegen eine Verpachtung zwischen den beiden Ehegatten spricht einerseits, dass vom Übergeber keine Einnahmen aus einer Verpachtung gegenüber dem Lagefinanzamt erklärt wurden und andererseits, dass die Wirkungen einer in Notariatsform vereinbarten Gütergemeinschaft nicht dadurch beseitigt werden können, dass einer der Ehegatten seine Liegenschaftshälfte an den anderen verpachtet (vgl. OGH 26.3.1996, 10 ObS 54/96). Durch das gemeinschaftliche Eigentum am gesamten Betriebsvermögen hätte auch der Übergeber jederzeit wieder im Gastgewerbebetrieb tätig werden können. Die Inanspruchnahme der Gewerbepension stellt lediglich eines von mehreren Indizien für eine Betriebsaufgabe dar. Maßgebend bleibt aber stets das Gesamtbild der Verhältnisse und kein einzelnes Indiz (siehe Hofstetter/Reichel, Die Einkommensteuer, RZ 34 zu § 24 EStG).

Die Verpachtung eines Betriebes bewirkt idR keine Betriebsaufgabe. Betriebsaufgabe liegt aber ausnahmsweise dann vor, wenn das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Es muss dann aber die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit darauf hinweisen, dass der Verpächter selbst den Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird, wobei es allerdings nicht nötig ist, dass letzteres wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer ausgeschlossen ist. Wurde keine Sachlage geschaffen, nach der mit der erforderlichen hohen Wahrscheinlichkeit objektiv darauf zu schließen ist, dass eine neuerliche Führung des Unternehmens durch den Verpächter nicht mehr in Betracht kommt, so liegt auch keine Betriebsaufgabe vor (vgl. VwGH 26.4.1989, 88/14/0096).

Auf Grund der Gütergemeinschaft unter Lebenden wäre ein Elternteil nicht berechtigt gewesen, alleine Verfügungen über den Betrieb zu treffen. Die auf Grund der Gütergemeinschaft unter Lebenden gegebene spezielle Situation der Übergeber spricht dafür, die Frage der Betriebsaufgabe für beide Elternteile einheitlich zu beurteilen. Auch wenn es bei Familienbetrieben üblich ist, dass nach dem Erreichen des Pensionsalters durch den älteren Partner der Betrieb vom jüngeren Partner (als Art Übergangslösung) so lange alleine weitergeführt wird bis auch der jüngere das Pensionsalter erreicht bzw. bis eine Übergabe an die nächste Generation möglich wird. Die Dauer der „Übergangslösung“ hängt in den meisten Fällen vom Altersunterschied der Ehegatten bzw. pensionsrechtlichen Bestimmungen sowie vom Alter und Ausbildungsstand der Kinder ab. Auch wenn in der Regel letztendlich eine Übergabe an die nächste Generation geplant wird, so ist es doch nicht ausgeschlossen, dass bei einer Änderung der familiären Situation (wie zum Beispiel einer schweren Erkrankung oder des Todes des jüngeren Ehepartners) der ältere (bereits in Pension befindliche) Ehegatte seine Pension zurücklegt und die Tätigkeit wieder aufnimmt und der Betrieb wieder (auch) auf

seine Rechnung und Gefahr führt. Die einkommensteuerrechtliche Judikatur verlangt für eine Betriebsaufgabe eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass eine neuerliche Führung des Unternehmens nicht mehr in Betracht kommt (und nicht umgekehrt eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass es zur Fortführung des Betriebes kommt). Wie vom Bw. in seiner Gegenäußerung vom 18. Juni 2007 betont wurde, erfolgte die anlässlich des Pensionsantrittes der Mutter erfolgte Verpachtung des Betriebes an den Übernehmer durch beide Elternteile und wurden im Pachtvertrag auch beide Übergeber ausdrücklich als Betreiber genannt. Dieser Pachtvertrag mit dem Bw. diente nach dem Willen der Vertragsparteien dazu, um in einer Testphase herauszufinden ob der Sohn den Betrieb übernehmen kann und will, und stellt daher ebenfalls keine Betriebsaufgabe dar.

In einem Fall, in dem ein Gewerbebetrieb zunächst verpachtet und erst, wenn die nötige Vertrauensgrundlage zwischen den Vertragspartnern geschaffen ist, dem Pächter übergeben werden soll, liegt mit der Verpachtung noch keine Betriebsaufgabe vor (vgl. VwGH 26.4.1989, 88/14/0096).

Wird mit mehreren Rechtsvorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt, so ist bei der Beurteilung der Tatfrage auf den Gesamtzweck abzustellen. Bei einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen mehreren getrennt abgeschlossenen Verträgen ist von einer einheitlichen Regelung auszugehen. Erfolgt die Verpachtung ausdrücklich zur Vorbereitung einer Schenkung, so kann von einem einheitlichen Vorgang ausgegangen werden. Da bis zum Beginn der Abwicklung eines solchen einheitlichen Vorganges, also bis zur Verpachtung, ein Betrieb iSd § 15a Abs. 2 Z. 1 ErbStG bestanden hat, kann bei einem einheitlichen Gesamtwillen der Vertragspartner davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllt sind (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Rz 6 zu § 15a ErbStG).

Es ist offenkundiger Zweck des §15a ErbStG 1955, die Übergabe von Betrieben (gleichgültig, ob diese in Form eines einzelkaufmännischen Unternehmens oder einer Personen- oder Kapitalgesellschaft geführt werden) im Interesse der Substanzerhaltung und der Sicherung von Arbeitsplätzen zu erleichtern. Begünstigt ist dabei einerseits der Erwerb durch Erbfall, andererseits die Schenkung durch die ältere bzw. nicht mehr erwerbsfähige Generation an die nächste Generation, somit typischerweise die Betriebsfortführung in der Familie. Vor dem Hintergrund des - an sich sachlichen - Zweckes der Begünstigung ist die Bestimmung des Abs. 5 leg.cit. auszulegen. Aus dem Zweck der Begünstigung folgt, dass eine "Übertragung", die die Unternehmenserhaltung durch den oder die begünstigten Erwerber nicht nur nicht gefährdet, sondern sich auf eine Aufteilung des Nachlasses zwischen diesen Erwerbern reduziert und die Erhaltung des Unternehmens(teils) sogar typischerweise sichert, sachlicher Weise nicht zu einer Nacherhebung der Steuer (oder einer Versagung des Freibetrags) führen

darf. Dazu käme es aber, würde man als (steuerschädliche) "Übertragung" im Sinne des Abs 5 des § 15a leg.cit. auch eine im Zuge der Erbauseinandersetzung vereinbarte Zuteilung des Vermögens ansehen (vgl. VfGH 29.9.2006, B 3551/05).

Der vom Verfassungsgerichtshof aufgezeigte Zweck der Bestimmung ist nicht nur bei der Auslegung der Nachversteuerungstatbestandes, sondern auch bei den übrigen Bestimmungen des § 15a ErbStG heranzuziehen.

Beim übergebenen Vermögen (das bei den Übergebern durch die Gütergemeinschaft unter Lebenden besonders verbunden war) handelte es sich um einen aufrechten Betrieb und diente der Betrieb als solches bis zuletzt zur Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 EStG. Da beide Übergeber durch die Gütergemeinschaft nicht nur zivilrechtliche Eigentümer der betrieblich genutzten Liegenschaft, sondern auch des übrigen Betriebsvermögens (sowohl der Aktiva als auch der Betriebsschulden) waren, war Gegenstand des Erwerbsvorganges im vorliegenden Fall nicht nur beim Erwerb des Bw. von der Mutter, sondern auch beim Erwerb des Bw. vom Vater ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes iSd § 15a Abs. 3 ErbStG (anders als zB in den vom UFS zu RV/2083-W/05 vom 11.05.2007, RV/1948-W/03 vom 30.04.2007 oder RV/0837-W/07 vom 03.04.2007 entschiedenen Fällen). Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist daher sowohl für den Erwerb der Hälfte des betrieblich genutzten Teiles des Grundstückes (mit einem steuerlichen Wert von € 91.022,73) als auch für den Erwerb der Hälfte des sonstigen Betriebsvermögens mit einem steuerlichen Wert von € 9.885,90 des Bw. von seinem Vater die Befreiung gemäß § 15a ErbStG zu gewähren.

3.) Bemessungsgrundlagen und Steuerberechnung:

Wird für ein Grundstück und rechtlich selbständige Sachen ein Gesamtpreis vereinbart, so sind zur Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses die Grundstücke und beweglichen Sachen mit dem Verkehrswert zu bewerten (vgl. VwGH 27.9.1995, 93/16/0047). Ebenso wird bei der gleichzeitigen Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Grundstücken die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte aufgeteilt (vgl. VwGH 17.05.1990, 89/16/0071, 0072).

Es ist daher auch die Aufteilung der Gesamtgegenleistung von € 58.002,47 auf jenen Teil des Erwerbes des Bw. von seinem Vater, der nicht nach § 15a ErbStG bzw. § 8 Abs. 6 ErbStG von der Schenkungssteuer befreit ist (Erwerb des halben Wohnhauses samt dazugehöriger Grundfläche) nach dem Verhältnis der Verkehrswerte vorzunehmen. Hinsichtlich der Höhe der Verkehrswerte folgt der unabhängige Finanzsenat den Angaben des Bw. im Schreiben vom 4. Juli 2005 (diese Wertansätze wurde beiden Verfahrensparteien vorgehalten und wurden dagegen keine Einwände erhoben) und wird daher davon ausgegangen, dass der Bw.

Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile mit folgenden Verkehrswerten erhalten hat (alle Beträge in €):

	steuerlicher Wert	Verkehrswert
landwirtschaftliches Vermögen	350,91	700,00
Betriebsgebäude samt Grundstück	91.022,73	86.168,00
Wohngebäude samt Grundstück	36.300,07	83.260,00
sonstiges Betriebsvermögen	9.885,90	9.885,90
Gesamt	137.559,65	180.013,90

Stellt man die Gesamtgegenleistung von € 58.002,47 dem Gesamtverkehrswert von € 180.013,90 gegenüber, so ergibt sich durch die Auflösung der Proportion:

$$x : 58.002,47 = 83.260,00 : 180.013,90$$

als anteilige Gegenleistung (= X) für das vom Vater erworbenen Wohngebäude samt Grundfläche ein Betrag von € 26.827,29. Zieht man diesen Betrag vom steuerlichen Wert des Wohngebäudes (anteiliger dreifacher Einheitswert) von € 36.300,07, so verbleibt für die Schenkung des Wohngebäudes ein (gemäß § 28 ErbStG gerundeter) Betrag von € 9.472,00 und nach Abzug des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG von € 2.200,00 ein schenkungssteuerpflichtiger Erwerb in Höhe von € 7.272,00.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid wie im Spruch ersichtlich abzuändern sowie das darüber hinausgehende Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. Juni 2007