

GZ. RV/0205-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 Grunderwerbsteuer 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 Klaglosstellung 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, und legte der Bw. hiezu einen ordnungsgemäß ausgefüllten und bestätigten Vordruck NeuFö 3 vor.

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.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid setzte das FA dem Bw. gegenüber, ausgehend von einer Gegenleistung in Höhe von € 5.422,42, Grunderwerbsteuer (GrESt) im Betrag von € 108,45 (gerundet) fest. Begründend dazu führte das FA aus, der Erwerb der land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaft wäre gemäß § 5a NeuFöG befreit, die anteilig auf den Erwerb des sonstigen Grundvermögens (Wohnungswert) entfallende Gegenleistung unterliege der GrESt.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wendete der Bw. zunächst ein, wenn nicht die Voraussetzungen nach § 5a NeuFöG vorlägen, wäre im Lichte des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, auch im gegenständlichen Fall die land- und forstwirtschaftliche Übergabe selbst bei gesondert ausgewiesinem Wohnungswert nur nach dem einfachen Einheitswert gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG zu besteuern. Da im vorliegenden Fall der Wert des Übergabsgutes unter € 75.000,00 liege, käme die Befreiung des § 5a NeuFöG voll zur Anwendung und wäre daher der angefochtene GrESt-Bescheid ersatzlos aufzuheben.

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 die Besteuerung hinsichtlich des übersteigenden Wohnungswertes grundsätzlich nach dem Einheitswert oder nach der anteiligen Gegenleistung zu erfolgen habe und ob überdies darauf die Befreiung nach § 5a NeuFöG zur Anwendung gelangen kann.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrESTG) ist die Steuer 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.

Im § 1 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) ist normiert, dass die Bestimmungen des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§18 bis 79) u.a. für die Grunderwerbsteuer gelten würden. Gemäß § 33 Abs. 1 BewG ist Wohnungswert der Wert der Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Betriebsinhaber, (...) 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 Bestandteil des Vergleichswertes (§ 39).

Übersteigt jedoch der nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelte Wohnungswert den im Abs. 1 genannten Betrag, so ist der den Betrag von 2.180,185 Euro übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstig bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z 5) dem Grundvermögen zuzurechnen (§ 33 Abs. 2 BewG).

Aus dem Zusammenspiel all dieser hier maßgeblichen Gesetzesbestimmungen ist aber klar ersichtlich, dass für die Besteuerung des (übersteigenden) Wohnungswertes nur die (anteilig darauf entfallende) Gegenleistung herangezogen werden kann. § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG spricht nämlich eindeutig von der Überlassung von land- und forstwirtschaftlichen *Grundstücken*, während bei der gleichzeitigen Übergabe anderer Grundstücke, etwa sonstig bebauter (übersteigender Wohnungswert), als Bemessungsgrundlage hiefür die Gegenleistung heranziehen ist (Dringel, NZ 1989, 321ff; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 21 zu § 4). Hinsichtlich der Qualifikation der übergebenen Grundstücke ist das die Bemessung der GrESt vornehmende Finanzamt an die vom Lagefinanzamt im Bewertungsverfahren getroffenen Feststellungen gebunden. Im vorliegenden Fall wurde für den (übersteigenden) Wohnungswert die Art des Grundstückes als sonstig bebautes mit bindender Wirkung für die abgeleiteten Bescheide festgestellt, weshalb die Besteuerung zu Recht nach der (anteiligen) Gegenleistung erfolgte.

Die vorangeführte herrschende Lehrmeinung hat auch durch das vom Bw. zur Untermauerung seiner Argumentation zitierte Erkenntnis des VwGH vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, keine Änderung erfahren. Darin hat sich der VwGH, nach Wiedergabe der wesentlichen Aussagen in älteren Judikaten, vornehmlich mit der Frage befasst, in welchem Ausmaß bei land- und forstwirtschaftlichen Übergaben für die Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG eine Gegenleistung vorhanden sein muss bzw. warum trotz Vorliegens einer solchen dennoch die Besteuerung nach dem Einheitswert zu erfolgen habe. Auch hatte der damalige Bw. und Beschwerdeführer lediglich beantragt, die GrESt, insoweit sie auf den Erwerb der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke entfallen war, vom einfachen Einheitswert festzusetzen. In diesem Sinne gelangte der VwGH schlussendlich zur Ansicht, dass eben nur bei der Übergabe land- und forstwirtschaftlicher *Grundstücke* die GrESt gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG vom Wert (Einheitswert) der *Grundstücke* zu erheben wäre. Eine Ausweitung auf andere Grundstücksarten, etwa auf den als sonstig bebautes Grundstück qualifizierten

Wohnungswert, lässt sich diesem Judikat selbst bei weitwendigster Auslegung indes nicht entnehmen.

Darüber hinaus vertritt der Bw. noch die Ansicht, im vorliegenden Fall wäre die Begünstigung des § 5a NeuFöG zur Gänze, sohin auch auf den Wohnungswert, anwendbar. Dem ist entgegenzuhalten:

Nach § 5a Abs. 2 Z 2 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) wird die GrESt von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbaren Zusammenhang stehen, nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt. Im § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF und des BMJ, BGBl. II 2002/483, betreffend Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben ist u.a. normiert, dass ein Betrieb im Sinne des § 5a NeuFöG 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 gemäß Abs. 4 Z 1 leg. cit. 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 auch 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 selbstgenutzten Gegenstände. Darunter fällt etwa jenes sonstige Grundvermögen, das dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dient (Doralt, EStG⁷, Tz 54). Kraft der Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 BewG in Verbindung mit Abs. 1 Z 1 leg. cit. gilt der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes ausdrücklich nicht als Teil des landwirtschaftlichen Vermögens. Damit dient dieser 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 (§ 1 Abs. 2 LuF PauschVO 2001, 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 indes außer Ansatz.

Da nach § 2 der bereits zitierten VO, BGBI II 2002/483, nur die einem Betrieb, der der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dient, dienenden Vermögensübertragungen vom Anwendungsbereich des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG umfasst sein sollen und der (übersteigende) Wohnungswert nach § 33 Abs. 2 BewG nicht Teil eines zu einem Betrieb gehörenden Vermögens, sondern dem Grundvermögen zuzurechnen ist, kann die auf diesen Wohnungswert entfallende GrESt nicht von der Begünstigung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG umfasst sein.

Die vorliegende Berufung erweist sich sohin insgesamt gesehen als unbegründet, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, 11. Februar 2005