

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr., vom 20. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. August 2003, StNr. 082/7615, betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer werden abgeändert.

a) Erwerb vom Vater:

Die Grunderwerbsteuer wird mit € 834,52 festgesetzt.

Die Schenkungssteuer wird mit € 161,60 festgesetzt.

b) Erwerb von der Mutter:

Die Grunderwerbsteuer wird mit € 834,52 festgesetzt.

Die Schenkungssteuer wird mit € 161,60 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 20. Jänner 2003 übernahm der Bw. von seinen Eltern folgende Liegenschaften:

Liegenschaften	Vermögensart	EW	Verkehrswert	3-facher EW
EZ 24, GB V.	L.u.F.	4.287,70	85.754,00	12.863,10
EZ 24, GB V.	GV-Wohnungswert	10.828,25	108.282,50	
EZ 27, GB V.	Grundvermögen	25.300,00	151.800,00	
Grundvermögen gesamt		36.128,25	260.082,50	108.384,75
Verkehrswerte gesamt			345.836,50	121.247,85

Die Abgabenbehörde I. Instanz ermittelte folgende Gegenleistung:

Wohnrecht Übergeber	68.640,00
Holzbezug	566,80

Summe	69.206,80
-------	-----------

Die Abgabenbehörde I. Instanz ging von einer Gesamtgegenleistung von € 69.206,80 (anteilig für L.u.F. € 17.160,59 und für GV € 52.046,21) aus und schrieb mit vier Bescheiden vom 4. August 2003 zu StNr. 082/7615, die folgenden Steuern vor:

Grunderwerbsteuer betreffend Übergabe des landwirtschaftlichen Vermögens wurde aufgrund des Antrages nach § 5a iVm. § 4 NeuFöG zurecht nicht festgesetzt.

a) Erwerb vom Vater:

- 1.) Grunderwerbsteuer von der anteiligen Gegenleistung betreffend Grundvermögen (Wohnungswert und sonst. bebaute Liegenschaften) in Höhe von € 520,46.
- 2.) Schenkungssteuer bezüglich des übergebenen Grundvermögens unter Abzug der anteiligen Gegenleistung in Höhe von € 1.235,00.

a) Erwerb von der Mutter:

- 1.) Grunderwerbsteuer von der anteiligen Gegenleistung betreffend Grundvermögen (Wohnungswert und sonst. bebaute Liegenschaften) in Höhe von € 520,46.
- 2.) Schenkungssteuer bezüglich des übergebenen Grundvermögens unter Abzug der anteiligen Gegenleistung in Höhe von € 1.235,00.

Die am 21. August 2003 eingebrachten Berufungen (Berufungsergänzung vom 15.10.2003) wurden mit den BVE vom 28. Oktober 2003 als unbegründet abgewiesen.

Der Vorlageantrag wurde am 24. November 2003 eingebracht.

Aufgrund des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens ergeben sich folgende Sachverhaltsfeststellungen:

Der in der Berufungsergänzung vorgebrachte besondere Einheitswert ist gemäß § 53 Abs. 9 BewG nur für Zwecke der Grundsteuer festgesetzt worden. Er hat keine Relevanz für die aufgrund des Übergabsvertrages vom 20. Jänner 2003 festzusetzenden Abgaben.

Das Wohnrecht der Übergeber bezieht sich auf das von den Übergebern neu errichtete Austrahaus samt Garagen und Arbeitsräumen. Dieses liegt in einer qualitativ hochwertigen Wohngegend und wäre daher auch für Stadtbewohner attraktiv zu vermieten. Die von der Abgabenbehörde I. Instanz angesetzten Werte für das Wohnrecht der Übergeber mit € 440,00 entsprechen daher nicht vollständig den tatsächlichen Umständen. Zudem erscheinen die Mitbenützung der hofeigenen Werkstätten nicht ausreichend berücksichtigt. Insgesamt sind diese im Vertragspunkt III. lit. a) eingeräumten Rechte mit € 600,00 zu bewerten.

Weiters ist das im Lastenblatt einverleibte, aus dem Übergabsvertrag des Übergebers resultierende, Wohnrecht für die Schwester des Übergebers nicht gelöscht worden, sodass dieses vom Erwerber zu dulden ist.

Die Gegenleistung beträgt daher:

Wohnrecht Übergeber	93.600,00
---------------------	-----------

Wohnrecht E.St.	16.800,00
Holzbezug	566,80
Summe	110.966,80

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu ermitteln. Nach Abs. 2 Z 2 dieser Bestimmung ist die Steuer jedoch vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn - unter gewissen Voraussetzungen - ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück überlassen wird. Gemäß § 6 Abs. 1 lit. a) GrEStG 1987 ist als Wert des Grundstückes im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 der Einheitswert anzusetzen.

Für diese Betriebsübertragung ist aufgrund des Antrages vom 3.7.2003 die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 5a iVm. § 4 NeuFöG zu gewähren. § 5a Abs. 2 Z. 2 NeuFöG lautet:

"Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt."

Werden land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke gleichzeitig mit einem Grundstück anderer Art übergeben, so werden zwei verschiedene Grundstücke übergeben.

Nicht erfüllt werden die Voraussetzungen des § 5a iVm. § 4 NeuFöG jedoch für das übergebene Wohnhaus. Bei diesem Vermögen handelt es sich nicht um ein zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörendes Grundstück.

Das Bewertungsrecht geht davon aus, dass die Wohnung privat ist, weshalb eben der Wert privat genutzter Räumlichkeiten gesondert als Wohnungswert (§ 33 BewG) bewertet wird. Im Sinne des § 30 Abs. 1 BewG besteht der landwirtschaftliche Betrieb aus all jenen Teilen der wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Gemäß Abs. 2 Z 4 dieser Bestimmung gilt hingegen nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes.

Dieser ist gemäß § 33 Abs. 2 BewG als sonstiges bebautes Grundstück gemäß § 54 Abs. 1 Z 5 BewG dem Grundvermögen zuzurechnen und nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken zu bewerten. Lediglich ein pauschaler Betrag von 30.000,00 S (2.180,185 €) bleibt gemäß der Fiktion des § 33 Abs. 1 und 2 BewG bei landwirtschaftlichen Betrieben Bestandteil des (betrieblichen) Vergleichswertes.

Dieses Vermögen ist als sonstiges bebautes Grundstück dem Grundvermögen zuzurechnen. Für dieses Grundvermögen kann nicht die Begünstigungsbestimmung des § 4 Abs. 2 Z. 2

GrEStG oder des § 5a iVm. § 4 NeuFöG greifen, da es sich bei diesem Vermögen nicht um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück handelt bzw. es nicht zum landwirtschaftlichen Betrieb gehört.

Bei gleichzeitiger Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Grundstücken wird die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte aufgeteilt. Die auf das sonstige bebaute Grundstück entfallende Gegenleistung ist daher mittels einer Proportionalrechnung zu ermitteln.

Die Gesamtgegenleistung beträgt daher:

Wohnrecht Übergeber	93.600
Wohnrecht E.St.	16.800
Holzbezug	566,8
Summe	110.966,8

Die anteilige auf das Grundvermögen entfallende Gegenleistung beträgt daher € 83.451,35.

Grunderwerbsteuerberechnung:

Anteilige Gegenleistung GV (75,20 %)	83.451,35
davon die Hälfte je Übergeber	41.725,67
davon 2 % Grunderwerbsteuer	834,52
bisher war vorgeschrieben	520,46
Mehrbetrag an Grunderwerbsteuer	314,06

Die Grunderwerbsteuer beträgt daher insgesamt € 1.669,04.

2.) Schenkungssteuer für den Erwerb des Grundvermögens:

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz GrEStG 1987 sind Schenkungen unter einer Auflage sowie Schenkungen, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, als der Wert des Grundstücks (ab 1.1.2001 der dreifache Einheitswert) den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Eine gemischte Schenkung kommt bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht (vgl. VwGH 14.10.1991, 90/15/0084).

Auch bei gemischt freigebigen Zuwendungen muss der Zuwendende den Willen haben, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern; dieser Bereicherungswille kann von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Aus den Umständen des Einzelfalles, zu welchen das Vorliegen eines krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen gehört, lässt sich der Schenkungswille erschließen.

Dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241).

Die für eine gemischte Schenkung erforderliche Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein offenkundiges Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleichs der Verkehrswerte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (VwGH 04.12.2003, 2002/16/0246, unter Hinweis auf die Erkenntnisse 16.11.1995, 93/16/0051, und 27.05.1999, 96/16/0038).

Im gegenständlichen Fall übergeben die Eltern die Landwirtschaft und sonstige Grundstücke (Wohnungswert, unbebautes Grundstück) an den Sohn.

Die (unstrittigen) Verkehrswerte der Landwirtschaft und des Grundvermögens betragen insgesamt € 345.836,50; dem steht eine Gesamtgegenleistung von € 110.966,80 gegenüber.

Es ist daher ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben. Aufgrund der weiteren Umstände - es handelt sich um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen - ist das Vorliegen eines Schenkungswillens als erwiesen anzunehmen.

Für die Berechnung der Schenkungssteuer ist die Gesamtbereicherung relevant.

Die Bemessungsgrundlage, die sich aus der Differenz zwischen dem dreifachen Einheitswert des Grundvermögens und der anteiligen Gegenleistung ergibt, ist insgesamt mit dem Differenzbetrag aus der Gesamtsumme der Zuwendung (dreifache Einheitswerte der Liegenschaften) abzüglich der Gesamtgegenleistung nach oben begrenzt.

Die Differenz zwischen dem dreifachen Einheitswert des Grundvermögens und der anteiligen Gegenleistung beträgt € 24.933,40. Dennoch ist die Gesamtbereicherung wie folgt zu ermitteln:

Gesamtsumme der dreifachen Einheitswerte der Gesamtzuwendung	121.247,85
abzüglich Gesamtgegenleistung	110.966,80
Wert der Bereicherung = Bemessungsgrundlage für Schenkung	10.281,05
davon die Hälfte je Übergeber	5.140,52
abzüglich Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 Z. 1	2.200
Berechnungsgrundlage (Rundung nach § 28)	2.940,00
davon 2 % Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Steuerklasse I	58,80

zuzüglich Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 lit. a (5.140,00 x 2 %)	102,80
Schenkungssteuer gesamt	161,60

Die Schenkungssteuer war daher je Übergeber von € 1.235,00 auf € 161,60 herabzusetzen.

Salzburg, am 24. Februar 2005