

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SR, inXY, vertreten durch Waltl & Partner, Rechtsanwälte, 5700 Zell am See, Seb. Hörlstr. 7, vom 26. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 24. Februar 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 3.11.2003 übergab Hr. FR an seinen Sohn, den Bw, die Liegenschaften EZ 326, 328, 226 je Grundbuch XY und EZ 237 Grundbuch YZ, mit allen darauf errichteten Baulichkeiten. Der landwirtschaftliche Betrieb X-gut ist seit dem 19.7.1999 auf unbestimmte Zeit an den Neffen des Übergebers verpachtet (vgl. Vertragspunkt II. des Übergabsvertrages). Als Gegenleistung räumte der Bw dem Übergeber und seiner Mutter das lebenslängliche Wohnungsrecht an der von diesen bisher benutzten - im Erdgeschoß gelegenen - Wohnung ein (vgl. Vertragspunkt III.).

Für die übergebenen Liegenschaften bestanden zwei Einheitswerte:

Aktenzahl	Vermögensart	Einheitswert (kurz:EW)
EW-AZ 002-1-2201/9	landwirtschaftlicher Betrieb (kurz: L+F)	€ 1.235,44
EW-AZ 002-2-2348/6	Einfamilienhaus (Grundvermögen, kurz:GV)	€ 40.478,77

Das Finanzamt ging bei der Aufteilung der Gegenleistung bzw. bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer von folgenden Bewertungen aus:

	1facher EW	3facher EW	Verkehrswert
L+F	€ 1.235,44	€ 3.706,32	€ 24.708,80
GV	€ 40.478,77	€ 121.436,31	€ 242.872,62
Gegenleistung			€ 42.000,00

Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung fest.

Für den Erwerb des Grundvermögens wurde nach Abzug der Gegenleistung Schenkungssteuer vorgeschrieben.

Fristgerecht wurde gegen beide Bescheide Berufung erhoben und eingewendet, dass bei der Übergabe eines landwirtschaftlichen Betriebes bis zu einem Betrag von € 365.000,00 Steuerfreiheit gegeben sei.

Das Finanzamt erließ abweisende Berufungsvorentscheidungen und begründete dies damit, dass der Freibetrag gemäß § 15a ErbSt nur auf Betriebsübergaben anwendbar sei und die Schenkungssteuer ohnehin nur für die Übergabe des Einfamilienhauses vorgeschrieben wurde.

Dagegen wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht, dass § 15a ErbStG eine Befreiung für die Übertragung von Betriebsvermögen vorsehe. Im gegenständlichen Fall habe aber das Bewertungsfinanzamt für das Bauernhaus einen gesonderten Einheitswert gegenüber dem landwirtschaftlichen Gebäude und den Flächen festgesetzt, ein Umstand der nicht zum Nachteil des Betroffenen ausschlagen dürfe. Beim Einfamilienhaus handle es sich um das Bauernhaus, das untrennbarer Bestandteil der bäuerlichen Landwirtschaft sei. Wenn es im Bundesland Salzburg, insbesondere im Pinzgau, üblich sei, Bauernhaus und Stallgebäude getrennt zu errichten, statt, wie z.B. in Tirol zu einer Einheit zusammen zu fassen (vgl. Einhof), so könne dies nicht zu einem Nachteil der Pinzgauer Bauern werden.

Von der Berufungsbehörde wurde in beide Einheitswertakten Einsicht genommen und dabei folgendes festgestellt (siehe auch Vorhalt vom 16. September 2004):

Im Jahre 1977 wurde vom Übergeber ein Bauansuchen für ein "Einfamilienhaus" auf der EZ 326, Grundstück Nr. 796, eingereicht und baubehördlich genehmigt. Anlässlich der Feststellung des Einheitswertes zum 1.1.1982 für diesen Neubau wurde vom Übergeber mitgeteilt, dass der Altbau abgetragen wird. Für das Einfamilienhaus, bestehend aus Keller-, Erd- und Obergeschoß, wurde ein Einheitswert von S 413.000 festgestellt.

Aufgrund der gesetzlichen Erhöhung der Einheitswerte um 35% wurde zum 1.1.1983 ein Einheitswert von S 557.000, das sind € 40.478,77, festgestellt.

Im Jahre 1992 wurden vom Übergeber Unterstellplätze errichtet, wobei der landwirtschaftliche Teil "nicht bewertet" und der nichtlandwirtschaftliche Garagenanteil zwar bewertet, aber aufgrund der Geringfügigkeit zu keiner Wertfortschreibung geführt hat.

Das Wohnhaus, EW-AZ 002-2-2348/6, wird im Erdgeschoß von den Eltern und dem Obergeschoß vom Bw mit seiner Familie bewohnt (vgl. Vertragspunkt III. des Übergabsvertrages). Aus den Einheitswertakten ergibt sich, dass mit dem Einheitswert für das "Einfamilienhaus" nur die privat genutzten Räumlichkeiten bewertet wurden (siehe Einreichplan sowie Berechnung des Einheitswertes).

Im Antwortschreiben vom 23. November 2004 brachte der Bw ergänzend vor, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.12.2003, 2002/16/0246, die Ansicht vertreten habe, dass bei landwirtschaftlichen Übergaben die Grunderwerbsteuer nicht von der Gegenleistung, sondern vom Wert des Grundstücks zu bemessen sei, womit das Vorliegen einer gemischten Schenkung nicht angenommen werden könne. Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wurde im selben Schriftsatz zurückgenommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

In der gegenständlichen Berufungssache sind die vom Finanzamt ermittelten Werte (siehe obige Aufstellung) unbestritten.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu ermitteln.

Nach Abs. 2 Z 2 dieser Gesetzesstelle ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, in Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 04.12.2003, 2002/16/0246, klargestellt, dass die Grunderwerbsteuer bei der Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ohne jede Beschränkung vom Wert des Grundstückes zu berechnen ist.

Werden land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke gleichzeitig mit einem Grundstück anderer Art übergeben, so werden zwei verschiedene Grundstücke übergeben. Für das landwirtschaftliche Grundstück wird daher die Steuer vom (einfachen) Einheitswert, für das andere von der Gegenleistung erhoben (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 21 zu § 4 GrEStG 1987).

Schenkungssteuer:

- Gemischte Schenkung:

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 bzw. eine freigebige Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG kann bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht kommen (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 offensichtliches 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 (vgl. 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 übergab der Vater die Landwirtschaft und das Wohnhaus an den Sohn.

Die Verkehrswerte der Landwirtschaft und des Grundvermögens betragen insgesamt € 267.581,42; dem steht eine Gesamtgegenleistung von € 42.000,00 gegenüber. Es ist daher ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben. Aufgrund der weiteren Umstände - es handelt sich um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen - ist das Vorliegen eines Schenkungswillens für den unentgeltlichen Teil als erwiesen anzunehmen.

- Freibetrag gemäß § 15a ErbStG:

Strittig ist im Berufungsfall, ob das übergebene Wohngebäude von der Befreiungsbestimmung nach § 15a ErbStG umfasst ist.

Die mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, eingeführte Bestimmung des § 15a ErbStG lautet auszugsweise:

*"(1) 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 ......., bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000,-- EUR (Freibetrag) steuerfrei.*

*(2) Zum Vermögen zählen nur*

*1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;*

.....

*(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist*

*1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes, ......."*

Begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 15a Abs. 2 leg. cit. ist nur inländisches Vermögen. Die Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 2000 lauten insoweit (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."*

Nach Z 1 des § 15a Abs. 2 ErbStG zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen zunächst inländische Betriebe und Teilbetriebe, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden.

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 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gehören zu den betrieblichen Einkunftsarten.

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, EStG<sup>3</sup> § 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, EStG<sup>3</sup> § 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, EStG<sup>3</sup> § 4 Tz 54). Kein notwendiges Betriebsvermögen liegt zB bei einer Wohnung im Betriebsgebäude vor (siehe Doralt, EStG<sup>3</sup> § 4 Tz 53).

Gemäß § 1 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Abschnitts des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 19 bis 68) nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch unter anderem für die Erbschafts- und Schenkungssteuer und die Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 19 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Abs. 1). Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 19 bis 68) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird (Abs. 2).

Zum Grundvermögen gehört der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (vgl. § 51 Abs. 1 erster und zweiter Satz BewG).

Gemäß § 52 Abs. 1 BewG gehört zum Grundvermögen nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört. Einfamilienhäuser dienen Wohnzwecken und gehören zum Grundvermögen (vgl. § 54 BewG).

Die Bezugnahme im § 19 ErbStG auf die Maßgeblichkeit des Bewertungsgesetzes und die im § 54 BewG vorgenommene Zuordnung der Einfamilienhäuser zum Grundvermögen lassen die Ansicht, die Gebäude seien dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen, schon auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht zu (vgl. zum Wohnungswert gemäß § 33 BewG: VwGH 11.11.2004, 2004/16/0095, unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Rzen 1 und 6 zu § 15a ErbStG).

Die Einsichtnahme in die Bewertungsakten hat ergeben, dass nur die tatsächlich privat genutzten Räumlichkeiten im Einheitswert "Einfamilienhaus" berücksichtigt sind. Das notwendige Privatvermögen kann aber keinesfalls Teil des Betriebsvermögens sein.

Die belangte Behörde ist sohin zutreffend davon ausgegangen, dass das in Rede stehende Gebäude dem Grundvermögen des Bw zuzurechnen und deshalb von der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht umfasst ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 3. Februar 2005