

GZ. RV/938-S/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Heinrich Launer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Grunderwerbsteuer 2002 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang mit AS wird mit € 747,31 festgesetzt.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang mit KS wird mit € 747,31 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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 "Übergabsvertrag" vom 22.02.2002 übertrugen die Übergeber ihren land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaftsbesitz an ihren Sohn (der Bw) und ihre Schwiegertochter.

Neben anderen nicht in Streit stehenden Gegenleistungen behielt sich die Übergeberseite bestimmte Naturalleistungen (VP V. b) und die Übergeberin KS ein zeitlich befristetes Bewirtschaftungsrecht (VP XII.) vor.

Das Finanzamt bewertete die vereinbarten Naturalien für die Übergeber mit monatlich je € 180,-- und kapitalisierte die Jahresbeträge mit den entsprechenden Faktoren gemäß § 16 BewG. Das jährliche Bewirtschaftungsrecht wurde mit dem Einheitswert für die Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 8.938,76 bewertet und mit der vereinbarten Befristung von 7 Jahren multipliziert.

Gegen diese in den angefochtenen Bescheiden vom 10. April 2002 vorgenommenen Bewertungen wurde Berufung erhoben. Unter Vorlage eines Auskunftsschreibens der Landwirtschaftskammer für Salzburg wurde beantragt, die Naturalleistungen gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl. II Nr. 416/2001) mit einem Jahresbetrag von insgesamt € 630,97 und das Wirtschaftsrecht, ausgehend von einem Pachtzins von € 290,-- pro ha, mit einem Jahresbetrag von € 3.306,-- der Besteuerung zugrunde zu legen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

*"Gemäß § 4 Abs. 1 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die Bewertung der Gegenleistung richtet sich nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Es sind gemäß § 1 BewG die Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 1-17 Gemeiner Wert) maßgebend. Nach § 10 Abs. 2 BewG wird der Gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Somit ist die Ansetzung anderer Richtlinien oder Maßstäbe nicht zulässig. Daraus resultiert, dass die Ansetzung von Sachbezugswerten gem. EStG keine Gültigkeit erlangt. Das Wirtschaftsführungsrecht ist gesondert zu ermitteln auf die Dauer des Anspruchsrechtes. In diesem Fall bis zur Pensionierung der Übergeberin ..... Da keine kontinuierliche Gewinnerzielung bekannt gegeben wurde, wird für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- u. Forstwirtschaft vom Einheitswert für Land- u. Forstwirtschaft ausgegangen und vervielfacht mit der Nutzungsdauer. Eine abweichende Ansetzung ist nur dann möglich, wenn die tatsächliche Gewinnerzielung nachweislich vorgelegt werden kann."*

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Unter Hinweis auf das beiliegende Schreiben der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Salzburg wurde eingewendet, dass die Gleichsetzung des Gewinnes mit dem Einheitswert nicht gerechtfertigt sei. Für die Einheitsbewertung würden nach

§ 32 Abs. 1 des BewG die Grundsätze über die Bewertung nach Ertragswerten gelten. Dieser Ertragswert, der das 18-fache des Reinertrages darstelle, sei mit dem Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes nicht gleichzusetzen. Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sei nach der Pauschalierungsverordnung zu ermitteln. Der von der Mitübergeberin bewirtschaftete Betrieb falle unter die so genannte Vollpauschalierung. Dazu wurde die Erklärung über einheitlich und gesondert festzustellende Einkünfte nichtbuchführender Land- und Forstwirte für 2001 von KS vorgelegt.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Die Steuer wird gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Bei gleichzeitiger Übergabe von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken mit Grundstücken anderer Art ist die Steuer für die ersten gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG vom Einheitswert, für die anderen Grundstücke von der Gegenleistung zu erheben. Dabei ist die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen (vgl. VwGH 18.01.1990, 89/16/0062).

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben und damit auch für die Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrundezulegen.

Rechte auf wiederkehrende Leistungen sind nach den Vorschriften der §§ 15 und 16 BewG zu bewerten. In den Vorschriften der §§ 15 und 16 BewG über die Berechnung des Kapitalwertes von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen wird eine vom § 10 BewG abweichende Bewertung festgelegt, indem wiederkehrende Nutzungen oder Leistungen mit der Summe einer bestimmten Anzahl von Jahreswerten anzusetzen sind (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 47 zu § 5 GrEStG).

Der Jahreswert von Nutzungen und Leistungen ist im Sinne des § 17 BewG zu ermitteln.

- Naturalien

In Vertragspunkt V. b) verpflichtete sich die Übernehmerseite bestimmte "Naturalien" täglich (1 l Kuhvollmilch), monatlich (1 kg Speisebutter etc.) oder jährlich (100 kg Speisekartoffel etc.) zu liefern.

Weiters ist vereinbart, dass sich das vereinbarte Naturalausgedinge bei Ableben eines Übergeberteiles um 1/3 vermindert (VP V. b letzter Satz).

Das Finanzamt bewertete dieses Naturalausgedinge mit einem monatlichen Pauschalbetrag von je € 180,-- und kapitalisierte den Jahresbetrag mit dem entsprechenden Faktor gemäß § 16 Abs. 2 BewG.

§ 17 Abs. 2 BewG lautet:

*"(2) Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen."*

Eine in Sachwerten bestehende Leistung ist nach dem Wert zu beurteilen, den sie objektiv gesehen für den Leistungsempfänger hat. Solche Sachleistungen sind nicht vom subjektiven Standpunkt des Leistenden zu beurteilen. Der Wortlaut des Gesetzes "ortsübliche Mittelpreise" weist darauf hin, dass der Wert nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist, d.h. dass der Geldbetrag errechnet werden muss, den der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich die Leistungen am Verbrauchsorste zu beschaffen (vgl. *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz<sup>2</sup>, § 17, Seite 112b).

Im angefochtenen Bescheid wurde das Naturalausgedinge wie eine Art "Vollverpflegung" mit einem pauschalen Monatsbetrag bewertet. Dies entspricht aber nicht dem Vertragswortlaut, da keine Vollverpflegung, sondern einzelne exakt angeführte Sachleistungen vereinbart wurden.

Damit ist der angefochtene Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet.

Aus Vereinfachungsgründen bestehen aber gegen die sinngemäße Heranziehung der Richtliniensätze, die für die Bewertung von Sachbezügen für Zwecke der Lohnsteuer gelten, als Hilfsmittel zur Ermittlung des Wertes keine Bedenken, obwohl es sich hiebei um Mindestsätze handelt (vgl. auch *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz<sup>2</sup>, § 17, Seite 112b, unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 12.09.1951, 1647/48; 09.01.1952, 1516/48; 06.04.1956, 2086/54; 30.01.1959, 1822/55; 15.12.1960, 478/56 und 21.09.1964, 2123/63).

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, .......) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 wurde die "Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002", BGBl. Nr. 416/2001, erlassen.

In Anwendung der in dieser Verordnung aufgestellten "sonstigen Sachbezugswerte" ergibt sich – entsprechend dem Berufungsbegehren – ein jährlicher Gesamtwert der einzelnen Naturalleistungen in Höhe von € 630,97. Da sich die vereinbarten Naturalleistungen bei Ableben eines Übergebeteiles um 1/3 vermindern, errechnet sich die auf die Naturalien entfallende Gegenleistung wie folgt:

Jahresbetrag	1/1	$630,97 \times \text{Faktor } 9 =$	€ 5.678,73
	2/3	$420,65 \times 4 (13 - 9) =$	€ 1.682,60
Summe			€ 7.361,33

- Bewirtschaftungsrecht

§ 17 Abs. 3 BewG lautet:

*(3) Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. "*

Wird im Rahmen von landwirtschaftlichen Übergabsverträgen als Auszugsleistung die Nutzung bestimmter land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen ausbedungen, bestehen keine Bedenken, die für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung landwirtschaftlicher Betriebe (§ 17 EStG; landwirtschaftliche Pauschalierung) geltenden Pauschalsätze der Bemessung zugrunde zu legen.

Mangels anderer Unterlagen ist das Finanzamt bei der Ermittlung des Gewinnes aus Land- u. Forstwirtschaft vom Einheitswert ausgegangen (siehe Berufungsvorentscheidungen vom 15. Oktober 2002).

Mit dem Schriftsatz vom 29.04.2002 wurde die "Erklärung über einheitlich und gesondert festzustellende Einkünfte nichtbuchführender Land- und Forstwirte für 2001" der Bewirtschaftungsberechtigten vorgelegt. Darin wurden die Einkünfte im Sinne der "Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft", BGBl. Nr. 54/2001, ermittelt. Die Zwischensumme 1 (KZ 526) beträgt S 45.731,40 (€ 3.323,43). Die weiteren in der Abgabenerklärung angeführten

zusätzlichen Ausgaben (Schuldzinsen, Sozialversicherungsbeiträge) können bei der Bewertung des Bewirtschaftungsrechtes nicht abgezogen werden, da die Verbindlichkeiten von der Übernehmerseite übernommen wurden und die Sozialversicherungsbeiträge von der Berechtigten selbst zu tragen sind.

Der Wert des Bewirtschaftungsrechtes beträgt daher ( $\text{€ } 3.323,43 \times 7 \text{ Jahre} =$ )  $\text{€ } 23.264,01$

Unter Berücksichtigung dieser Feststellungen errechnet sich folgende Gesamtgegenleistung:

Übergabspreis	€ 222.653,66
Wohnungsrecht	€ 42.120,00
Naturalien	€ 7.361,33
Pflege	€ 4.400,00
Begräbniskosten	€ 7.300,00
Bewirtschaftungsrecht	€ 23.264,01
Rechte für KS	€ 1.744,15
Gegenleistungen insgesamt	€ 308.843,15

Es wurden insgesamt 4 Erwerbsvorgänge verwirklicht. Die Gegenleistung pro Erwerbsvorgang beträgt daher  $\text{€ } 77.210,79$ .

Unbestritten waren die Wertverhältnisse: 45,5 % der Gegenleistung, d.s.  $\text{€ } 35.130,91$ , entfällt auf das Grundvermögen.

Berechnung der Grunderwerbsteuer pro Erwerbsvorgang:

Gemäß § 7 Z 1 GrEStG 2 % vom Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (§ 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG) in Höhe von $\text{€ } 2.234,69$	€ 44,69
Gemäß § 7 Z 1GrEStG 2 % von der Gegenleistung für die übrigen Grundstücke (§ 5 GrEStG) in Höhe von $\text{€ } 35.130,91$	€ 702,62
Grunderwerbsteuer	€ 747,31

Dem Berufungsbegehren war daher insgesamt stattzugeben.

Salzburg, 8. September 2003