



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Juni 2002, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert und die Schenkungssteuer mit **561,32 Euro** (ds. 3% von einer Bemessungsgrundlage von 18.711,95 Euro) festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob in einem Bewirtschaftungsvertrag, der auf bestimmte Dauer von einem Jahr und Verlängerungsoption auf unbestimmte Dauer für ein Bewirtschaftungsentgelt von S 1 pro Jahr abgeschlossen wurde, eine freigebige Zuwendung des Bewirtschaftungsrechtes zu erblicken ist.

1. Verfahrensverlauf

Am 23. November 1999 wurde zwischen den Ehegatten A und Bw. , dem Berufungswerber, ein Bewirtschaftungsvertrag abgeschlossen. Demnach räumte A dem Bw. das alleinige Nutzungsrecht an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ein. Diese Vereinbarung wurde auf ein Jahr unter Verlängerungsoption abgeschlossen. Dafür wurde ein fixes Bewirtschaftungsentgelt pro Jahr von S 1,00 vereinbart.

Das Finanzamt beurteilte diese Vereinbarung als freigiebige Zuwendung, bewertete die unentgeltliche Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes in Höhe des anteiligen Einheitswertes der an den Bw. überlassenen Grundstücke und setzte mit Bescheid vom 14. Juni 2002 vom anteiligen Einheitswert die Schenkungssteuer in Höhe von 692,21 Euro (S 9.525,00) fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass für dieses Bewirtschaftungsrecht nicht der halbe Einheitswert als Bemessungsgrundlage angesetzt werden könne. Dies deshalb, weil der gegenständliche Bewirtschaftungsvertrag einem Pachtvertrag vergleichbar sei. Als allfällige Bereicherung (Schenkung) sei daher der angemessene Pachtzins für die seiner Frau anteilig gehörenden Flächen anzusetzen. Der angemessene Pachtzins für vergleichbare Grundstücke betrage S 2000/ha. Der Jahreswert betrage daher $21,14 \text{ ha} \times 2000 = \text{S } 42.280$ (3.072,60 Euro).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2002 wurde der Berufung teilweise stattgeben und die Schenkungssteuer auf 561,32 Euro (S 7.724,00) herabgesetzt, da der tatsächliche anteilige Einheitswert der Grundstücke, die zur Bewirtschaftung übergeben worden waren, tatsächlich niedriger war.

Im Vorlageantrag brachte der Bw. vor, dass er den Ansatz eines Achtzehntels des landwirtschaftlichen Einheitswertes als Berechnungsgrundlage für die Schenkungssteuer als gesetzeskonform ansähe.

2. Sachverhalt

Der Bewirtschaftungsvertrag vom 23. November 1999, abgeschlossen zwischen den Ehegatten A als Bewirtschaftungsüberlasserin einerseits und dem Bw. als Bewirtschaftungsberechtigter andererseits hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„I. Die Vertragsparteien bewirtschaften derzeit auf gemeinsame Rechnung und Gefahr den landwirtschaftlichen Betrieb G im Ausmaß von insgesamt 60,903 ha. Davon sind 51,2370 ha Eigengrund und 9,666 ha Pachtgrund.

Die Bewirtschaftungsüberlasserin räumt dem Bewirtschaftungsberechtigten beginnend ab 1.1.2000 das alleinige Nutzungsrecht an diesem Betrieb ein, sodass der Betrieb ab diesem Tag auf alleinige Rechnung und Gefahr des Bewirtschaftungsberechtigten geführt wird.

Diese Vereinbarung wird zunächst auf ein Jahr abgeschlossen und endet daher am 31.12.2000. Sie verlängert sich jedoch stillschweigend jeweils um ein weiteres Jahr, wenn sie nicht von einer Vertragspartei spätestens 6 Monate vor Ablauf aufgekündigt wird.

II. Für die Überlassung des alleinigen Bewirtschaftungsrechtes am gesamten Betrieb räumt der Bewirtschaftungsberechtigte der Bewirtschaftungsüberlasserin ein fixes Bewirtschaftungsentgelt von jährlich S 1,00 ein, zahlbar am 31.12. eines jeden Jahres. Dieser Betrag gebührt ohne Rücksicht auf das tatsächliche Betriebsergebnis. Es handelt sich dabei um einen Nettowert, der bereits um alle möglichen Betriebsausgaben verringert ist, der aber andererseits um keine außerordentlichen Einkünfte erhöht werden kann.

III. Gefahren, Nutzen, Verlust und Zufall hinsichtlich der alleinigen Betriebsführung gehen zu Lasten des Bewirtschaftungsberechtigten, welcher auch im Außenverhältnis hinsichtlich der Betriebsführung berechtigt und verpflichtet ist.

Eventuelle Veräußerungen beweglicher Wirtschaftsgüter sind von dem Bewirtschaftungsberechtigten im Sinne der Substanzerhaltung durch Ersatzwirtschaftsgüter abzudecken und erhöhen nicht den fixen Gewinnanteil der Bewirtschaftungsüberlasserin. Diese verpflichtet sich, bei einer allfälligen Veräußerung von solchen beweglichen Wirtschaftsgütern den anteiligen Erlös daraus zur Ersatzbeschaffung zu verwenden bzw. verwenden zu lassen und erhält in diesem Rahmen das anteilige Miteigentum eingeräumt.

IV. Der Bewirtschaftungsberechtigte verpflichtet sich, die Liegenschaft ordnungsgemäß zu bewirtschaften, insbesondere die Grundstücke mit dem erforderlichen Natur- und Handelsdünger zu düngen, sowie alles zu vermeiden, was eine Ausbeutung des Bodens mit sich bringen könnte, und – sofern nichts anderes vereinbart wurde – sind die Grundstücke im selben Kulturzustand zurückzugeben, in welchem sie übernommen wurden.

Der Bewirtschaftungsberechtigte ist des Weiteren verpflichtet, die forstwirtschaftlichen Grundstücke wie ein ordentlicher Forstwirt zu bewirtschaften, Auf- und Durchforstungsarbeiten fachgerecht durchzuführen bzw. durchführen zu lassen und ev. anfallendes Schadholz ohne Aufschub aufzuarbeiten bzw. aufarbeiten zu lassen. Schlägerungen hiebsreifer Bestände bedürfen der Zustimmung durch den Bewirtschaftungsüberlasser.

Der Bewirtschaftungsberechtigte hat für die ordnungsgemäße Erhaltung von Gebäuden Sorge zu tragen, Maschinen und Geräte, wie sie auf der Liegenschaft in derzeitigem Zustand in Gebrauch sind, zu erhalten und zu pflegen.

V. Von einer Verbücherung des hier vereinbarten Bewirtschaftungsrechtes wird einvernehmlich Abstand genommen....

VI. Die Parteien nehmen zur Kenntnis, dass

- 1. eine Kopie der Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu übermitteln ist,*
- 2. der Bewirtschafterwechsel bei der zuständigen Bezirksbauernkammern zu melden ist,*
- 3. dieser Vertrag wie ein Pachtvertrag zu vergebühren ist.*

VII. Die mit dem Abschluss dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt der Bewirtschaftungsberechtigte...."

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Allgemeines

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Während das bürgerliche Recht verlangt, dass Geschenkgeber und Geschenknehmer über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind, genügt für die Schenkungssteuer, dass nur der

Zuwendende den Willen zur Unentgeltlichkeit hat. Freigebige Zuwendungen werden oft in die Form entgeltlicher Verträge gekleidet, doch bleibt es den Vertragsteilen keineswegs überlassen, dass sie entscheiden, ob eine Zuwendung als entgeltliche oder unentgeltliche anzusehen ist (Kipp, dKommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 181ff, zu § 3 Anm.75, 76). Zusätzlich zur objektiven Bereicherung ist das subjektive Element des Bereicherungswillens auf Seiten des Gebers verlangt, wobei ein Inkaufnehmen der Bereicherung genügt.

Im vorliegenden Fall wurde die Bewirtschaftung an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gegen ein fixes Bewirtschaftungsentgelt von S 1,00 eingeräumt. Es ist daher zu untersuchen, welche Art der Vereinbarung getroffen wurde, ob eine Bereicherung vorliegt und mit welchem Wert die Bereicherung in die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer Eingang findet.

3.2. Verortung des Bewirtschaftungsvertrages im bürgerlichen Recht

Ein Bewirtschaftungsvertrag ist als Vertragstypus im Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch nicht genannt. Er enthält Merkmale von Gesellschaftsverträgen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen, Dienstbarkeiten und von Bestandverträgen.

Gemäß § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, Bestandvertrag.

Entgeltliche Gebrauchsüberlassung stellt im Zweifel einen Bestandvertrag dar (Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 3). In Abgrenzung zum Gesellschaftsvertrag setzt die Gesellschaft eine Gemeinschaftsorganisation voraus. Das Fehlen einer Gewinn- oder Umsatzbeteiligung und die bestehende Pflicht zu fixer Entgeltentrichtung sind ein bedeutsames Indiz für eine mietrechtliche Rechtsbeziehung (Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 44). Bestandverträge zwischen Miteigentümern über die gemeinsame Sache sind nur dann zu unterstellen, wenn diese eindeutig ihren Willen zum Ausdruck gebracht haben, durch Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsüberlassung herbeizuführen (Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 16).

Im vorliegenden Bewirtschaftungsvertrag vereinbaren die Vertragsteile, ein, wenn auch sehr geringes, fixes Entgelt von S 1,00 und keine Gewinn- und Umsatzbeteiligung. Beide Vertragsteile sind Miteigentümer der Grundstücke, hinsichtlich derer der Bewirtschaftungsvertrag abgeschlossen wird. Dieser Bewirtschaftungsvertrag ist keine Benützungsregelung zwischen den Ehegatten, in deren Miteigentum die Grundstücke stehen und er geht über die bloße Gebrauchsüberlassung hinaus, da dem Bw. das alleinige Nutzungsrecht am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingeräumt wird, sodass der Betrieb

ab diesem Tag auf alleinige Rechnung und Gefahr des Bw. geführt wird. Dieser Bewirtschaftungsvertrag ist daher weder ein Gesellschaftsvertrag, noch eine bloße Benützungsvereinbarung zwischen Miteigentümern, bzw. eine bloße Gebrauchsüberlassung an den anderen Miteigentümer.

Gemäß § 1091 ABGB wird der Bestandvertrag, wenn die in Bestand gegebene Sache nur durch Fleiß und Mühe benutzt werden kann, ein Pachtvertrag genannt.

Als eines der ausschlaggebendsten Kriterien für das Vorliegen eines Pachtvertrages wird die Übernahme einer Betriebspflicht angesehen, da in diesem Fall der Bestandgeber ein wirtschaftliches Interesse an der Tatsache und Art der Unternehmensführung hat (Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 10, 18). Unternehmenspacht erfordert die Übertragung einer Erwerbsquelle. Erst die Überlassung von Räumen samt Geschäftsbetrieb lässt die Einstufung als Pacht zu (Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 11). Pacht liegt in der Bestandnahme eines „lebenden Unternehmens“, also wenn eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum „good will“ gehört, übergeben wird. Pacht kann „jede organisierte Erwerbsgelegenheit“ sein, somit nicht nur ein kaufmännischer oder gewerblicher Betrieb, sondern auch eine Landwirtschaft (Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 5). Gerade land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke kommen als Pachtobjekte in Betracht, da hier die Fruchtziehung idR eine Bewirtschaftung erfordert (Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 7). Lässt sich dem Vertragsinhalt eindeutig eine Bewirtschaftungspflicht entnehmen, so liegt – unabhängig von der gewählten Parteienbezeichnung – ein Pachtvertrag vor, der die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung bestimmt (Binder in Schwimann, ABGB 4, 3. Auflage, zu § 914, Rz 110, VwGH 20.10.1992, 91/08/0110).

Im gegenständlichen Fall wurde dem Bw. das alleinige Nutzungsrecht am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingeräumt, sodass der Betrieb ab diesem Tag auf alleinige Rechnung und Gefahr des Bw. geführt wird, bzw. ihm das alleinige Bewirtschaftungsrecht überlassen wird. Der Bw. ist verpflichtet, die landwirtschaftlichen Grundstücke ordnungsgemäß zu bewirtschaften und mit dem erforderlichen Natur- und Handelsdünger zu düngen. Des Weiteren ist er verpflichtet, die forstwirtschaftlichen Grundstücke wie ein ordentlicher Forstwirt zu bewirtschaften, Auf- und Durchforstungsarbeiten fachgerecht durchzuführen zu lassen und ev. anfallendes Schadholz ohne Aufschub aufzuarbeiten. Diese vertraglichen Vereinbarungen sprechen für das Vorliegen einer Pacht. Dem Bw. wurde der land- und forstwirtschaftliche Betrieb, eine Erwerbsquelle, überlassen. Dem Bw. obliegt auch die Verpflichtung zur Führung des Betriebes, die Bewirtschaftungsüberlasserin hat ein wirtschaftliches Interesse an der Tatsache und der Art der Betriebsführung. Das ist

insbesondere aus dem Punkt IV zu ersehen, wonach die Düngung der Grundstücke sowie die fachgerechte Durchführung der Auf- und Durchforstungsarbeiten besonders hervorgehoben werden. Im Zentrum des Vertrages steht die Bewirtschaftungspflicht.

Dem Bw. ist daher zu folgen, dass der Bewirtschaftungsvertrag als ein Pachtvertrag, wenn auch mit atypischen Elementen wie die Nutzungsüberlassung und der ausdrücklichen Festlegung, dass der Bewirtschaftungsvertrag nicht im Grundbuch eingetragen wird, beurteilt werden kann.

3.3. Gebühren und verkehrsteuerliche Qualifikation des Bewirtschaftungsvertrages als Bestandvertrag in Abgrenzung zur Dienstbarkeit (UFS 17. März 2006, RV/0140-W/04)

Der UFS hat sich mit der Frage der Einordnung von Bewirtschaftungsverträgen in das System der Gebühren und Verkehrsteuern in der Berufungsentscheidung vom 17. März 2006, RV/0140-W/04 (<http://ris.bka.gv.at>, Rechtsprechung Unabhängiger Finanzsenat) befasst, mit welcher ein fast vergleichbar lautender Bewirtschaftungsvertrag beurteilt wurde. Die Berufungsentscheidung des UFS befasste sich mit der Frage, ob im Fall eines Bewirtschaftungsvertrages ein Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 GebG oder eine Dienstbarkeit gemäß § 33 TP 9 GebG vorliegt. Der UFS entschied, dass in diesem Bewirtschaftungsvertrag gebührenrechtlich ein Bestandvertrag und keine Dienstbarkeit zu sehen ist.

Im Folgenden wird der gegenständliche Bewirtschaftungsvertrag im Lichte dieser Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates untersucht:

3.3.1. Verträge zur Übertragung eines „Bewirtschaftungsrechtes“ entsprechen keinem Vertragstypus des ABGB.

Auch im vorliegenden Vertrag wird in Punkt I. Abs. 2 von der Einräumung des alleinigen Nutzungsrechtes an diesem Betrieb gesprochen und ist grundsätzlich typisch für Verträge, mit denen eine persönliche Dienstbarkeit eingeräumt werden soll. Dafür würde auch Punkt V. sprechen, nach welchem eine Verbücherung des Bewirtschaftungsrechtes zwar in Erwägung gezogen wird, davon aber der Bw. und seine Ehegattin einvernehmlich Abstand nehmen. Andererseits wird der Vertrag als „Bewirtschaftungsvertrag“ bezeichnet und für die Überlassung des „Bewirtschaftungsrechtes“ ist ein fixes Bewirtschaftungsentgelt vorgesehen. Dass dieses im vorliegenden Fall sehr gering ist, spielt bei der Einordnung dieses Vertrages vorerst keine Rolle. Im Allgemeinen steht bei den Bewirtschaftungsverträgen die künftige Bewirtschaftung des Vertragsobjektes im Vordergrund, bei der es Hauptzweck ist, einem Vertragsteil den Bezug einer Bauerpension zu ermöglichen.

3.3.2. Nach der Judikatur zum Bauernsozialversicherungsgesetz (kurz BSVG) ist für die Pflichtversicherung nach dem BSVG maßgeblich, auf wessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird.

Eine sozialversicherungsrechtlich relevante Änderung der sich primär aus den Eigentumsverhältnissen ergebenden Zurechnung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen setzt rechtswirksame (und rechtswirksam bleibende) dingliche (z.B. durch Einräumung eines Fruchtgenussrechtes) oder obligatorische Rechtsakte (z.B. durch Abschluss eines Pachtvertrages oder einer besonderen, einem Pachtvertrag nahe kommenden Vereinbarung zwischen Miteigentümern, oder aber auch eines Gesellschaftsvertrages) mit der Wirkung voraus, dass statt des Eigentümers (der Miteigentümer) ein Nichteigentümer (bzw. bei Vereinbarungen zwischen Miteigentümern einer der Miteigentümer allein) aus der Führung des Betriebes berechtigt und verpflichtet wird. (vgl. ua. VwGH 16.6.2004, 2001/08/0034). Eine Nutzungsüberlassung und Übertragung der damit verbundenen Lasten an eine dritte Person kommt wirtschaftlich gesehen insofern einem Pachtverhältnis gleich, als das wirtschaftliche Zurechnungssubjekt des Betriebes wechseln soll. Dabei ist es gleichgültig, ob der Vertrag als Pachtvertrag oder entgeltliche Nutzungsvereinbarung zu deuten ist (vgl. VwGH 21.4.1998, 98/08/0541).

Soweit die Miteigentümer einer land(forst)wirtschaftlichen Liegenschaft Pachtverträge abschließen, die sich nicht auf die Nutzung einer konkreten Liegenschaft im Ganzen oder eines abgegrenzten konkreten Liegenschaftsteiles, sondern auf ein rechtlich gar nicht mögliches Gebrauchsrecht an ideellen Miteigentumsanteilen beziehen, ohne dass damit die Übertragung des Bewirtschaftungsrechts an der gesamten Liegenschaft oder an realen Teilen derselben bewirkt würde, kann eine sozialversicherungsrechtlich relevante Änderung der sich primär aus den Eigentumsverhältnissen ergebenden Zurechnung der Betriebsführung hieraus nicht abgeleitet werden (vgl. VwGH 4.10.2001, 87/08/0072).

Daraus ergibt sich, dass der Zweck des gegenständlichen Vertrages (Auswirkungen im Rahmen der Bauersozialversicherung) nicht nur durch einen Dienstbarkeitsvertrag herbeigeführt werden konnte, sondern auch durch einen Pachtvertrag oder eine sonstige entgeltliche Nutzungsüberlassung, sofern damit eine Änderung der Betriebsführung verbunden ist. Dass im Vordergrund der gegenständlichen Vereinbarung die Regelung der Betriebsführung gestanden ist, findet im Vertrag deutlichen Niederschlag. Nicht nur, dass in Punkt VI. 3. die Vertragsteile zur Kenntnis nehmen, dass dieser Vertrag wie ein Pachtvertrag zu vergebühren ist, ergänzend führt der Bw. an, dass der gegenständliche Bewirtschaftungsvertrag einem Pachtvertrag vergleichbar ist. In Punkt II. wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes ein jährliches Entgelt zu bezahlen ist. Durch Punkt I. Abs. 2 wurde der Bw. berechtigt, in dem ihm das alleinige Nutzungsrecht am landwirtschaftlichen Betrieb eingeräumt wurde, sodass der Betrieb ab diesem Tag auf alleinige Rechnung und Gefahr des Bw. geführt wurde. Durch Punkt IV. wurde der Bw. auch verpflichtet, die Liegenschaft ordnungsgemäß zu bewirtschaften und die

forstwirtschaftlichen Grundstücke wie ein ordentlicher Forstwirt zu bewirtschaften. Hier geht es nicht darum, dass die Bewirtschaftungsüberlasserin das Vertragsobjekt nur an Dritte weitergeben wollte, sondern es steht hier die Benützung durch den Bw. selbst im Vordergrund. Eine Betriebspflicht wird typischerweise auch in Pachtverträgen vereinbart. Ebenso finden sich Bestimmungen über die Dauer des Vertragsverhältnisses, wie sie hier in Punkt I. Abs. 3 getroffen wurden (Vereinbarung einer bestimmten Dauer von einem Jahr mit einer Option zur Vertragsverlängerung – sofern der Vertrag nicht spätestens 6 Monate vor Ablauf aufgekündigt wird) typischerweise in Bestandverträgen. Nach dem Gesamtbild der getroffenen Vereinbarungen und dem wirtschaftlichen Zweck des „Bewirtschaftungsvertrages“ ist daher dem Vorbringen des Bw. zu folgen, dass hier ein Pachtvertrag vorliegt.

Da die im Gebührengesetz enthaltene Definition des Bestandvertrages rechtsgeschäftsgebühreneigen ist, muss im Folgenden untersucht werden, ob diese Beurteilung für die Schenkungssteuer übernommen werden kann.

3.4. Der Bewirtschaftungsvertrag im Schenkungssteuerrecht

Die Entgeltarede gehört zu den essentialia negotii des Bestandvertrages (Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 18). Doch können Bestandrechte taugliches Zuwendungsobjekt sein (Binder in Schwimann, ABGB 4, 3. Auflage, zu § 938, Rz 14).

Im gegenständlichen Fall wurde ein Bewirtschaftungsentgelt in Erwägung gezogen, dieses aber sehr gering angesetzt. Wenn ein Bestandrecht ein taugliches Zuwendungsobjekt sein kann, so kann auch ein Bewirtschaftungsrecht in der Ausgestaltung als eingeräumtes Nutzungsrecht am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Sinne der Schenkungssteuer geschenkt oder freigebig zugewendet werden. Daraus ergibt sich, dass sich an der Beurteilung des vorliegenden Bewirtschaftungsvertrages als Pachtvertrag mit nutzungsrechtlichem Einschlag für Zwecke der Schenkungssteuer nichts ändert.

3.5. Mathematischer Wertevergleich (objektive Bereicherung)

Zur Überprüfung, ob das Bewirtschaftungsrecht zugewendet wurde, wird es in Höhe des durchschnittlichen Bewirtschaftungsentgeltes des Verbrauchsortes bewertet und der vereinbarten Gegenleistung von S 1,00 pro Jahr gegenübergestellt.

Welches Bewirtschaftungsentgelt zu zahlen wäre, kann vergleichsweise dem Landpachtgesetz 1969 entnommen werden. Demnach wäre bei Errechnung des angemessenen Pachtzinses von dem bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbaren Ertrag der Pachtsache auszugehen (vgl. § 4 LPG, Binder in Schwimann, ABGB 5, 3. Auflage, zu § 1090, Rz 8).

Besteht ein objektives Missverhältnis zwischen Leistung (Übergabe der Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auf ein Jahr und optional auf unbestimmte Dauer) und Gegenleistung (Der Bw. zahlt pro Jahr für die Überlassung zur Bewirtschaftung S 1,00) und ist die Zuwendung des die Gegenleistung erheblich übersteigenden Vermögensteiles subjektiv ein Akt der Freigebigkeit, dann ist der Gesamtvorgang eine gemischte Schenkung; in der Zuwendung des Vorteiles, der die eigenen Vermögenseinbußen (Kosten, Gegenleistung) übersteigt, liegt eine freigebige Zuwendung.

Bei Geschäften zwischen nahen Familienangehörigen werden oftmals Leistung und Gegenleistung nicht so abgewogen, wie es bei Geschäften zwischen Fremden üblich ist. Es werden oft vom anderen Teil Gegenleistungen verlangt, die nicht am Wert der eigenen Leistung gemessen werden; für die Festsetzung der „Gegenleistung“ sind vielmehr andere Gesichtspunkte, insbesondere solche der Versorgung, der vorweggenommenen Erbfolgeregelungen uä Erwägungen entscheidend (Stoll, Rentenbesteuerung³, 622ff.; VwGH 17.12.1998, 96/16/0241; VwGH 31.3.1999, 98/16/0358; VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327; VwGH 13.11.2005; 2005/16/0214).

Es wurde eine Entgeltvereinbarung getroffen, nämlich ein fixes Entgelt von S 1,00 pro Jahr. In Anlehnung an das Landpachtgesetz 1969 kann bei Errechnung des angemessenen Pachtzinses von dem bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbaren Ertrag der Pachtsache ausgegangen werden. Der Bw. gibt dazu an, dass der angemessene Pachtzins für vergleichbare Grundstücke S 2000 betrage, das ergäbe im vorliegenden Fall einen Jahreswert 21,14 ha x 2000 = S 42.280.

Aus dieser Gegenüberstellung des angemessenen Pachtzinses für vergleichbare Grundstücke, aufgerechnet auf den Jahreswert von S 42.280 einerseits und dem fixen Entgelt von S 1,00 andererseits ergibt sich das Maß der objektiven Bereicherung von S 42.279 pro Jahr. Zu einer Schenkungssteuerpflicht aus einer Vermögensübertragung im Rahmen eines Bewirtschaftungsvertrages kann es nur dann kommen, wenn das subjektive Element der Bereicherungsabsicht offen zutage liegt oder aus den Umständen erschließbar ist. Dies kann dann der Fall sein, wenn die Verhältnisse so gelagert sind, dass sich für einen Teil auf jeden Fall nur eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil hingegen notwendig ein unentgeltlicher Vermögenszuwachs ergeben muss, weil keine oder wie im vorliegenden Fall eine sehr geringe Gegenleistung vorliegt und eine Bereicherung außer Zweifel steht.

Die freigebige Zuwendung liegt darin, dass die bewirtschaftungsüberlassende Ehegattin dem Bw. die Bewirtschaftung am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gegen ein sehr geringes Entgelt einräumt. Da das durchschnittliche jährliche Entgelt, das bei vergleichbaren Verträgen erzielt wird, nach den Angaben des Bw. S 42.280 beträgt wird das jährlich überlassene

Bewirtschaftungsrecht in dieser Höhe bewertet. Da demgegenüber tatsächlich ein jährliches Entgelt von S 1,00 vereinbart wurde, liegt die Höhe der objektiven Bereicherung in jährlich S 42.279.

3.6. Bereicherungsabsicht des Gebers (subjektives Merkmal)

Das objektive Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in dieser rechnerisch dargestellten Größenordnung ist ein Sachverhalt, aus dem ein Akt der Freigebigkeit grundsätzlich erschlossen werden kann.

3.7. Berechnung

Der Vorteil aus der freigebigen Zuwendung besteht für den Bw. in der unentgeltlichen Einräumung des Bewirtschaftungsrechtes an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Der Bewirtschaftungsvertrag wurde auf die bestimmte Dauer von einem Jahr abgeschlossen und darüber hinaus verlängert sich der Vertrag bei Nichtkündigung stillschweigend um jeweils ein weiteres Jahr. Damit handelt es sich um einen Vertrag auf bestimmte Dauer von einem Jahr, ist gleich 1-facher Jahreswert und zusätzlich einem Vertrag auf unbestimmte Dauer, der nach dem Bewertungsgesetz mit dem 9-fachen des Jahreswertes zu bewerten wäre (§ 15 Abs. 2 BewG). Die Bemessungsgrundlage für derartige Verträge wird nach der Formel „Entgelt mal vereinbarte Dauer“ berechnet. Im vorliegenden Fall wurde das Bewirtschaftungsrecht freigebig auf bestimmte und unbestimmte Dauer zugewendet und der Betrag, um welchen der Bw. jährlich objektiv bereichert wurde, ist mit der Dauer von 10 Jahren zu vervielfachen $S 42.279 \times 10 = S 422.279,00$. Demgegenüber beträgt der anteilige Einheitswert der von der Bewirtschaftungsüberlasserin an den Bw. zur Bewirtschaftung überlassenen Grundstücke S 387.482,00.

Da das Eigentumsrecht an einem Wirtschaftsgut das Nutzungsrecht einschließt, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt entschieden, dass das Nutzungsrecht an einem Wirtschaftsgut nicht höher bewertet werden könne, als das Wirtschaftsgut selbst (vgl. VwGH 2.3.1972, 929/71, VwGH 17.9.1991, 91/14/0175; VwGH 17.5.2001, 98/16/0311 zu Nutzungsrecht an einer Wohnung, worunter auch ein dingliches Bestandrecht zu verstehen ist).

Die freigebige Zuwendung liegt daher im auf bestimmte und unbestimmte Dauer eingeräumten Bewirtschaftungsrecht (Bestandrecht), das in Höhe des anteiligen Einheitswertes der zur Bewirtschaftung übertragenen Grundstücke bewertet wird.

Berechnung daher wie in der Berufungsvorentscheidung

Anteiliger Einheitswert	S 387.482,00
-------------------------	--------------

Abzüglich persönlicher Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- S 30.000,00
Abzüglich persönlicher Freibetrag für Ehegatten gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG	-S 100.000,00
Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG:	257.482,00 (18.711,95 Euro) x 3% = S 7.724,00 (561,32 Euro)

3.8. Zusammenfassung

Im vorliegenden Fall wurde dem Bw. von seiner Ehegattin mit Bewirtschaftungsvertrag die Nutzung an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingeräumt, sodass der Betrieb auf Rechnung und Gefahr des Bw. geführt wurde. Als Bewirtschaftungsentgelt verpflichtete er sich zur Zahlung von jährlich S 1,00. Für Zwecke der Schenkungssteuer wurde dieser Bewirtschaftungsvertrag als Pachtvertrag mit nutzungsrechtlichem und dinglichem Einschlag qualifiziert. Der Vorteil aus der freigebigen Zuwendung besteht für den Bw. infolge des geringfügigen Entgelts in der unentgeltlichen Einräumung des Bewirtschaftungsrechtes an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, Zuwendungsgegenstand ist das Bewirtschaftungsrecht als Bestandrecht. Da das durchschnittliche jährliche Entgelt, das bei vergleichbaren Verträgen erzielt wird, nach eigenen Angaben des Bw. S 42.280 beträgt, wurde das Bewirtschaftungsrecht in dieser Höhe bewertet, womit sich eine objektive Bereicherung von jährlich S 42.279 (S 42.280 abzüglich Entgelt S 1,00) ergibt. Bei einem derartigen offenkundigen Missverhältnis ist der Bereicherungswille der Bewirtschaftungsüberlasserin erschließbar. Das Bewirtschaftungsrecht wurde auf 1 Jahr bestimmte Dauer und unbestimmte Dauer eingeräumt, weswegen der Jahresbetrag mit 10 zu multiplizieren ist (S 42.279 x 10) = S 422.279,00. Demgegenüber beträgt der anteilige Einheitswert der an den Bw. zur Bewirtschaftung überlassenen Grundstücke S 387.482,00. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann das Nutzungsrecht – hier - das Bewirtschaftungsrecht am Grundstück nicht höher bewertet werden als das Grundstück selbst. Zur Berechnung der Schenkungssteuer wurde das freigebig an den Bw. zugewendete Bewirtschaftungsrecht in Höhe des anteiligen Einheitswertes der von der Ehegattin zur Nutzung überlassenen Grundstücke bewertet und davon die Schenkungssteuer festgesetzt.

Da in einem Bewirtschaftungsvertrag, der auf bestimmte Dauer von einem Jahr und Verlängerungsoption auf unbestimmte Dauer für ein Bewirtschaftungsentgelt von S 1 pro Jahr abgeschlossen wurde, eine freigebige Zuwendung des Bewirtschaftungsrechtes zu erblicken ist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen, jedoch im Hinblick auf die Höhe der Bemessungsgrundlage teilweise wie in der Berufungsvorentscheidung stattzugeben.

Wien, am 21. September 2009