



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., inS, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. September 2002, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert und die Schenkungssteuer mit **497,09 Euro** (ds. 3% von einer Bemessungsgrundlage von 16.569,76 Euro) festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob in einem Bewirtschaftungsvertrag auf unbestimmte Dauer, in welchem ausdrücklich kein Entgelt für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes vereinbart wurde, eine freigebige Zuwendung des Bewirtschaftungsrechtes zu erblicken ist.

1. Verfahrensverlauf

Am 8. Juli 1999 wurde zwischen den Ehegatten A und Bw., der Berufungswerberin, ein Bewirtschaftungsvertrag abgeschlossen. Überlassen wurde das Bewirtschaftungsrecht am Hälfteigentum an sämtlichen Grundstücken in der EZ x KG x1 und EZ y KG y1 auf unbestimmte Dauer. Für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes wurde kein Entgelt vereinbart, der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb wurde übergeben.

Das Finanzamt beurteilte diese Vereinbarung als freigebige Zuwendung, bewertete die unentgeltliche Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes pro Jahr in Höhe von 31% des Einheitswertes der an die Bw. überlassenen Grundstücke für unbestimmte Dauer ($S\ 358.000 \times 31\% = S\ 110.980$ (26.016,88 Euro) $\times 9 = 998.820$ (72.587 Euro)) und setzte davon mit Bescheid vom 5. September 2002 die Schenkungssteuer in Höhe von 3.156,98 Euro ($S\ 43.441,00$) fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass für dieses Bewirtschaftungsrecht nicht 31% des halben Einheitswertes als Bemessungsgrundlage angesetzt werden könne. Anlässlich der Pensionierung des Ehegatten habe dieser der Bw. die ihm gehörige Hälfte zur Bewirtschaftung überlassen, damit die Bw. den gemeinsamen Besitz zur Erhaltung des Vermögens weiterhin ordnungsgemäß bewirtschaften könne. Da sie außerdem jahrzehntelang im Betrieb mitgearbeitet habe, sei die gegenständliche Bewirtschaftungsvereinbarung keine freigebige Zuwendung, sondern bestenfalls als eine nachträgliche Anerkennung für ihre Mitarbeit einzustufen. Der Ehegatte der Bw. habe keine Bereicherungsabsicht gehabt. Der gegenständliche Bewirtschaftungsvertrag sei vom Nutzungsrecht her mit einem Pachtvertrag vergleichbar.

Die Bw. stellte den Eventualantrag, als allfällige Bereicherung den maximal angemessenen Pachtzins für die dem Ehegatten gehörenden Betriebshälfte einzusetzen. Dazu gab die Bw. an, dass der angemessene Pachtzins für vergleichbare land- und forstwirtschaftliche Betriebe $S\ 74.800$ (5.436 Euro) betrage.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte die Berufung der Angabenbehörde 2. Instanz vor.

2. Sachverhalt

Der Bewirtschaftungsvertrag vom 8. Juli 1999, abgeschlossen zwischen den Ehegatten A als Eigentümer einerseits und der Bw. als Bewirtschafter andererseits hat auszugsweise folgenden Inhalt:

I. Gegenstand dieser Bewirtschaftungsvereinbarung ist das Hälfteeigentum an sämtlichen Grundstücken in der EZ x KG x1 und EZ y KG y1 im unverbürgtem Ausmaß von ca. 53,70 ha.

Beide Vertragsteile erklären, die Lage und Grenzen des oben angeführten Bewirtschaftungsobjektes in der Natur zu kennen.

II. Das Bewirtschaftungsverhältnis beginnt am 1.08. 1999 und es kann durch beide Vertragsteile jederzeit unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufgelöst werden.

Falls die Eigentümer das Bewirtschaftungsverhältnis vor der Ernte auflösen, haben sie den Bewirtschaftern die für das Bewirtschaftungsobjekt aufgewendeten Kosten (insbesondere Düngung, Kultur- und Pflegemaßnahmen, Aussaat etc.) zu ersetzen.

III. Für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes wird kein Entgelt vereinbart. Mit....wird der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb an....übergeben.

IV. Die Bewirtschafter sind verpflichtet, das Bewirtschaftungsobjekt ordnungsgemäß zu bewirtschaften, insbesondere die Grundstücke mit dem erforderlichen Natur- oder Handelsdünger zu düngen sowie alles zu vermeiden, was eine Aussaugung des Bodens mit sich bringen könnte.

Die auf das Bewirtschaftungsobjekt entfallenden Realsteuern und öffentlichen Abgaben tragen die Eigentümer.

VI. Eine Unterverpachtung oder sonstige Weitergabe der Bewirtschaftungsgrundstücke ist nicht gestattet.

VII. Gegenständliches Bewirtschaftungsverhältnis kann seitens der Eigentümer ohne Aufkündigungsfrist sofort mittels eingeschriebenen Briefes aufgelöst werden, wenn:

- a) die Bewirtschafter nachweislich schlecht wirtschaften und innerhalb einer angemessenen schriftlich gesetzten Frist die gerügten Mängel nicht abstellen;*
- b) die Bewirtschafter das Bewirtschaftungsobjekt Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlassen,*
- c) die Bewirtschafter eine wesentliche Vertragsbedingung nicht einhalten.*

VIII. Der auf die Bewirtschaftungsgrundstücke entfallende Jagdpachtschilling gehört den Eigentümern; den Bewirtschaftern kommt hingegen der Ersatzanspruch bei Wild- und Jagdschaden zu.

IX. Die Vertragsteile erklären übereinstimmend, diesen Vertrag in genauer Kenntnis des wahren Wertes abzuschließen; eine Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes ist daher ausgeschlossen.

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

XI. Die Parteien nehmen zur Kenntnis, dass dieser Bewirtschaftungsvertrag innerhalb eines Monats

- a) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien....zwecks Gleichschriftenvermerk (§ 25 Gebührengesetz) zwecks Vergebühnung anzuzeigen ist (§ 31 GebührenG)*
 - b) im weiteren der Bezirksgrundverkehrskommission zwecks Genehmigung und gleichzeitig auch*
 - c) der Sozialversicherungsanstalt der Bauern....zu übermitteln ist,*
- Die mit dem Abschluss dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren tragen die Eigentümer*

XII. Mündliche Nebenabreden haben keine Wirkung, sondern bedürfen der Schriftlichkeit."

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 war Gegenstand der Bewirtschaftungsvereinbarung das Hälfteigentum der genannten Grundstücke. Für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes wurde kein Entgelt vereinbart. 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 vereinbarten die Vertragsteile ausdrücklich kein Entgelt und ebenso 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 der Bw. das Bewirtschaftungsrecht am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingeräumt wird und eine Unterverpachtung oder sonstige Weitergabe der Bewirtschaftungsgrundstücke nicht gestattet ist. 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 benützt 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 genützte 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 ist Gegenstand der Bewirtschaftungsvereinbarung das Hälfteeigentum an sämtlichen im Vertrag genannten Grundstücken. Die Bw. ist verpflichtet, das Bewirtschaftungsobjekt ordnungsgemäß zu bewirtschaften und insbesondere die

Grundstücke mit dem erforderlichen Natur- und Handelsdünger zu düngen sowie alles zu vermeiden, was eine Aussaugung des Bodens mit sich bringen könnte. Falls die Eigentümer das Bewirtschaftungsverhältnis vor der Ernte auflösen, haben sie den Bewirtschaftern die für das Bewirtschaftungsobjekt aufgewendeten Kosten (insbesondere Düngung, Kultur- und Pflegemaßnahmen, Aussaat etc.) zu ersetzen. Eine Unterverpachtung oder sonstige Weitergabe der Bewirtschaftungsgrundstücke ist nicht gestattet und das Bewirtschaftungsverhältnis kann sofort aufgelöst werden, wenn die Bw. das Bewirtschaftungsobjekt Dritten entgeltlich oder unentgeltlich überlässt. Diese vertraglichen Vereinbarungen sprechen für das Vorliegen einer Pacht. Der Bw. wurde der land- und forstwirtschaftliche Betrieb, eine Erwerbsquelle, überlassen. Der Bw. obliegt auch die Verpflichtung zur Führung des Betriebes, der Eigentümer 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 und die Verpflichtung, alles zu vermeiden, was eine Aussaugung des Bodens mit sich bringen könnte, besonders hervorgehoben werden. Im Zentrum des Vertrages steht die Bewirtschaftungspflicht.

Der Bw. ist daher zu folgen, dass der Bewirtschaftungsvertrag als ein Pachtvertrag, wenn auch mit atypischen Elementen wie 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 ähnlich 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.

Im vorliegenden Vertrag wurde zwar nicht ausdrücklich die Nutzung überlassen, doch wurde in Punkt X. eine Verbücherung des Bewirtschaftungsrechtes zwar in Erwägung gezogen, aber

von der Bw. und ihrem Ehegatten einvernehmlich Abstand genommen. Punkt X ist grundsätzlich typisch für Verträge, mit denen eine persönliche Dienstbarkeit eingeräumt werden soll. Andererseits wird der Vertrag als „Bewirtschaftungsvertrag“ bezeichnet und für die Überlassung des „Bewirtschaftungsrechtes“ ist ausdrücklich kein Bewirtschaftungsentgelt vorgesehen. 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 Bauernsozialversicherung) 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. Laut Punkt I. ist Gegenstand dieser Bewirtschaftungsvereinbarung das Hälfteeigentum an den Grundstücken. Laut Punkt III. wird der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb übergeben, doch für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes wird kein Entgelt vereinbart. Die Bewirtschafter sind verpflichtet, das Bewirtschaftungsobjekt ordnungsgemäß zu bewirtschaften. Eine Unterverpachtung oder sonstige Weitergabe der Bewirtschaftungsgrundstücke ist laut Punkt VI. nicht gestattet. Das Bewirtschaftungsverhältnis kann nach Punkt VII. b) seitens der Eigentümer sofort aufgelöst werden, wenn die Bewirtschafter das Bewirtschaftungsobjekt entgeltlich oder unentgeltlich überlassen. Ergänzend führt die Bw. an, dass der gegenständliche Bewirtschaftungsvertrag einem Pachtvertrag vergleichbar ist. Hier geht es nicht darum, dass der Eigentümer das Vertragsobjekt nur an Dritte weitergeben wollte, sondern es steht die Bewirtschaftung durch die 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 II. getroffen wurden (Vereinbarung einer unbestimmten Dauer) typischerweise in Bestandverträgen. Nach dem Gesamtbild der getroffenen Vereinbarungen und dem wirtschaftlichen Zweck des „Bewirtschaftungsvertrages“ ist daher dem Vorbringen der 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 Entgeltabrede 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 ausdrücklich nicht vereinbart. 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.

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).

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 ausdrücklich keine Entgeltvereinbarung getroffen. In Anlehnung an das Landpachtgesetz 1969 kann bei Errechnung des angemessenen Pachtzinses von dem bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbaren Ertrag der Pachtsache ausgegangen werden. Die Bw. gibt dazu an, dass der angemessene Pachtzins für vergleichbare land- und forstwirtschaftliche Betriebe S 74.800/ Jahr (5.436 Euro) betrage.

Das ist die Bereicherung 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 erschießbar 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 wie im vorliegenden Fall keine Gegenleistung vorliegt und eine Bereicherung außer Zweifel steht.

Die freigebige Zuwendung liegt darin, dass der Eigentümer der Bw. die Bewirtschaftung am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausdrücklich ohne Entgelt einräumt. Da das durchschnittliche jährliche Entgelt, das bei vergleichbaren Verträgen erzielt wird, nach den Angaben der Bw. S 74.800 beträgt, wird das jährlich überlassene Bewirtschaftungsrecht in dieser Höhe bewertet. Da demgegenüber tatsächlich kein Entgelt vereinbart wurde liegt in dieser Höhe die objektive jährliche Bereicherung.

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 die Bw. in der unentgeltlichen Einräumung des Bewirtschaftungsrechtes an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Der Bewirtschaftungsvertrag wurde auf die unbestimmte Dauer abgeschlossen, 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 unbestimmte Dauer zugewendet und der Betrag, um welchen die Bw. jährlich objektiv bereichert wurde, ist mit der Dauer von 9 Jahren zu vervielfachen $S\ 74.800 \times 9 = S\ 673.200,00$. Demgegenüber beträgt der anteilige Einheitswert der vom Eigentümer an die Bw. zur Bewirtschaftung überlassenen Grundstücke $S\ 358.000,00$.

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 und VwGH 17.5.2001, 98/16/0311 zu Nutzungsrecht an einer Wohnung, worunter auch ein dingliches Bestandsrecht zu verstehen ist).

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

Neuberechnung:

Anteiliger Einheitswert	S 358.000,00
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:	228.000,00 (16.569,76 Euro) x 3% = S 6.840,00 (497,09 Euro)

3.8. Zusammenfassung

Im vorliegenden Fall wurde der Bw. von ihrem Ehegatten mit Bewirtschaftungsvertrag die Bewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eingeräumt. Ausdrücklich

wurde kein Bewirtschaftungsentgelt vereinbart. Für Zwecke der Schenkungssteuer wurde dieser Bewirtschaftungsvertrag als Pachtvertrag mit dinglichem Einschlag qualifiziert. Der Vorteil aus der freigebigen Zuwendung besteht für die Bw. 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 der Bw. S 74.800 beträgt, wurde das Bewirtschaftungsrecht in dieser Höhe bewertet, womit sich eine objektive Bereicherung von jährlich S 74.800 ergibt. Bei einem derartigen offenkundigen Missverhältnis ist der Bereicherungswille des Eigentümers erschließbar. Das Bewirtschaftungsrecht wurde auf unbestimmte Dauer eingeräumt, weswegen der Jahresbetrag mit 9 zu multiplizieren ist ($S\ 74.800 \times 9 = S\ 673.200,00$). Demgegenüber beträgt der anteilige Einheitswert der an die Bw. zur Bewirtschaftung überlassenen Grundstücke S 358.000,00. 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 die Bw. zugewendete Bewirtschaftungsrecht in Höhe des anteiligen Einheitswertes der vom Ehegatten zur Bewirtschaftung überlassenen Grundstücke bewertet und davon die Schenkungssteuer festgesetzt.

Da in einem Bewirtschaftungsvertrag, der auf unbestimmte Dauer ausdrücklich gegen kein Entgelt 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 stattzugeben.

Wien, am 21. September 2009