



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Heinz Hengl und Mag. Josef Bramer im Beisein der Schriftführerin Claudia Orasch über die Berufung des Bw., vertreten durch Notar, vom 16. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 27. Jänner 2006 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 13. Dezember 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Der angefochtene **Bescheid** wird **abgeändert**.

Die **Grunderwerbsteuer** wird, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 9.658,23, **festgesetzt** mit **€ 193,16** (**bisher** war vorgeschrieben **€ 211,70**).

Entscheidungsgründe

Mit notariell bekräftigtem Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2005 übertrug N.N. die in seinem Alleineigentum stehenden Liegenschaften EZ 111 und 222 je GB 33333 A-Dorf mit Wirkung vom 1. Jänner 2006 seinem Sohn, dem nunmehrigen Berufungswerber (in der Folge auch: Bw.). Dabei handelte es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb, für den vom zuständigen Lagefinanzamt unter der EW-AZ 007-1-0815 der maßgebliche Einheitswert mit S 356.000,00 (entspricht € 25.871,53) festgestellt worden war. Als Gegenleistung für die Übergabe behielt sich der Übergeber für sich und seine Ehegattin das lebenslange Wohnungsgebrauchsrecht an bestimmten, in der Vertragsurkunde näher umschriebenen, Räumlichkeiten im Wohnhaus samt angemessener Mitbenützung weiterer Liegenschaftsteile

vor. Weiters übernahm der Bw. die Wartung und Pflege seiner Eltern in alten und kranken Tagen sowie die Besorgung eines ortsüblichen Begräbnisses und die Herstellung einer standesgemäßen Grabstätte. Auf dem Übergabsobjekt lastete überdies ein Wohn- und Auszugsrecht zugunsten der O.N., erkennbar die Mutter des Übergebers. Diese Belastung wurde vom Bw. ebenso übernommen wie ein vom Übergeber aufgenommener und zum Übergabsstichtag mit € 35.000,00 aushaftender Agrarinvestitionskredit. Für diesen Vorgang würden die abgabenrechtlichen Befreiungen bzw. die Begünstigungen nach den Bestimmungen des Neugründungs-Förderungsgesetzes, BGBl. I 1999/106 (NeuFöG), in Anspruch genommen.

Beigelegt waren der dem Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden auch: FA) übermittelten Vertragsurkunde ein ordnungsgemäß ausgefüllter und bestätigter Vordruck NeuFö 3 sowie zwei Berechnungsblätter. Den Letztgenannten zufolge würde der Kapitalwert des den Eltern des Bw. eingeräumten und mit monatlich € 150,00 bewerteten Wohnungsgebrauchsrechtes € 26.598,18 betragen, jener des ebenfalls mit monatlich € 150,00 angesetzten Wohnrechtes der O.N. € 14.265,29.

Im Zuge einer Datenbankabfrage durch eine Organwalterin des FA ergab sich, dass Teile der übergebenen EZ 111, GB 33333 A-Dorf, als eigene wirtschaftliche Einheiten, nämlich als Mietwohngrundstück (2 Ferienwohnungen, EW-AZ 007-2-4711, Einheitswert (EW) € 10.174,20) bzw. als Geschäftsgrundstück (Fischerhütte, EW-AZ 007-2-1234, EW € 4.651,06) qualifiziert und bewertet worden waren.

Da seitens des Bw. der Kapitalwert des den Eltern eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes auf Basis einer bloß auf die Lebenszeit der (später geborenen) Gattin des Übergebers abgestellten Einzelrente berechnet worden war, ermittelte das FA über das im Internet auf der Homepage des BMF verfügbare und anerkannte Berechnungsprogramm, ausgehend von den Geburtsdaten der beiden Berechtigten und des monatlichen Wertes des Rechtes, den Kapitalwert für eine sogenannte Verbindungsrente in Höhe von € 27.946,79.

Davon ausgehend errechnete das FA die gesamte Gegenleistung mit € 84.479,08 (Wohnrecht Eltern € 27.946,79; Wohnrecht O.N. € 14.265,29; Agrarinvestitionskredit € 35.000,00; Begräbniskosten, Grabstätte nach verwaltungsüblichen Ansätzen € 7.267,00).

Mangels anderer Ansätze oder Angaben ermittelte das Finanzamt den Verkehrswert der Übergabsliegenschaft im Schätzungswege nach regionalen Erfahrungswerten (Einheitswert x 20 für die L+F-Grundstücke, EW x 5 für die übrigen Grundstücke) mit € 517.430,60 für die L+F-Grundstücke und € 74.126,30 für die sonstigen Grundstücke (Fischerhütte, Ferienwohnungen), insgesamt sohin mit € 591.556,90. Das daraus abgeleitete Verhältnis der

beiden Verkehrswerte von 87,47 zu 12,53 legte das FA auf die Gesamtgegenleistung in Höhe von € 84.479,08 um und gelangte so zu einer auf den Erwerb der übrigen (nicht L+F-) Grundstücke anteilig entfallenden Gegenleistung im Ausmaß von € 10.585,23 (12,53% von € 84.479,08).

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das FA dem Bw. gegenüber, ausgehend von einer maßgeblichen Gegenleistung in Höhe von € 10.585,23 als Bemessungsgrundlage, 2% Grunderwerbsteuer (GreSt) im Betrag von € 211,70 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) fest. Begründend dazu stellte das FA seine Berechnung in der gerade oben dargelegten Form dar und führte weiters aus, für die Übergabe der landwirtschaftlichen Grundstücke wäre zwar nach § 4 Abs. 2 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GreStG) der Einheitswert maßgeblich, die Übergabe sei aber gemäß § 5a NeuFöG befreit. Da hinsichtlich der (Anm.: endgültigen) Gewährung der Befreiung nach dem NeuFöG noch Ungewissheit bestehe, erfolge die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Weiters setzte das FA dem Bw. gegenüber Schenkungssteuer fest.

Seine fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. zunächst damit, dass die Summe der Gegenleistungen höher als die Summe aus (einfachem) Einheitswert des landwirtschaftlichen Vermögens und dreifachem Einheitswert des Grundvermögens wäre, weshalb Schenkungssteuer gar nicht anfallen würde. Es sei weiters nicht zulässig, die Gegenleistung aufzuteilen und einzelnen Teilen des Übergabsobjektes zuzuordnen. Selbst wenn dies möglich wäre, müsste die Gegenleistung im Verhältnis der Einheitswerte zueinander aufgeteilt werden. Dadurch würde sich GreSt in Höhe von € 615,51 ergeben, die neu zu berechnende Schenkungssteuer müsste € 561,50 (statt bisher € 1.786,95) betragen. Es werde daher beantragt, die Bescheide diesen Ausführungen entsprechend aufzuheben bzw. abzuändern.

Nach Ergehen von abweisenden Berufungsvorentscheidungen stellte der Bw. innerhalb der Frist des § 276 Abs. 2 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, weder im Grunderwerbsteuer- noch im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht sei eine Bestimmung enthalten, wonach hinsichtlich der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliege, vom Verhältnis der Verkehrswerte zueinander auszugehen sei. Beide Gesetze würden nur auf den einfachen bzw. dreifachen Einheitswert verweisen. Neues, sachverhaltsbezogenes Vorbringen enthält der Vorlageantrag indes nicht.

Das Finanzamt wies im Vorlagebericht noch darauf hin, dass der Kapitalwert des Wohnrechtes der O.N. wegen eines in der Erstberechnung falsch angesetzten Geburtsdatums nunmehr

richtig € 6.867,06 (bisher € 14.265,29) und die (aufzuteilende) Gesamtgegenleistung berichtigt € 77.080,85 betragen würden.

Im Zuge der vom Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung wurden zunächst von den Verfahrensparteien die vom Finanzamt im Schätzungswege ermittelten Verkehrswerte der übergebenen Vermögensteile, die monatlichen Werte der eingeräumten bzw. übernommenen Wohnrechte sowie die Kapitalwerte dieser Wohnrechte (€ 27.946,79 bezüglich der Eltern; € 6.867,06 betreffend O.N.) ausdrücklich außer Streit gestellt. Weiters wurde festgestellt, dass es sich beim übergebenen landwirtschaftlichen Betrieb um einen solchen handelte, welcher der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft diene (und noch dient). In rechtlicher Hinsicht verwiesen die Streitparteien im Wesentlichen auf ihr bisheriges Vorbringen, von welchem abzugehen die Amtsvertreterin auch im Lichte des vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Fachartikels "Neuerungen zur Bäuerlichen Hofübergabe" von Urban, SWK 2005, 960ff, samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 30. September 2004, 2004/16/0095, keine Veranlassung erblickte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des Ermittlungsverfahrens ist von nachstehendem, unstrittigem und als erwiesen anzunehmendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw. hatte mit Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2005 zum Stichtag 1. Jänner 2006 von seinem Vater Liegenschaften erhalten und sich verpflichtet, dafür Gegenleistungen, die zum Teil der Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers dienen, im Wert von insgesamt € 77.080,85 zu erbringen. Beim übergebenen Vermögen handelte es sich einerseits um Grundstücke mit einem darauf befindlichen landwirtschaftlichen Betrieb, der der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft diene. Der für dieses landwirtschaftliche Vermögen festgestellte maßgebliche Einheitswert belief sich auf € 25.871,53, der entsprechende Verkehrswert auf € 517.430,60. Weiters hatte der Bw. zwei als Grundvermögen qualifizierte und jeweils eine eigene wirtschaftliche Einheit bildende Grundstücke übernommen, deren addierter Einheitswert € 14.825,26 (€ 10.174,20 + € 4.651,06) sowie der summierte Verkehrswert € 74.126,30 betragen hatten. Das Verhältnis der Verkehrswerte zueinander ($517.430,60 :: 74.126,30$) beträgt demnach gerundet $87,47 :: 12,53$. Die Voraussetzungen für eine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a Abs. 1 NeuFöG (Wechsel in der Person des Betriebsinhabers, entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines bereits vorhandenen Betriebes, keine bisherige vergleichbare Betätigung des nunmehrigen Betriebsinhabers (Bw.)) liegen vor.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach Abs. 2 Z 2 leg. cit. ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an (..), ein Kind, (...) des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird.

Nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG wird die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75.000 Euro nicht übersteigt.

Zutreffend ist das Finanzamt zunächst davon ausgegangen, dass hinsichtlich der Übertragung des landwirtschaftlichen Vermögens die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG vom (einfachen) Einheitswert in Höhe von € 25.871,53 zu berechnen gewesen wäre (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246). Da aber die Voraussetzungen für eine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a Abs. 1 NeuFöG in ihrer Gesamtheit vorgelegen sind, hat das Finanzamt für die mit der Betriebsübertragung in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Übereignung der landwirtschaftlichen Grundstücke nach Abs. 2 Z 2 leg. cit. zu Recht keine Grunderwerbsteuer erhoben.

Für die Übertragung des Grundvermögens (Fischerhütte, Ferienwohnungen) war indes gemäß der generellen Norm des § 4 Abs. 1 GrEStG die Steuer von der Gegenleistung zu berechnen. Das Finanzamt hat dazu, ausgehend vom Verhältnis der Verkehrswerte zueinander, den auf dieses Grundvermögen entfallenden Anteil von 12,53% der gesamten Gegenleistung (€ 84.479,08) in Höhe von € 10.585,23 herangezogen.

Dagegen brachte der Bw. vor, es wäre nicht zulässig, die Gegenleistung aufzuteilen und einzelnen Teilen des Übergabsobjektes zuzuordnen. Selbst wenn aber eine solche Aufteilung möglich wäre, hätte diese im Verhältnis der Einheitswerte zueinander zu erfolgen.

Diesem Einwand ist zunächst die herrschende Ansicht von Lehre (Dringel, NZ 1989, 321ff; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rzln 21 und 34a zu § 4) und Rechtsprechung (VwGH vom 18. Jänner 1990, 89/16/0062, und vom 17. Mai 1990, 89/16/0071, 0072) entgegenzuhalten. Demnach liegen aus grunderwerbsteuerlicher Sicht zwei Erwerbsvorgänge vor, wenn land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gleichzeitig mit Grundstücken anderer Art, etwa als Grundvermögen zu qualifizierenden Grundstücken, übergeben werden. Für die land- u d forstwirtschaftlichen

Grundstücke wird diesfalls die Steuer vom Einheitswert, für die übrigen Grundstücke gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG von der anteiligen Gegenleistung berechnet.

Zum Begehren des Bw., eine allenfalls erforderliche Aufteilung der Gegenleistung nach dem Verhältnis der Einheitswerte der übergebenen Grundstücke zueinander vorzunehmen, ist auf die herrschende Ansicht (Fellner, a.a.O., sowie unter Rz 56 zu § 5, samt den dort zitierten Judikaten des VwGH) hinzuweisen. Dieser zufolge ist in derartigen Fällen unzweifelhaft die Aufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte vorzunehmen, weshalb diesem Begehren des Bw. ein Erfolg nicht beschieden sein konnte.

Da sohin dem Antrag des Bw., den gegenständlichen Bescheid aufzuheben bzw. die Grunderwerbsteuer mit € 615,51 neu festzusetzen, aus den dargelegten Gründen nicht gefolgt werden konnte, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Anlässlich der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde festgestellt, dass der Berechnung des Kapitalwertes des der Mutter des Übergebers bisher eingeräumten und vom Bw. übernommenen lebenslangen Wohnrechtes ein unrichtiges Geburtsdatum der Berechtigten zugrundegelegt worden war. Ausgehend vom auf € 6.867,06 korrigierten Kapitalwert dieses Wohnrechtes ergibt sich nunmehr eine bei der Berufungserledigung zu beachtende Gesamtgegenleistung in Höhe von € 77.080,85. Der auf das Grundvermögen entfallende Anteil von 12,53% beträgt als Bemessungsgrundlage daher € 9.658,23 und die gemäß § 7 Z 1 GrEStG mit 2% davon berechnete Grunderwerbsteuer € 193,16.

Insoweit war der angefochtene Bescheid sohin zum Vorteil des Bw. abzuändern.

Im § 5a Abs. 2 Z 3 NeuFöG ist nun normiert, dass der Eintritt der Wirkungen der Z 2 leg. cit. (Anm.: keine Erhebung der GrESt unter bestimmten Voraussetzungen) (...) nachträglich (rückwirkend) entfällt, wenn (...) aufgegeben wird. Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, diesen Umstand allen vom Wegfall der Wirkungen betroffenen Behörden unverzüglich mitzuteilen.

Erkennbar im Hinblick auf die Ungewissheit, ob die zur oben dargestellten und vom FA gewährten Befreiung von der GrESt erforderlichen Voraussetzungen auf eine gewisse Dauer vorliegen werden, hat das Finanzamt den angefochtenen Bescheid vorläufig erlassen.

Ungewissheiten über den Eintritt rückwirkender Ereignisse (iSd § 295a BAO) rechtfertigen jedoch idR keine Vorläufigkeit von Bescheiden (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3., überarbeitete Auflage, Tz 7 zu § 200). Ein Bescheid kann nämlich gemäß § 295a BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines

Abgabenanspruches hat. Im § 5a Abs. 2 Z 3 NeuFöG sind nun – wenn auch nicht explizit als solche nach § 295a BAO bezeichnete – rückwirkende Ereignisse angeführt und ist hinsichtlich dieser im § 5a Abs. 1 Z 3 NeuFöG eine Anzeigepflicht vorgesehen (Ritz, a.a.O., Tz 28 zu § 295a).

Da sohin die im § 5 Abs. 2 Z 3 NeuFöG angeführten Umstände als rückwirkende Ereignisse im Sinne des § 295a BAO anzusehen sind, welche die Vorläufigkeit von Bescheiden nicht rechtfertigen können, erweist sich die Vorläufigkeit des angefochtenen Bescheides daher als nicht vom Gesetz gedeckt.

Die mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung vorgenommene Abgabenfestsetzung erfolgte demnach endgültig. Eine Bezeichnung als solche im Spruch der gegenständlichen Entscheidung konnte indes unterbleiben (VwGH vom 17. Februar 2000, 99/16/0090, und vom 13. Mai 2004, 2001/16/0565, beide zitiert in Ritz, a.a.O., Tz 7 zu § 200).

Insgesamt gesehen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 20. Dezember 2007