

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MS, Landwirtin, inXY, vertreten durch Dr. Reinhart Kallinger, Notar, 5201 Seekirchen, Reiherstr. 3, vom 6. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 15. September 2003 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird insgesamt teilweise Folge gegeben.

1. Grunderwerbsteuerbescheid betreffend Übergabsvertrag mit J:

Die Bemessungsgrundlage beträgt € 11.929,30.

Die Grunderwerbsteuer wird von € 385,75 auf € 238,59 herabgesetzt.

2. Grunderwerbsteuerbescheid betreffend Übergabsvertrag mit S:

Die Bemessungsgrundlage beträgt € 11.929,30.

Die Grunderwerbsteuer wird von € 385,75 auf € 238,59 herabgesetzt.

3. Der Schenkungssteuerbescheid betreffend Übergabsvertrag mit J bleibt unverändert.

4. Der Schenkungssteuerbescheid betreffend Übergabsvertrag mit S bleibt unverändert.

Die getroffene/n Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 30. Jänner 2003 übertrugen die Eltern an ihren Sohn und ihre Schwiegertochter (die Bw) die Liegenschaften EZ 59 Grundbuch X mit der hierauf befindlichen Landwirtschaft "Gut E, Erbhof" und EZ 105 Grundbuch Y.

Die Übernehmer verpflichteten sich die offenen Verbindlichkeiten in Höhe von € 75.000,-- in die alleinige Zahlungspflicht zu nehmen und den Übergebern Wohnungs- und Austragsrechte zu gewähren.

Im Zeitpunkt der Übergabe bestanden folgende festgestellte Einheitswerte (kurz: EW):

Aktenzahl	Vermögensart	Einheitswert
047-1-1059/3	land- und forstw. Betrieb (kurz: L + F)	€ 29.432,50
- " -	Grundvermögen (kurz: GV): Wohnungswert	€ 23.182,63
047-2-1059/1	GV: Unbebautes Grundstück	€ 9.883,51

Das Finanzamt ging bei der Aufteilung der Gegenleistung bzw. bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer und der Schenkungssteuer für die einzelnen Erwerbsvorgänge (je 1/4) von folgenden Bewertungen aus:

	1/1	1/4
L + F: Einheitswert	€ 29.432,50	€ 7.358,00
L + F: Verkehrswert	€ 588.650,00	€ 147.163,00
GV: Verkehrswert	€ 291.127,36	€ 72.782,00
Gegenleistung gesamt	€ 144.200,00	€ 36.050,00
3-facher EW des GV	€ 99.198,42	
anteilige Gegenleistung auf GV	€ 47.717,26	€ 11.929,30
Schenkung GV (Summe der 3-fachen EW abzüglich Gesamtgegenleistung)	€ 43.295,92	€ 10.823,98

Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer für die landwirtschaftlichen Grundstücke vom anteiligen (einfachen) Einheitswert (€ 7.358,00) und für das Grundvermögen von der anteiligen Gegenleistung (€ 11.929,30) fest.

Die Schenkungssteuer für die beiden Erwerbsvorgänge von den Schwiegereltern wurde jeweils vom anteiligen Wert der zum Grundvermögen gehörigen Grundstücke (€ 10.823,98) entsprechend festgesetzt.

Fristgerecht wurde gegen die Grunderwerb- und Schenkungssteuerbescheide Berufung erhoben, die "Erklärung der (Teil-) Betriebsübertragung" (NeuFö 3) nachgereicht und beantragt, die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung des § 5a NeuFöG neu zu berechnen. Ferner wurde eingewendet, dass bei der Übertragung von Grundstücken ohne Schenkungsabsicht die Überprüfung, ob mit der landwirtschaftlichen Übergabe ein vollkommen entgeltlicher oder ein teilweise unentgeltlicher Erwerbsvorgang vorliege, nach den Bestimmungen des GrEStG zu erfolgen habe. Es fehle im gegenständlichen Fall der subjektive Schenkungswille. Es sei daher der einfache Einheitswert als pauschale Gegenleistung nicht nur für den betrieblichen Anteil heranzuziehen. Gleichzeitig wurde im Hinblick auf das beim VwGH anhängige Verfahren beantragt, die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO auszusetzen.

Das Finanzamt erließ abweisende Berufsvorentscheidungen und führte zur Begründung aus, dass die Grunderwerbsteuer für die landwirtschaftlichen Grundstücke nach dem einfachen Einheitswert berechnet und hinsichtlich der anderen Grundstücke die anteilige Gegenleistung ermittelt wurde. Die Begünstigung nach dem NeuFöG könne nicht gewährt werden, da die Erklärung für die Betriebsübertragung spätestens mit der Anzeige vorgelegt hätte werden müssen. Eine Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO sei nicht geboten, da die Grunderwerbsteuer für die landwirtschaftlichen Grundstücke ohnehin nach dem einfachen Einheitswert berechnet und für die Übertragung der landwirtschaftlichen Grundstücke kein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand angenommen wurde. Hinsichtlich des Grundvermögens stehe dem Verkehrswert in Höhe von € 291.127,00 eine anteilige Gegenleistung von € 47.717,00 entgegen, weshalb eine gemischte Schenkung zu unterstellen sei. Übersteigt der dreifache Einheitswert der übergebenen Liegenschaft die vereinbarte Gegenleistung, sei – bei Vorliegen eines Bereicherungswillens – auch Schenkungssteuer zu erheben, da ein teilweise unentgeltlicher Erwerb vorliege.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Das Finanzamt legte die Verwaltungsakten vor und vertrat die Rechtsansicht, dass § 5a NeuFöG anzuwenden sei, da die Begünstigung für Rechtsvorgänge bis zum 31.12.2003 auch nachträglich geltend gemacht werden könne.

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

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

Bei der Grunderwerbsteuer ist zum einen die Bemessungsgrundlage bei landwirtschaftlichen Übergabsverträgen und zum anderen die Anwendbarkeit des § 5a NeuFöG strittig. Die Schenkungssteuerbescheide für den Erwerb des Grundvermögens werden bezüglich des Vorliegens eines Bereicherungswillens bekämpft.

A) Grunderwerbsteuer:

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.

Gemäß § 6 Abs. 1 lit. a) GrEStG 1987 ist als Wert des Grundstückes im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 der Einheitswert anzusetzen.

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).

Bei gleichzeitiger Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Grundstücken wird die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte aufgeteilt. Die auf das sonstig bebaute Grundstück entfallende Gegenleistung ist daher mittels einer Proportionalrechnung zu ermitteln, weil der Einheitswert nur für die Anwendung des Sondertatbestandes des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 herangezogen werden kann, im übrigen aber Verkehrswerte zum Ansatz zu bringen sind (vgl. VwGH 17.05.1990, 89/16/0071, 0072).

Aufgrund der eindeutigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im gegenständlichen Fall für das land- und forstwirtschaftliche Grundstück der einfache Einheitswert und für das Grundvermögen die anteilige Gegenleistung Bemessungsgrundlage der Grundwerbsteuer.

Bezüglich des land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes ist nun zu prüfen, ob die Bestimmungen des NeuFöG anzuwenden sind.

§ 5a NeuFöG lautet:

"(1) Eine Betriebsübertragung liegt vor, wenn

1. bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) erfolgt (§ 2 Z 4) und

2. die nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

(2) Für Betriebsübertragungen gilt Folgendes:

1. Die Bestimmungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 sind sinngemäß anzuwenden.

2. Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt.

3. Der Eintritt der Wirkungen der Z 2 sowie des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 entfällt nachträglich (rückwirkend), wenn der Betriebsinhaber innerhalb von fünf Jahren nach der Übergabe den übernommenen Betrieb oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb aufgegeben wird. Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, diesen Umstand allen vom Wegfall der Wirkungen betroffenen Behörden unverzüglich mitzuteilen. "

In sinngemäßer Anwendung des § 4 NeuFöG treten die Wirkungen der Begünstigung nur ein, wenn eine bestimmte formelle Voraussetzung, die Vorlage eines Vordruckes als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (vgl. VwGH 04.12.2003, 2003/16/0472), erfüllt wird.

Nach § 4 Abs. 1 der VO des BMF und des BMJ zum NeuFöG, in der Fassung BGBl. II Nr. 483/2002, treten ab 1. Jänner 2004 die Wirkungen des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG von vornherein ein, wenn der amtliche Vordruck (NeuFö 3) vorgelegt wird. Gemäß Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 2 leg. cit. können von 1. September 2002 bis 31. Dezember 2003 die Wirkungen auch bei nachträglicher Vorlage eintreten.

Der Bw hat im Zuge des Berufungsverfahrens den amtlichen Vordruck nachträglich vorgelegt, weshalb im Sinne der oben zitierten Verordnung die Wirkungen des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG eintreten. Da die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (das ist der einfache Einheitswert in Höhe von € 29.432,50) insgesamt im Freibetrag von € 75.000,-- Deckung findet, wird die Grunderwerbsteuer gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nicht erhoben.

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich jeweils wie folgt:

Einheitswert der I + f Grundstücke (1/4)	€ 7.358,00
Verkehrswert der I + f Grundstücke (1/4)	€ 147.163,00
Verkehrswert der übrigen Grundstücke (1/4)	€ 72.782,00
Gegenleistung gesamt (1/4)	€ 36.050,00

anteilige Gegenleistung auf GV (1/4)	€ 11.929,30
--------------------------------------	-------------

Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG beträgt die GrESt für die land- und forstwirtschaftlichen Gründstücke	€ 0,00
Gemäß § 7 Z 1 GrEStG 2 % von der Gegenleistung für die übrigen Grundstücke in Höhe von € 11.929,30	€ 238,59

B) Schenkungssteuer für den Erwerb des Grundvermögens:

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 kommt bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht (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 übergeben die Eltern die Landwirtschaft und sonstige Grundstücke (Wohnungswert, unbebautes Grundstück) an den Sohn und die Schwiegertochter.

Die (unstrittigen) Verkehrswerte der Landwirtschaft und des Grundvermögens betragen insgesamt € 879.777,36; dem steht eine Gesamtgegenleistung von € 144.200,00 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 als erwiesen anzunehmen.

Die Schenkungssteuerbescheide betreffend Erwerb von J und von S entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 11. Jänner 2005