



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gottfried Peham, Notar, 4910 Ried im Innkreis, Stelzhamerplatz 2, vom 17. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 30. Oktober 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Erwerb von Herrn Georg H. aufgrund des Übergabsvertrages vom 24. Juni 2003	7.105,74 €	Schenkungssteuer	691,80 €
Erwerb von Frau Katharina Maria H. aufgrund des Übergabsvertrages vom 24. Juni 2003	7.105,74 €	Schenkungssteuer	691,80 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Abgaben sind der Begründung zu entnehmen.

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 Notariatsakt vom 24. Juni 2003 wurde zwischen den Ehegatten Georg und Maria H., welche je zur Hälfte Eigentümer der land- und forstwirtschaftlich genutzten Liegenschaften in U. und T. waren, und deren Schwiegersohn und Tochter Peter und Katharina R. vereinbart, dass die angeführten Liegenschaften je zur Hälfte an die Ehegatten R. übergeben werden. Als Übergabpreis wurde ein Betrag von 56.203,00 € vereinbart. Weiters haben die Vertragsparteien vereinbart, dass den Übergebern ein Wohnungsrecht im ersten Stock des Vertragshauses zusteht. Die Pflege und Betreuung und die Besorgung von Haushaltsarbeiten wurde ausbedungen. Im Punkt 6 des Vertrages wurde noch Folgendes vereinbart:

"Festgestellt wird, dass derzeit die vertragsgegenständliche Liegenschaft noch auf Rechnung und Gefahr der Übergeberin Katharina Maria H. bewirtschaftet wird.

Die Übergeberin hat jedoch schon vor längerer Zeit einen Antrag auf Erwerbsunfähigkeitspension gestellt, welcher Antrag abgewiesen wurde; die daraufhin eingebrachte Klage ist noch nicht erledigt.

Die Übergeberin Katharina Maria H. behält sich bis zur tatsächlichen Zuerkennung der Bauernpension (Erwerbsunfähigkeits- Alterspension) beziehungsweise bis zur rechtskräftigen positiven Erledigung des laufenden Klagsverfahrens das unentgeltliche Bewirtschaftungs- und Fruchtgenussrecht an der gesamten Liegenschaft in W., vor.

Der tatsächliche Besitzübergang an die Übernehmer tritt somit erst mit der Zuerkennung einer Pension an die Übergeberin ein."

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2003 teilte der einschreitende Notar dem Finanzamt mit, dass am Tag des Abschlusses des Übergabsvertrages beim Landesgericht Ried im Innkreis ein Klagsverfahren wegen Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension an die Übergeberin Maria H. anhängig war. Damit die beantragte Befreiung nach § 15a ErbStG bzw. nach den Bestimmungen des NEUFÖG nicht verloren gehe, sei mit den Vertragsparteien vereinbart worden, dass der tatsächliche Besitzübergang erst am Tag der Zuerkennung der Pension an die Übergeberin sein soll. Dies sei im Punkt 6 des Übergabsvertrages auch in den Vertragsinhalt aufgenommen worden. Der gegenständliche Vertrag sei daher aufschiebend bedingt durch die Tatsache der Zuerkennung der Bauernpension an die Übergeberin. Für die

beantragte Befreiung müssten die Voraussetzungen am tatsächlichen – derzeit noch unbekannten – Übergabsstichtag vorliegen.

Das Finanzamt ging auf Grund des Übergabsvertrags vom 24. Juni 2003 von einer gemischten Schenkung aus und setzte mit den Bescheiden vom 30. Oktober 2003 gegenüber dem Berufungswerber die Grunderwerbsteuer für die entgeltlichen Teile der Erwerbe und Schenkungssteuer für die unentgeltlichen Erwerbe von Georg und Katharina H. fest. Im Zusammenhang mit der Festsetzung der Schenkungssteuer wurde beim Berufungswerber die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG 1955 für den übersteigenden Wohnungswert nicht angewendet. Die Schenkungssteuernachforderung auf Grund der nunmehr angefochtenen Bescheide betrug jeweils 1.077,88 € pro Erwerb (2 Erwerbe).

In der gegenständlichen Berufung, welche sich lediglich gegen die Festsetzung der Schenkungssteuer richtete, wurde eingewendet, dass die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG 1955 für den übersteigenden Wohnungswert zu Unrecht nicht angewendet worden sei. Auch der übersteigende Wohnungswert sei Teil des landwirtschaftlichen Vermögens und daher von der Anwendung des § 15a ErbStG 1955 nicht ausgenommen. Es wurde noch darauf hingewiesen, dass die begünstigende Bestimmung des § 15a ErbStG 1955 ohne dessen Anwendung auf den übersteigenden Wohnungswert im vorliegenden Fall einen Steuernachteil gegenüber der Nichtanwendung zeige.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2004 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde auf die Bestimmung des § 33 Abs. 2 BewG 1955 hingewiesen, wonach es sich beim übersteigenden Wohnungswert um ein sonstiges bebautes Grundstück handle, welches dem Grundvermögen zuzurechnen sei. Der übersteigende Wohnungswert gehöre somit nicht zu jenem Vermögen, aus welchem land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt werden. Die Befreiung nach § 15a ErbStG 1955 könne daher für die Übertragung des Wohnungswertes nicht gewährt werden.

Im Vorlageantrag vom 3. März 2004 wiederholte der Berufungswerber im Wesentlichen die bisher vorgebrachten Argumente und stellte in eine Gegenüberstellung die gesamte Steuerbelastung bei Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG 1955 und ohne Anwendung des § 15a ErbStG 1955 dar.

Nach Durchführung entsprechender Ermittlungen hat der Referent dem Berufungswerber im Schreiben vom 13. Juli 2003 Folgendes vorgehalten:

"Vom Referenten beim unabhängigen Finanzsenat wurde durch Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger festgestellt, dass die Übergeberin, Frau Katharina Maria H., geboren am 19. Dezember 1948, nach wie vor keine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezieht. Sie ist als Betriebsführerin (selbstständige Landwirtin) versichert. Nach Punkt „Sechstens“ des Übergabsvertrages vom 16. Juni 2003 hat sich die Übergeberin

bis zur tatsächlichen Zuerkennung der Bauernpension (Erwerbsunfähigkeits- Alterspension) bzw. bis zur rechtskräftigen positiven Erledigung des laufenden Klagsverfahrens das unentgeltliche Bewirtschaftungs- und Fruchtgenussrecht an der gesamten Landwirtschaft in W., vorbehalten. Nach dem Grundbuchsauszug vom 13. Juli 2004 ist die Liegenschaftsübertragung an die Übernehmer bereits grundbücherlich durchgeführt worden. Hinsichtlich des landwirtschaftlichen Betriebes liegt daher ein unentgeltlicher Vorbehaltsfruchtgenuss zu Gunsten der Übergeberin vor, sodass die Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach wie vor der Übergeberin zuzurechnen sind (vgl. Doralt, EStG⁴, § 2 Tz. 148). Diese Einkünfte waren auch schon vor Abschluss des Übergabsvertrages vom 16. Juni 2003 der Übergeberin zuzurechnen, zumal sie offensichtlich bereits seit März 2000 den gesamten Betrieb führte. Der Übergeber, Herr Georg H., erhält bereits seit 1. März 2000 eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, was darauf hinweist, dass er spätestens ab diesen Zeitpunkt nicht mehr Betriebsinhaber gewesen ist. Somit liegt bislang keine Betriebsübertragung sondern lediglich eine Liegenschaftsübertragung vor. Eine derartige bloße Liegenschaftsübertragung ist jedoch von der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG 1955 nicht erfasst, sodass entgegen der bisherigen Auffassung des Finanzamtes diese Befreiungsbestimmung auch nicht hinsichtlich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zur Anwendung gelangen kann. Daher wird die Schenkungssteuer wie folgt zu berechnen sein:

1) Der Erwerb von Herrn Georg H. (¼ Anteil):

Dreifacher Einheitswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke:	20.602,75
Dreifacher Einheitswert des sonstig bebauten Grundstückes (=übersteigender Wohnungswert gemäß § 33 Abs. 2 BewG 1955):	20.493,74
maßgeblicher Wert der übernommenen Grundstücke:	41.096,49
Anteilige Gegenleistung (¼ von insgesamt 134.203,00)	-33.550,75
Wert der Zuwendung (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	7.545,74
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	-440,00
Bemessungsgrundlage	7.105,74
Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse IV), 8 % vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten Wert	568,40
Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955; 2 % vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 7.545,00 €	150,90
Steuerermäßigung gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 1955 hinsichtlich der gemäß § 8 Abs. 1, 2, und 4 ErbStG 1955 errechneten Steuer, die auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen entfällt	-27,50
Schenkungssteuer	691,80

2) Erwerb von Frau Katharina Maria H. (¼ Anteil):

Dreifacher Einheitswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke:	20.602,75
Dreifacher Einheitswert des sonstig bebauten Grundstückes (=übersteigender Wohnungswert gemäß § 33 Abs. 2 BewG 1955):	20.493,74
maßgeblicher Wert der übernommenen Grundstücke:	41.096,49
Anteilige Gegenleistung (¼ von insgesamt 134.203,00)	-33.550,75
Wert der Zuwendung (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	7.545,74

<i>Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955</i>	<i>-440,00</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>7.105,74</i>
<i>Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse IV), 8 % vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten Wert</i>	<i>568,40</i>
<i>Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955; 2 % vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 7.545,00 €</i>	<i>150,90</i>
<i>Steuerermäßigung gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 1955 hinsichtlich der gemäß § 8 Abs. 1, 2, und 4 ErbStG 1955 errechneten Steuer, die auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen entfällt</i>	<i>-27,50</i>
<i>Schenkungssteuer</i>	<i>691,80"</i>

Der Vorhalt wurde auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Dazu führte der einschreitende Notar für den Berufungswerber im Schreiben vom 21. Juli 2004 aus, er stehe weiterhin auf dem Standpunkt, dass der § 15a ErbStG 1955 im konkreten Fall anzuwenden sei, da im Übergabsvertrag ausdrücklich vereinbart worden sei, dass der tatsächliche Besitzübergang an die Übernehmer erst mit Zuerkennung einer Pension an die Übergeberin statfinde. Unabhängig von der grundbücherlichen Durchführung dieses Übergabsvertrages sei § 12/1/2 ErbStG maßgeblich, wonach die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entstehe. Von einer bloßen Liegenschaftsübertragung könne daher im Sinne des Schenkungssteuergesetzes überhaupt keine Rede sein. Insofern sei die Ansicht des Finanzamtes sehr wohl richtig. Der Berufungswerber wiederholte seine Ausführungen bezüglich der Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG 1955 auf den übersteigenden Wohnungswert und verglich abermals die gesamte Steuerbelastung bei Nichtanwendung der Befreiungsbestimmung und bei Anwendung der auf den landwirtschaftlich genutzten Teil. Im Ergebnis komme es bei Nichtanwendung der Befreiungsbestimmung zu einer niedrigeren Steuerbelastung als bei einer teilweisen Anwendung, was nach Ansicht des Berufungswerbers ein absurdes Ergebnis darstelle und der Absicht des Gesetzgebers widerspreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Auch bei aufschiebend bedingten Schenkungen entsteht die Steuerschuld mit der Ausführung der Zuwendung. Bei einer Grundstücksübergabe ist der Zeitpunkt der Übergabe der für die Entstehung der Steuerschuld maßgebliche Zeitpunkt (vgl. *Fellner*, Erbschafts- und Schenkungssteuer¹⁰, § 12 ErbStG Tz. 30). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Schenkung spätestens mit der

Einverleibung des Eigentums im Grundbuch als ausgeführt anzusehen (vgl. VwGH 24. 5. 1991, 90/16/0197 und Dorazil/Taucher, ErbStG⁴ (2001), § 12 Anm. 4.11).

Unter Beachtung dieser Rechtslage, ist dem Einwand des einschreitenden Notars im Schreiben vom 21. Juli 2004, der die Maßgeblichkeit der grundbücherlichen Durchführung des Übergabsvertrages in Zweifel zieht, verfehlt. Entgegen seiner Auffassung ist die Ausführung der Zuwendung auf Grund des Übergabsvertrages vom 24. Juni 2004 im gegenständlichen Fall schon deshalb anzunehmen, da auf Grund dieses Übergabsvertrages die Einverleibung des Eigentums an den vertragsgegenständlichen Liegenschaften im Grundbuch erfolgt ist. Fraglich ist jedoch, ob auch ein Unternehmensübergang stattgefunden hat. Dazu hat der Referent festgestellt, dass die Übergeberin, Frau Katharina Maria H., nach wie vor keine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezieht und als Betriebsführerin (selbstständige Landwirtin) versichert ist. Nach Punkt „Sechstens“ des Übergabsvertrages hat sich die Übergeberin bis zur tatsächlichen Zuerkennung der Bauernpension (Erwerbs- unfähigkeits- Alterspension) bzw. bis zur rechtskräftigen positiven Erledigung des laufenden Klagsverfahrens das unentgeltliche Bewirtschaftungs- und Fruchtgenussrecht an der gesamten Landwirtschaft in W., vorbehalten. Allgemein gilt, dass der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung grundsätzlich jener Tag ist, an dem das Schenkungsversprechen erfüllt wird. Hinsichtlich des landwirtschaftlichen Betriebes liegt jedoch ein unentgeltlicher Vorbehalts- fruchtgenuss zu Gunsten der Übergeberin vor, sodass die Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb und damit der Betrieb in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach wie vor der Übergeberin zuzurechnen sind (vgl. Doralt, EStG⁴, § 2 Tz. 148). Demnach kann von einem Unternehmensübergang auf die Erwerber keine Rede sein, zumal dieser voraussetzen würde, dass den Übernehmern insbesondere das Wirtschaftsführungs- und Fruchtgenussrecht zusteht. Es liegt die bloße Zuwendung von Liegenschaften vor, die spätestens mit der Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch bewirkt wurde.

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG 1955 sind Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß § 15a Abs. 2 ErbStG 1955, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, bleiben nach Maßgabe der § 15a Abs. 3 und 4 ErbStG 1955 bis zu einem Wert von 365 000 Euro (Freibetrag) steuerfrei. Zum Vermögen zählen gemäß § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG 1955 nur inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen.

Die Anwendung des § 15a ErbStG 1955 setzt nach dessen eindeutigen Wortlaut voraus, dass ein inländischer Betrieb oder inländischer Teilbetrieb, der der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dient, übergeben wurde (vgl. auch Dorazil/Taucher, ErbStG⁴ (2001), § 15a Anm. 2). Die bloße Liegenschaftsübertragung, wie sie im gegenständlichen Fall stattgefunden hat, ist nicht vom Begünstigungstatbestand erfasst. Daher kommt weder die Anwendung des § 15a ErbStG 1955 auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen noch auf den übersteigenden Wohnungswert in Betracht. Die Abgabenfestsetzung ist daher im Sinne der obigen Berechnung (vgl. auch Schreiben vom 13. Juli 2004) abzuändern. Auf die Berechnungen des einschreitenden Notars, der von einem hypothetischen Sachverhalt ausgeht, ist nicht näher einzugehen, da lediglich der im gegenständlichen Verfahren ausreichend ermittelte Sachverhalt, welcher übrigens nicht bestritten wurde, maßgeblich ist.

Linz, am 4. August 2004