



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 14. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12. Juli 2005 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Z. 1 iVm. § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG 1987 festgesetzt mit 1.572,16 €.

Die Schenkungsteuer wird festgesetzt mit 4.480,19 €.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 14. März 2005 übertrug Herr A der Berufungswerberin den 1/3-Anteil des im Vertrag unter Punkt Erstens 1. bezeichneten Forstwirtschaftsbetriebes samt Betriebseinrichtung und allen Geschäftsaktiven und -passiven lt. Jahresabschluss zum 30. Juni 2004 (Anmerkung: Die übrigen Mieteigentumsanteile wurden gleichzeitig an zwei Geschwister der Berufungswerberin übertragen).

Als Gegenleistung hat sich der Übergeber (Punkt 4.) für sich und seine Ehegattin die Pflege und Betreuung im Haus V, die Bestreitung der ärztlichen Betreuung sowie die Leistung eines monatlichen Barbetrages von 100,00 € ausbedungen.

Vertragspunkt 2) lautet: Fruchtgenuss- und Bewirtschaftungsrecht

Frau G und Frau D räumen hiermit ihren Bruder Herrn W hinsichtlich ihrer Anteile am Vertragsobjekt zum jährlichen Betrag in Höhe von je 730,00 € und auf unbestimmte Zeit das Fruchtgenuss- und Bewirtschaftungsrecht im Sinne der §§ 509 ff ABGB ein und Herr W nimmt

diese Rechtseinräumung hiermit ausdrücklich vertraglich an.

Zur Beendigung des Bewirtschaftungsrechtes steht sowohl Frau G und Frau D (diesen auch einzeln) sowie Herrn W das Recht zu, dieses Recht unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes zum Ende des Kalenderhalbjahres aufzukündigen.

Herr W ist verpflichtet, dass Vertragsobjekt ordnungsgemäß zu bewirtschaften.

Eine Unterbestandgabe ist nur mit vorheriger schriftlicher Genehmigung sämtlicher Liegenschaftseigentümer gestattet; dasselbe gilt auch für eine Kulturumwandlung

Die (steuerlichen) Gesamtwerte des übertragenen Vermögens betragen:

land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Einheitswert)	235.823,35 €
Grundvermögen (Einfamilienhaus, Einheitswert)	36.800,00 €
bewegliches Anlage- und Umlaufvermögen (Teilwerte)	126.132,53 €
als Gegenleistung wurde angesetzt:	
Kapitalwert der Leibrente (Leistung des monatlichen Barbetrages)	8.387,52 €
Kapitalwert Pflege und Betreuung (auch für Ehegattin)	18.376,86 €
übernommene Betriebsverbindlichkeiten	34.642,70 €

Das Finanzamt setzte mit getrennten Bescheiden die Grunderwerbsteuer von der (anteiligen) Gegenleistung fest; die Gegenleistung wurde dabei nach einer Verhältnisrechnung ermittelt, wobei die auf das Grundvermögen an entfallende Gegenleistung errechnet wurde (insgesamt 97,51 % der Gesamtgegenleistung).

Mit weiterem Bescheid wurde die Schenkungsteuer festgesetzt, wobei die Bemessungsgrundlage nach einer Verhältnisrechnung (Aufteilung der anteiligen Gegenleistung auf das forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und das bewegliche Betriebsvermögen) ermittelt wurde; die beantragte Schenkungsteuerbefreiung nach § 15 a ErbStG wurde im Hinblick auf die gleichzeitig erfolgte Übertragung des Bewirtschaftungsrechtes in Form des Fruchtgenussrechtes an den Miterwerber nicht gewährt.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die Berechnung der Grunderwerbsteuer bzw. der Schenkungsteuer widerspreche dem Gesetz bzw. der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach dem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl.: 2002/16/0246. Außerdem sei die Ertragslage des forstwirtschaftlichen

Betriebes aufgrund der ökologischen Betriebsführung negativ und die Verpflichtung des Übergebers, ein zum Forstbetrieb gehöriges Forsthaus über behördlichen Auftrag entsorgen zu müssen, unberücksichtigt geblieben. Es liege ein "begünstigter" land- und forstwirtschaftlicher Übergabsvertrag vor, die Grunderwerbsteuer sei daher vom einfachen Einheitswert zu bemessen.

Außerdem sei der Steuerfreibetrag im Sinne des § 15 a ErbStG zu gewähren, weil die Einräumung des Fruchtgenussrechtes keinen Nachversteuerungstatbestand im Sinne des § 15 a Abs. 5 ErbStG darstelle. Eine Betriebsaufgabe sei keinesfalls anzunehmen.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung dahingehend, als es die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z. 1 GrEStG iVm. § 4 Abs. 2 Z. 2 dieses Gesetzes vom (anteiligen) Einheitswert des übertragenen forstwirtschaftlichen Grundstückes festsetzte, und die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Einfamilienhauses von der anteiligen Gegenleistung festsetzte. Die Schenkungsteuerbemessung wurde dahingehend abgeändert, als Bemessungsgrundlage der (einfache) Einheitswert ("Wert der Gegenleistung") vom 3-fachen Einheitswert des forstwirtschaftlichen Grundstückes abgezogen wurde, desgleichen wurde der anteilige Einheitswert des Einfamilienhauses sowie des sonstigen übergebenen Betriebsvermögens jeweils abzüglich der anteiligen Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage einbezogen und die Steuer dementsprechend berechnet.

Der Freibetrag nach § 15 a ErbStG sei zufolge der Übertragung des Fruchtgenussrechtes an den Miterwerber nicht zu gewähren. Die Schenkungsteuer sei deswegen festzusetzen, weil ein krasses Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung (in Bezug auf das forstwirtschaftliche Grundstück) vorliege und daher von einer gemischten Schenkung auszugehen sei.

Im Vorlageantrag wird wiederum auf das bereits zitierte VwGH-Erkenntnis hingewiesen und ergänzt, dass eine auch nur teilweise Unentgeltlichkeit nicht gegeben sei. Diesbezüglich hätten die wahren Werte von Leistung und Gegenleistung festgestellt werden müssen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird. Als Wert des Grundstückes ist im Falle des § 4 Abs. 2 Z. 2 der Einheitswert anzusetzen, wenn das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) bildet (§ 6 Abs. 1 lit.a GrEStG).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG ist der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und

Schenkungsteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung, von der Besteuerung ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Was die Regelung der Besteuerung von Übergaben von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (allein oder zusammen mit anderem Vermögen) betrifft, ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 2003, 2002/0246, zu verweisen, in welchem - unter Hinweis auf die frühere Rechtsprechung – ua. ausgeführt wird:

"Im Erkenntnis vom 20. April 1977, Zlen: 1309, 1310/76, hat der Gerichtshof ausgeführt, dass zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals "Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers" jedwede Leistung der Übernehmer eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes, sofern sie sich auch nur als ein Beitrag zur Sicherstellung des Unterhaltes darstellt (bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen), zur Besteuerung des Erwerbsvorganges nach dem Wert des übergebenen Grundstückes führen müsse.

Im Erkenntnis vom 21. April 1983, 82/16/0172, wird ausgeführt: Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist (§ 10 Abs. 2 Z. 1 GrEStG 1955). Die Z. 2 dieser Gesetzesstelle normiert jedoch bei der Überlassung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken an eine der im Gesetz taxativ aufgezählten Personen zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers keine derartige Beschränkung. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber die Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Liegenschaften ohne jede Beschränkung erleichtern hat wollen.

Tatbestandsmerkmale der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG 1987 ist ua., dass das land- und forstwirtschaftliche Grundstück gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird. Dies bedeutet, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, dass in allen Fällen des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG auch eine Gegenleistung vorhanden ist. Im bereits zitierten Erkenntnis vom 20. April 1977 hat der Verwaltungsgerichtshof jeden Beitrag zur Sicherstellung des Unterhaltes als Gegenleistung bezeichnet. Obgleich also bei solchen Übergabsverträgen immer eine Gegenleistung vorhanden und zu ermitteln ist, ist die Grunderwerbsteuer als Ausnahme vom Grundsatz des § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern nach dem Wert des Grundstückes zu ermitteln. Eine weitere Differenzierung – etwa nach dem Umfang der Gegenleistung bzw. ihrem Verhältnis zum Wert des Grundstückes – ist im Gesetz nicht enthalten.

Die Rechtsansicht, die Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG 1987 ist auf vollkommen entgeltliche Verträge beschränkt, wenn die Gegenleistung nicht den Einheitswert

des Grundstückes oder den 3-fachen Einheitswert übersteigt, findet im Gesetz keine Deckung."

Die Grunderwerbsteuer für die Übertragung des forstwirtschaftlichen Grundstückes hat daher nach der zuletzt genannten Gesetzesbestimmung zu erfolgen.

Nach § 15 a Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz ist der Erwerb gewisser Vermögen (inländische Betriebe oder Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG) unter gewissen Voraussetzungen bis zu einem Wert von 365.000,00 € von der Steuer befreit. Die Steuer ist nach Abs. 5 dieser Bestimmung nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb des zugewendeten Vermögens oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

In dieser Bestimmung lässt sich der Grundgedanke erkennen, dass derjenige, der einen Betrieb fortführt, eine Starthilfe durch Zubilligung eines Steuerfreibetrages haben soll. Es mag zwar im Sinne der Berufungsausführungen zutreffen, dass das zugewendete Vermögen nicht endgültig übertragen wurde, jedoch sind bei Beurteilung des Sachverhaltes alle in Betracht kommenden Umstände, so ua. auch die sonstige berufliche Tätigkeit des Erwerbers des begünstigten Vermögens zu berücksichtigen. Die Berufungsweberin ist, wie sich aus den persönlichen Daten im Übergabsvertrag ergibt, in einem Lehrberuf tätig, sodass nicht zu erwarten ist, dass sie die forstwirtschaftliche Tätigkeit persönlich ausüben wird. Unter Berücksichtigung der Zeitnähe zwischen dem Erwerb des begünstigten Vermögens und der vertraglichen Übertragung des Fruchtgenusses am erworbenen Vermögen ist zu Recht davon auszugehen, sodass von einer begünstigten Fortführung des Betriebes durch die Berufungsweberin nicht gesprochen werden kann. Der Freibetrag nach § 15 a ErbStG steht daher nicht zu.

Was die Übergabe und Besteuerung des übrigen Vermögens betrifft, ist auszuführen: Wird in einem Übergabsvertrag die Übertragung mehrerer Vermögenswerte bzw. -arten vereinbart und eine einheitliche Gegenleistung für diese Übertragung vereinbart, so ist diese Gegenleistung im Verhältnis der Werte (Verkehrswerte) des übertragenen Vermögens aufzuteilen. Aus Zweckmäßigkeitsoberlegungen werden daher – wie im angefochtenen Bescheid – die Verkehrswerte des forstwirtschaftlichen Vermögens mit dem 20-fachen des Einheitswertes, des Einfamilienhauses mit dem 6-fachen des Einheitswertes und des übergebenen sonstigen Vermögens (bewegliches Anlage- und Umlaufvermögen) mit dem einfachen Wert (Teilwert) angesetzt und die Gegenleistung entsprechend aufgeteilt, was eine (anteilige) auf das Einfamilienhaus entfallende Gegenleistung in Höhe von insgesamt 2.677,78 € ergibt (das entspricht insgesamt 4,36 % der Gesamtgegenleistung), wovon bei der

Berufungswerberin 1/3 als Gegenleistung anzusetzen ist. Sinngemäß gleiches gilt für den Erwerb des beweglichen Anlage- und Umlaufvermögens, wovon von der Gesamtgegenleistung (rechnerisch) 2,49 % entfallen, somit als entgeltlich erworben gelten. Die insoweit unentgeltliche Übertragung der 1/3-Anteile unterliegt der Schenkungsteuer.

Der Umstand, dass der Großteil der Gesamtgegenleistung (93,15 %) fiktiv dem Erwerb des forstwirtschaftlichen Vermögens zuzurechnen ist, dort jedoch keine steuerliche Auswirkung hat, ändert nichts an dieser Beurteilung.

Demnach ergibt sich folgende Steuerberechnung:

Grunderwerbsteuer für forstwirtschaftliches Vermögen:

2 % gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 iVm. § 7 Z. 1 GrEStG vom ant. EW in Höhe von 78.607,78 € = 1.572,16 €.

Grunderwerbsteuer für Grundvermögen (Einfamilienhaus): 2 % der anteiligen Gegenleistung in Höhe von 892,59 €: steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 GrEStG.

Schenkungsteuer:

maßgeblicher Einheitswert (Einfamilienhaus)	36.800,00 €
abzüglich Gegenleistung	892,59 €
maßgeblicher Wert bewegl. Anlage- und Umlaufvermögen (Teilwerte)	42.044,18 €
abzüglich ant. Gegenleistung	509,89 €
erworbenes Vermögen	77.441,70 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 ErbStG	2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb (gerundet)	75.241,00 €
davon gemäß § 8 ErbStG 5 % ErbSt =	3.762,05 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Wert des Grundstückes in Höhe von 35.907,00 € =	718.14 €

Linz, am 11. Juli 2007