

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr., vom 9. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 10. März 2003, StNr. 077/7612, betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer werden abgeändert:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit € 2.101,44

Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit € 278,92

Entscheidungsgründe

Aufgrund des Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrages vom 12.9.2002 wurden folgende Liegenschaften übergeben:

| Liegenschaften | Vermögensart | EW | Verkehrswert | 3-facher EW |
|--------------------------|-----------------|-----------|--------------|-------------|
| EZ 102, GB L. BG M. u.a. | L.u.F. | 20.057,70 | 401154,00 | 60173,10 |
| EZ 102, GB L. BG M. | GV-Wohnungswert | 25.072,13 | 250721,30 | |
| EZ 102, GB L. BG M. u.a. | Grundvermögen | 17.732,17 | 106393,02 | |
| Grundvermögen gesamt | | 42.804,30 | 357114,32 | 128412,90 |
| Verkehrswerte gesamt | | | 758268,32 | |

Die Abgabenbehörde I. Instanz ging von einer Gesamtgegenleistung von € 141.996,00 (anteilig für L.u.F. € 75.121 und für GV € 66.874) aus und schrieb mit drei Bescheiden die folgenden Steuern vor:

a) StNr. 077/7620:

Grunderwerbsteuer von der anteiligen Gegenleistung betreffend Übergabe des landwirtschaftlichen Vermögens in Höhe von € 1.502,42.

b) StNr. 077/7612:

Grunderwerbsteuer von der anteiligen Gegenleistung betreffend Grundvermögen (Wohnungswert und sonst. bebaute Liegenschaften) in Höhe von € 1.337,48.

c) StNr. 077/7612:

Schenkungssteuer bezüglich des übergebenen Grundvermögens unter Abzug der anteiligen Gegenleistung in Höhe von € 4.197,66.

Der am 9.4.2003 eingebrachten Berufung (samt ausführlicher Berufungsergänzung vom 23.4.2003) wurde teilweise stattgegeben:

Der unter a) angeführte Bescheid wurde zur Gänze behoben und die Grunderwerbsteuer betreffend Übergabe des landwirtschaftlichen Vermögens wurde in die BVE zu Bescheid b) mit dem einfachen Einheitswert in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Der Vorlageantrag vom 6.11.2003 richtet sich daher nur mehr gegen die Bescheide b) und c).

Aufgrund des auch von der Abgabenbehörde I. Instanz anerkannten Berufungsvorbringens beträgt die Gegenleistung für die nachfolgend angeführten Leistungen insgesamt:

| | |
|----------------------|-----------|
| Ausgedinge | 16716,24 |
| Wartung und Pflege | 4400 |
| Begräbniskosten | 5120 |
| Schuldübernahme | 116276,53 |
| Bauplatzabfindung | 21800 |
| Leistungen für G. T. | 16200 |
| Summe | 180512,77 |

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat in der BVE zum Schenkungssteuerbescheid eine Schenkung nur hinsichtlich des Grundvermögens angenommen und festgesetzt. Sie hat daher vom dreifachen Einheitswert des Grundvermögens nur die anteilige Gegenleistung abgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu ermitteln.

Nach Abs. 2 Z 2 dieser Bestimmung ist die Steuer jedoch vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn - unter gewissen Voraussetzungen - ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück überlassen wird.

In seinem Erkenntnis vom 4.12.2003, 2002/16/0246, hat der VwGH zu diesem Thema ausgeführt, Tatbestandsmerkmal der Ausnahmebestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG sei unter anderem, dass das land- und forstwirtschaftliche Grundstück gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen werde. Dies bedeute, dass in allen Fällen des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG auch eine Gegenleistung vorhanden sei und dennoch die Grunderwerbsteuer nach dem Wert des Grundstückes zu ermitteln sei. Die Auffassung, die Anwendung dieser Bestimmung sei auf vollkommen entgeltliche Verträge beschränkt, sei im Gesetz daher nicht gedeckt.

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).

Nicht erfüllt werden die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG jedoch für das übergebene Wohnhaus. Bei diesem Vermögen handelt es sich nicht um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück.

Das Bewertungsrecht geht davon aus, dass die Wohnung privat ist, weshalb eben der Wert privat genutzter Räumlichkeiten gesondert als Wohnungswert (§ 33 BewG) bewertet wird: Im Sinne des § 30 Abs. 1 BewG besteht der landwirtschaftliche Betrieb aus all jenen Teilen der wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen. Gemäß Abs. 2 Z 4 dieser Bestimmung gilt hingegen nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes.

Dieser ist gemäß § 33 Abs. 2 BewG als sonstiges bebautes Grundstück gemäß § 54 Abs. 1 Z 5 BewG dem Grundvermögen zuzurechnen und nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken zu bewerten. Lediglich ein pauschaler Betrag von 30.000,00 S (2.180,185 €) bleibt gemäß der Fiktion des § 33 Abs. 1 und 2 BewG bei landwirtschaftlichen Betrieben Bestandteil des (betrieblichen) Vergleichswertes.

Dieses Vermögen ist als sonstiges bebautes Grundstück dem Grundvermögen zuzurechnen. Für dieses Grundvermögen kann nicht die Begünstigungsbestimmung des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG greifen, da es sich bei diesem Vermögen nicht um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück handelt.

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 Sonderstatbestandes 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 incl. Wohnungswert die anteilige Gegenleistung Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

| | |
|--------------------------------------|------------|
| Einheitswert L.u.F. | 20.057,70 |
| Anteilige Gegenleistung GV (47,10 %) | 85.014,36 |
| Summe: | 105.072,06 |
| davon 2 % Grunderwerbsteuer | 2.101,44 |

Bisher war an Grunderwerbsteuer vorgeschrieben: €1.502,42 und 1.337,48, somit insgesamt €2.839,9 (lt. BVE 2.101,27).

2.) 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 ein-

heitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (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 übergibt der Vater die Landwirtschaft und sonstige Grundstücke (Wohnungswert, unbebautes Grundstück) an den Sohn.

Die (unstrittigen) Verkehrswerte der Landwirtschaft und des Grundvermögens betragen insgesamt € 758.268,32; dem steht eine Gesamtgegenleistung von € 180.512,77 gegenüber.

Es ist daher ein offenkundiges 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.

Für die Berechnung der Schenkungssteuer ist die Gesamtbereicherung relevant.

Die Bemessungsgrundlage, die sich aus der Differenz zwischen dem dreifachen Einheitswert des Grundvermögens und der anteiligen Gegenleistung ergibt, ist insgesamt mit dem Differenzbetrag aus der Gesamtsumme der Zuwendung (dreifache Einheitswerte der Liegenschaften) abzüglich der Gesamtgegenleistung nach oben begrenzt.

| | |
|--|------------|
| Gesamtsumme der dreifachen Einheitswerte der Gesamtzuwendung | 188.586,00 |
| abzüglich Gesamtgegenleistung | 180.512,77 |
| Wert der Bereicherung = Bemessungsgrundlage für Schenkung | 8.073,23 |
| abzüglich Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 Z. 1 | 2.200 |
| Berechnungsgrundlage (Rundung nach § 28) | 5.873,00 |
| davon 2 % Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Steuerklasse I | 117,46 |
| zuzüglich Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 lit. a ($8.073,00 \times 2\%$) | 161,46 |
| Schenkungssteuer gesamt | 278,92 |

Die Schenkungssteuer war daher von € 4.197,66 (in der BVE auf € 2.309,82 reduziert) auf € 278,92 herabzusetzen.

Salzburg, am 21. Februar 2005