



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Notar, vom 31. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. August 2005, StNr. 336/5571, ErfNr. 300.204/2005, betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

### 1. Erwerb vom Übergeber:

#### 1.1. Grunderwerbsteuer:

Die Berufung wird abgewiesen und der Grunderwerbsteuerbescheid abgeändert:

Einheitswert Land- und Forstwirtschaft gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG	2.940,78
Anteilige Gegenleistung für Wohnungswert und Betriebsgrundstück	8.473,22
Summe der Bemessungsgrundlage	11.414,00
Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z.1 GrEStG – 2 %	228,28

Im angefochtenen Bescheid war vorgeschrieben € 223,88.

Der neu festgesetzte Betrag an Grunderwerbsteuer in Höhe von € 4,40 wird gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

## 1.2. Schenkungssteuer:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Schenkungssteuerbescheid abgeändert:

Steuerpflichtiger Erwerb	7.517,00
Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG, Steuerklasse IV, 10%	751,70
Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG, 2% von 7.957,00	159,14
Schenkungssteuer gesamt	€ 910,84

Bisher war vorgeschrieben € 1.531,96 (BVE: 1.352,56).

## 2. Erwerb von der Übergeberin:

### 2.1. Grunderwerbsteuer:

Die Berufung wird abgewiesen und der Grunderwerbsteuerbescheid abgeändert:

Einheitswert Land- und Forstwirtschaft gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG	5.505,15
Anteilige Gegenleistung für Wohnungswert und Betriebsgrundstück	21.661,29
Summe der Bemessungsgundlage	27.166,44
Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z.1 GrEStG – 2 %	543,33

Im angefochtenen Bescheid war vorgeschrieben € 559,42.

### 2.2. Schenkungssteuer:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Schenkungssteuerbescheid abgeändert:

Steuerpflichtiger Erwerb	8.619,00
Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG, Steuerklasse IV, 10%	861,90
Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG, 2% von 9.059,00	181,18
Schenkungssteuer gesamt	€ 1.043,08

Bisher war vorgeschrieben € 10.281,40 (BVE: 11.301,10).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ist aus der Aufstellung in der Begründung unter Punkt C.) ersichtlich.

## Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 23.12.2004 schlossen die Bw und ihr Ehegatte als Übernehmer mit den Eltern des Ehegatten einen Übergabsvertrag, mit dem die Übergeber ihr gesamtes (im jeweiligen Einzel- bzw. Vierteileigentum stehendes) land- und forstwirtschaftliches Vermögen an den Sohn und die Schwiegertochter (Bw) übertrugen.

Als Gegenleistung wurde vereinbart ein betriebskostenfreies Wohnungsrecht, Austragsleistungen (Betreuung und Begräbniskosten) sowie ein Fruchtgenussrecht für die Übergeberin im zeitlichen Ausmaß von 2 Jahren.

Für diese Vermögensübertragung wurden die Begünstigungen des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG (bäuerliche Übergabe), des § 5a NeuFöG sowie des § 15a ErbStG beantragt. Das Formular NeuFö 3 wurde vollständig ausgefüllt vorgelegt.

Mit den Bescheiden vom 2.8.2005, StNr. 336/5571, setzte die Abgabenbehörde I. Instanz der Bw gegenüber folgende Abgaben fest:

Grunderwerbsteuer	Erwerb vom Schwiegervater	223,88
Grunderwerbsteuer	Erwerb von der Schwiegermutter	559,42
Schenkungssteuer	Erwerb vom Schwiegervater	1.531,96
Schenkungssteuer	Erwerb von der Schwiegermutter	10.281,40

Dabei wurde die Anwendung der Begünstigungen des § 5a NeuFöG sowie des § 15a ErbStG versagt, da die § 5a NeuFöG zur Voraussetzung habe, dass es sich um eine Neuübernahme handle und § 15a ErbStG nur auf land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen anzuwenden sei.

Mit Berufung vom 31.8.2005 begehrte die Bw die Anwendung der Begünstigungen des § 5a NeuFöG sowie des § 15a ErbStG, da sie als Übernehmerin nicht Pächterin des Betriebes gewesen sei, sodass bei ihr jedenfalls eine Neuübernahme vorliege, weiters sei für das zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörige Geschäftsgrundstück (landwirtschaftlicher Nebenerwerb) der Freibetrag nach § 15a ErbStG nicht gewährt worden.

Mit der Berufungsergänzung vom 10.11.2005 legte die Bw einen Fachartikel von Fraberger, „Der Betriebsvermögensfreibetrag nach § 15a ErbStG – five years after“ in „Familienunternehmen im Steuerrecht“ Festschrift Hübner & Hübner, vor und machte geltend, dass sehr wohl auch das wirtschaftliche Eigentum übergegangen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.12.2005 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufungen ab und setzte abweichend von der Erstbescheiden die Abgaben wie folgt fest:

Steuerart	Erwerbsvorgang	Erstbescheid	BVE
Grunderwerbsteuer	Erwerb vom Schwiegervater	223,88	228,28
Grunderwerbsteuer	Erwerb von der Schwiegermutter	559,42	543,32
Schenkungssteuer	Erwerb vom Schwiegervater	1.531,96	1.352,56
Schenkungssteuer	Erwerb von der Schwiegermutter	10.281,40	11.301,10

Dabei wurde die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG für den Wohnwert und das Geschäftsgrundstück nicht gewährt, da dieses weiter von der Übergeberin bewirtschaftet werde (Vorbehaltsfruchtgenuss).

Die Grunderwerbsteuer wurde festgesetzt, weil § 5a NeuFöG nicht anwendbar sei, da der zweite Erwerber den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bereits vor der Übergabe gepachtet hatte und somit durch den Erwerbsvorgang kein vollständiger Wechsel in der Person des Betriebsinhabers eingetreten sei.

Mit Vorlageantrag vom 5.1.2006 legte die Bw eine von allen Vertragspartnern unterfertigte „Feststellungserklärung“ selben Datums zum Vorbehaltsfruchtgenuss der Übergeberin vor.

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

#### **A.) Schenkungssteuer:**

Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach der Ziffer 2 dieser Gesetzesstelle darüber hinaus jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG in der zum Zeitpunkt der Übergabe geltenden Fassung bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, 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, nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

Nach Abs. 2 Z.1 dieser Gesetzesstelle zählen zum Vermögen 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.

Der Abs. 3 bestimmt, dass der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zusteht, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers)

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
2. ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes, ... ist.

Der Freibetrag steht nach Abs. 4 beim Erwerb

1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
2. eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht, ... .

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z. 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

Nach Abs. 5 ist die Steuer nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

Der Absatz 6 enthält Bestimmungen, unter welchen Voraussetzungen es nicht zu einer Nachbesteuerung nach Abs. 5 kommt und der Abs. 7 die Anzeigepflichten des Erwerbers über jene Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen.

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2000 ist zu § 15a ErbStG ausgeführt (1766 BlgNR 20. GP):

*"Mit dieser Bestimmung soll ein sachlicher Freibetrag von fünf Millionen Schilling für die unentgeltliche Übertragung von im Abs. 2 angeführten Vermögen geschaffen werden. Dieser Freibetrag soll dann zustehen, wenn das Vermögen von Todes wegen (§ 2 ErbStG) oder durch eine Schenkung unter Lebenden (§ 3 ErbStG) zugewendet wird und der Erwerber eine natürliche Person ist; bei der Schenkung unter Lebenden kommt als weitere Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrages dazu, dass der Geschenkgeber entweder das 55. Lebensjahr vollendet haben muss oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen erwerbsunfähig ist. Erwerbsunfähigkeit ist dieser Bestimmung zufolge dann anzunehmen, wenn er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Ob ein Geschenkgeber "erwerbsunfähig" ist, ist jeweils für das konkret übertragene Vermögen zu beurteilen.*

*Als begünstigungsfähiges Vermögen sollen gemäß Abs. 2 Betriebe und Teilbetriebe angesehen werden, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden, sowie Mitunternehmer und Kapitalanteile, sofern der Erblasser oder Geschenkgeber mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft oder am gesamten Nennkapital beteiligt war. Der Erwerb von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers ist begünstigt, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb des Mitunternehmeranteils erfolgt.*

*Der Freibetrag (Freibetragsteil) soll grundsätzlich immer dann zustehen, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber den Betrieb zur Gänze oder mindestens zu einem Viertel überträgt. Wird ein Teilbetrieb oder Anteil an einem Teilbetrieb übertragen, so ist Anwendungsvoraussetzung für die Befreiung, dass der Wert des übertragenen Vermögens mindestens ein Viertel des Wertes des gesamten Betriebes beträgt. Ist Gegenstand der Übertragung ein Mitunternehmer- oder Kapitalanteil oder ein Teil dieses Vermögens, kommt die Begünstigung nur dann zur Anwendung, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist und mindestens dieser Anteil übertragen wird."*

Nach Z 1 des § 15a Abs. 2 ErbStG zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen zunächst inländische Betriebe und Teilbetriebe, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden.

Ob ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, ist daher nach den Begriffsinhalten des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. Zu einem Betrieb können aber nur die Wirtschaftsgüter gehören, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Betriebsvermögen anzusehen sind.

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3 bei der Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn (§§ 4 bis 14). Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gehören zu den betrieblichen Einkunftsarten.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, wenn gemäß §§ 124, 125 BAO Buchführungspflicht besteht bzw. freiwillig Bücher geführt werden, ansonsten nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (idR unter Inanspruchnahme der Teilpauschalierung der Betriebsausgaben) oder im Wege der Vollpauschalierung (siehe Doralt, EStG<sup>3</sup> § 21 Tz 4).

Im konkreten Fall gilt daher der allgemeine - aus § 4 EStG 1988 ableitbare - Betriebsvermögens- bzw. Privatvermögensbegriff.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (siehe Doralt, EStG<sup>3</sup> § 4 Tz 45). Notwendiges Privatvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen dienen, das sind alle in der privaten Sphäre selbstgenutzten Gegenstände (siehe Doralt, EStG<sup>3</sup> § 4 Tz 54). Kein notwendiges Betriebsvermögen liegt zB bei einer Wohnung im Betriebsgebäude vor (siehe Doralt, EStG<sup>3</sup> § 4 Tz 53).

Gemäß § 1 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Abschnitts des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 19 bis 68) nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch unter anderem für die Erbschafts- und Schenkungssteuer und die Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 19 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Abs. 1). Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 19 bis 68) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird (Abs. 2).

Der Wohnungswert ist gemäß § 33 Abs. 1 BewG der Wert der Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen. Der Wohnungswert ist bei den unter § 29 Z. 1 und 3 genannten Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bis zu einem, nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelten Wohnungswert von 2 180,185 Euro Bestandteil des Vergleichswertes (§ 39).

Übersteigt jedoch der nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelte Wohnungswert den in Abs. 1 genannten Betrag, so ist gemäß § 33 Abs. 2 BewG der den Betrag von 2 180,185 Euro übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstiges bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z. 5) dem Grundvermögen zuzurechnen.

Die Bezugnahme im § 19 ErbStG auf die Maßgeblichkeit des Bewertungsgesetzes und die im § 33 BewG vorgenommene Zuordnung des Wohnungswertes zum Grundvermögen lassen die Ansicht, der Wohnungswert sei dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen, schon auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht zu (siehe dazu VwGH 11.11.2004, 2004/16/0095, unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Rz 6a zu § 15a ErbStG).

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat daher im angefochtenen Bescheid bei den Erwerben von beiden Übergebern zu Recht für den - einen Betrag von 2 180,185 Euro übersteigenden - Teil des Wohnungswertes den § 15a ErbStG nicht angewendet.

Strittig ist die Gewährung des Freibetrages nach § 15a ErbStG hinsichtlich der übertragenen Geschäftsgrundstücke. Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Anwendung des § 15a ErbStG versagt, weil die übergebenen Vermögensteile mit einem Vorbehaltsfruchtgenuss belastet wurden und es insoferne zu keinem Wechsel in der Betriebsinhaberschaft gekommen sei. Es sei lediglich eine weiterhin von der Übergeberin genutzte Liegenschaft übergeben worden, jedoch kein Betriebsvermögen im Sinne des § 15a Abs. 2 ErbStG übertragen worden.

Unstrittig ist das Vorliegen eines Geschäftsgrundstückes das zum übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört. Auch werden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Rahmen eines Nebenerwerbs erzielt. Die Rechtsprechung (VwGH 21.7.1998, 93/14/0134) geht von folgenden Abgrenzungskriterien aus:

*„Eine landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodaß die gesamte Tätigkeit des Landwirts und Forstwirts als landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar (Hinweis Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) III B, Kommentar, Rz 16 zu § 21). Ob eine landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 18.3.1992, 92/14/0019).“*

Die Parteien des Berufungsverfahrens gehen übereinstimmend von der Betriebszugehörigkeit der streitgegenständlichen Liegenschaften zum übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb aus. Damit ist aber Gegenstand der Übergabe ein Betrieb im Sinne des § 15a Abs. 2 ErbStG, also begünstigungsfähiges Vermögen.

Im Zuge der Übertragung wurden die Geschäftsgrundstücke nicht aus dem Betrieb herausgelöst. Der Übertragungsvorgang ist daher insgesamt zu beurteilen und kann nicht aufgespalten werden in einen begünstigten Teil und ein nicht begünstigten Teil, zumal ja nicht mehrere Betriebe und/oder Teilbetriebe übertragen worden sind. Wie oben ausgeführt ist bei der gegebenen land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit von einer untergeordneten Bedeutung dieser



Tätigkeit auszugehen, sodass dadurch die steuerliche Begünstigung des § 15a ErbStG für die Betriebsübertragung insgesamt nicht versagt werden kann.

Dasselbe trifft auf die vom Übergeber übertragene Liegenschaft EZ 5, Geschäftsgrundstück, Gst-Nr. 107, mit dem Einheitswert in Höhe von € 3.415,62 zu.

Der vorliegende Sachverhalt kann mit den bisher vom UFS entschiedenen Fällen (UFSW vom 11.4.2005, RV/3289/-W/02 und UFSL vom 4.8.2004, RV/0197-L/04) nicht verglichen werden, wo im Zuge von Betriebsübertragungen der Fruchtgenuss am gesamten Schenkungsobjekt vorbehalten worden war. In diesem Zusammenhang ist interessant, dass in den „Richtlinien betreffend Anwendung des neuen Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG (zu StRefG 2000) unter Punkt „1. Allgemeines“ wörtlich ausgeführt ist:

*„Die Befreiung gilt nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer, nicht aber für die Grunderwerbsteuer. Werden bei einer Schenkung Grundstücke mitübertragen und ist eine Gegenleistung vorhanden, zB infolge Schuldübernahme oder Gewährung eines Fruchtgenussrechtes, so bleibt dieser Vorgang insoweit grunderwerbsteuerpflichtig.“*

Sollte also tatsächlich der Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes schädlich für die Anwendung des § 15a ErbStG sein, so wäre diese einleitende Formulierung zumindest irreführend.

Im vorliegenden Fall ist lediglich ein an einem untergeordnetem Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens ein Fruchtgenussrecht für nur zwei Jahre vorbehalten worden. Dadurch ist der Übergang des Betriebsanteiles auf die Bw und deren Betriebsfortführung nicht in Frage gestellt (Vgl. Fraberger, „Der Betriebsvermögensfreibetrag nach § 15a ErbStG – five years after ...“ in Festschrift Hübner & Hübner „Familienunternehmen im Steuerrecht“, 290; sowie das von Doralt in RdW 2004/284 zitierte dt. Schrifttum).

Aber auch die Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an den Übernehmer vor der Übertragung war unter den konkreten Umständen nicht schädlich für die Anwendung des § 15a ErbStG, da die Verpachtung noch nicht zu einer Betriebsaufgabe geführt hat (siehe auch UFSW 6.7.2004, RV/1358-W/03, unter Hinweis auf VwGH 4.12.2003, 2002/16/0246, wo wörtlich ausgeführt ist:

*„Vom Gesetz ist nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe Einkünfte gem § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erzielt hat. Unter dem Gesichtspunkt des Beschwerdefalles ist davon auszugehen, dass nach ständiger einkommensteuerrechtlicher Lehre und Rechtsprechung - die im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme auch für die Auslegung des § 15a ErbStG maßgeblich erscheint - die Verpachtung eines Betriebes idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen ist (Hinweis Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 24 EStG 1988, Tz 34 und die dort angeführte Judikatur). So ist insbesondere von der Auf-*

*gabe des Betriebes erst dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage wäre, den Betrieb fortzuführen oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages weiterzuführen ( VwGH 16.12.1999, 97/15/0134).“*

## **B.) 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. 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).

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.

Für den der Grunderwerbsteuer unterliegenden Teil begehrt die Bw die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 5a NeuFöG. Dieser lautet in der bis 31.12.2004 geltenden Fassung:

*„§ 5a Abs. 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.*

*Abs 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 anzu-*

wenden.

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. ...“

Die auf den übertragenen Anteil am - einen Betrag von 2 180,185 Euro übersteigenden - Teil des Wohnungswertes, der ja den oben ausführlich dargestellten Bestimmungen des Bewertungsgesetzes dem Grundvermögen zuzurechnen ist, entfallende anteilige Gegenleistung steht der Freibetrag nicht zu.

In der zum NeuFöG ergangenen Verordnung des BMF und des BMJ, BGBl II 2002/483 betreffend Übergang von Klein- und Mittelbetrieben in der Fassung der Verordnung BGBl II 2003/593 ist im § 2 (Begriff der Übertragung) Abs. 4 klargestellt, dass keine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a Abs. 1 NeuFöG vorliegt, wenn der neue Betriebsinhaber sich innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Übertragung als Betriebsinhaber eines vergleichbaren Betriebes betätigt hat.

Für den gegenständlichen Berufungsfall bedeutet dies, dass aufgrund der bisherigen Verpachtung des den Gegenstand der Betriebsübertragung bildenden Betriebes an einen der Übernehmer, **keine Betriebsübertragung im Sinne des § 5a Abs. 1 NeuFöG vorliegt**, weshalb für diese Betriebsübertragung kein Freibetrag in Anspruch genommen werden kann. Die Beurteilung hat nach dem Betrieb insgesamt zu erfolgen, unabhängig davon, ob einzelne Erwerber die Voraussetzungen erfüllen würden.

Es kommt also auch die Bw, die für sich allein gesehen die Kriterien erfüllen würde, nicht in den Genuss des anteiligen Freibetrages, weil keine begünstigte Betriebsübertragung vorliegt. Es wird ihr ein Anteil an einem Betrieb übertragen und nicht ein selbständiger Teilbetrieb übertragen, daher hat sie das Schicksal der Beurteilung der Betriebsübertragung auch für ihren Anteil zu tragen.

Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer erfolgte daher dem Grunde nach zu Recht.

### **C.) Bemessungsgrundlagen und Steuerberechnung:**

Hinsichtlich der Bewertung der Austragsleistungen wurden in der Berufung keine Bedenken geäußert. Die Abgabebehörde II. Instanz geht daher von den Bewertungen aus, wie sie dem Erstbescheid zugrundegelegt wurden. Einzige Abweichung ist die Verteilung des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes auf die beiden Übergeber. Hier wurde im Erstbescheid der Einheitswert von € 14.098,53 den Übergebern je zur Hälfte (€ 7.049,27) zugerechnet.

Korrekt ist aber die Zurechnung wie sie jeweils in der ersten Zeile der nachfolgenden Aufstellungen dargestellt ist.

a) Folgendes Vermögen wurde vom **Übergeber** an beide Übernehmer übertragen:

Land- und Forstwirtschaft (anteilig)	EZ 10	4.500,77
Land- und Forstwirtschaft (25%)	EZ 35 f	1.380,79
Summe - Land- und Forstwirtschaft		5.881,56
Anteil, der an die Bw übertragen wurde: 50%	siehe 1.1.	2.940,78
Wohnungswert (50%)	EZ 10	9.992,52
Geschäftsgrundstück	EZ 5	3.415,62
Verkehrswerte (Aufteilung der Gegenleistung)		
Land- und Forstwirtschaft	20 x EW	117.631,20
Wohnungswert (50%)	10 x EW	99.925,20
Geschäftsgrundstück	6 x EW	20.493,72
Gegenleistung an den Übergeber:		
Wohnrecht (€ 400,00)	anteilig	28.800,56
Pflege (€ 4.400,00)	anteilig	2.200,00
Begräbnis, Grabmal (5.000,00)	anteilig	2.500,00
<b>Gesamtgegenleistung</b> an den Übergeber		33.500,56
<b>Verteilung</b> der Gegenleistung:		
Land- und Forstwirtschaft		16.554,12
Wohnungswert (50%)		14.062,38
Geschäftsgrundstück		2.884,06
Gesamtgegenleistung		33.500,56
auf Grundvermögen entfallende Gegenleistung		16.946,44
Anteil der Bw an der Gegenleistung für Grundvermögen	siehe 1.1.	8.473,22
Wohnungswert – Anteil des Übergebers (50%)		9.992,52
Bemessungsgrundlage – dreifacher Einheitswert		29.977,56
abzüglich der anteiligen Gegenleistung		14.062,38
Bereicherung der beiden Übernehmer		15.915,18
Zuwendung des Übergebers an die Bw 50%		7.957,59
gerundet nach § 28 ErbStG		7.957,00

abzüglich Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG		- 440,00
steuerpflichtiger Erwerb		7.517,00

b) Folgendes Vermögen wurde von der **Übergeberin** an beide Übernehmer übertragen:

Land- und Forstwirtschaft (anteilig)	EZ 10	9.629,51
Land- und Forstwirtschaft (25%)	EZ 35 f	1.380,79
Summe - Land- und Forstwirtschaft		11.010,30
Anteil, der an die Bw übertragen wurde: 50%	siehe 2.1.	5.505,15
Wohnungswert (50%)	EZ 10	9.992,52
Geschäftsgrundstück	EZ 10	44.185,08
Verkehrswerte (Aufteilung der Gegenleistung)		
Land- und Forstwirtschaft	20 x EW	220.206,00
Wohnungswert (50%)	10 x EW	99.925,20
Geschäftsgrundstück	6 x EW	265.110,48
Gegenleistung an den Übergeber:		
Wohnrecht (€ 400,00)	anteilig	40.756,71
Fruchtgenussrecht (1000 x 24)		24.000,00
Pflege (€ 4.400,00)	anteilig	2.200,00
Begräbnis, Grabmal (5.000,00)	anteilig	2.500,00
<b>Gesamtgegenleistung</b> an die Übergeberin		69.456,71
<b>Verteilung</b> dieser Gegenleistung:		
Land- und Forstwirtschaft		26.134,13
Wohnungswert (50%)	siehe 2.2.	11.859,17
Geschäftsgrundstück		31.463,41
Gesamtgegenleistung		69.456,71
auf Grundvermögen entfallende Gegenleistung		43.322,58
Anteil der Bw an der Gegenleistung für Grundvermögen	siehe 2.1.	21.661,29
Wohnungswert – Anteil der Übergeberin (50%)		9.992,52
Bemessungsgrundlage – dreifacher Einheitswert		29.977,56
abzüglich der anteiligen Gegenleistung		11.859,17
Bereicherung der beiden Übernehmer		18.118,39
Zuwendung der Übergeberin an die Bw 50%		9.059,20

gerundet nach § 28 ErbStG		9.059,00
abzüglich Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG		- 440,00
steuerpflichtiger Erwerb		8.619,00

Die geänderte Verteilung des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes bewirkt eine Verschiebung in der Grunderwerbsteuerbelastung, weil sich beim Erwerbsvorgang mit dem Übergeber aufgrund der Verringerung bei den Verkehrswerten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens eine höhere anteilige Gegenleistung für das Grundvermögen ergibt.

Der Schenkungssteuer unterliegt die Zuwendung des Grundvermögens, soweit dieses dem Privatvermögen zuzuordnen ist. Dies trifft auf den Wohnungswert zu. Die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer ist daher der dreifache Einheitswert des Wohnungswertes abzüglich der – nach den Verkehrswerten verteilten – anteiligen auf den Wohnungswert entfallenden Gegenleistung.

Salzburg, am 8. September 2006