



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rupert KARL, Steuerberater, 5321 Koppl bei Salzburg, Kopplerstraße 59, vom 20. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch ADir. RR Renate Pfändtner, vom 20. August 2001 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Herr Hubert G. war bis zum 31. Dezember 1999 Eigentümer eines nichtprotokollierten Einzelunternehmens, das eine Kfz-Werkstätte samt Fahrzeughandel und den Handel mit Kraftfahrzeugsatzteilen und Zubehör betrieben hat.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Jänner 2000 haben Herr Dietmar G. und Herr Hubert G. eine Kommanditgesellschaft unter der Fa. Autohaus-G. KG errichtet. Nach den Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag hätte die Gesellschaft ihre Tätigkeit am 1. Jänner 2000 begonnen. Der Vertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Sitz der Gesellschaft sei xxxx St. L.. Gegenstand des Unternehmens sei der Betrieb einer Kfz-Mechanikerwerkstätte sowie der Handel mit Kraftfahrzeugen und Zubehör. Persönlich haftender Gesellschafter sei Herr Dietmar G., der seine gesamte Arbeitskraft einbringe. Kommanditist sei Herr Hubert G. mit einer Einlage von 20.000,00 S. Die Einlage des Kommanditisten sei auf einem fixen Kapitalkonto verbucht worden. Das Geschäftsjahr sei das Kalenderjahr. Im Punkt III des Vertrages ist geregelt, dass der persönlich haftende Gesellschafter Dietmar G. zu 80 % und

der Kommanditist Hubert G. zu 20 % am Gewinn und Verlust beteiligt ist. Für ihre persönliche Tätigkeit erhielten die Gesellschafter keine Bezüge. Vorwegentnahmen der Gesellschafter auf den zu erwartenden Gewinn hätten mit 80 % für den Komplementär und 20 % für den Kommanditisten zu erfolgen.

Mit Schenkungsvertrag vom 17. Jänner 2000, abgeschlossen zwischen Herrn Hubert G., geb. 24. März 1939, Kfz-Mechanikermeister, xxxx St. L. Nr. 45, als Geschenkgeber einerseits und Herrn Dietmar G., geb. 19. Juni 1964, Kfz-Mechanikermeister, xxxx St. L. Nr. 145, als Geschenkgeber andererseits, wurde Herrn Dietmar G. im Schenkungswege 80 % des Unternehmens der von Herrn Hubert G. mit dem Standort xxxx St. L. Nr. 45 betriebenen Kfz-Werkstätte samt Fahrzeughandel und Handel mit Kraftfahrzeugersatzteilen und Zubehör übertragen. Die Übergabe und Übernahme des Geschenkobjektes erfolgte am 1. Jänner 2000. Das Geschenkobjekt wurde mit allen aktiven und passiven laut der Bilanz für das Jahr 1999 vom Geschenkgeber übergeben und vom Geschenknehmer übernommen. In Punkt VIII des Schenkungsvertrages vom 17. Jänner 2000 ist Folgendes angeführt:

"Hubert G. erklärt aufgrund der unter einem mit seinem Sohn Dietmar G. errichteten KG seine Haftungsbeschränkung als Kommanditist.

Festgestellt wird, dass die Kfz-Werkstätte im Eigentum der Autohaus-G. KG steht, die seit 1. Jänner 2000 ihre Tätigkeit aufgenommen hat".

Der Schenkungsvertrag vom 17. Jänner 2000 wurde dem Finanzamt am 24. Jänner 2000 übermittelt. Ein Begleitschreiben wurde angeführt, dass die endgültigen Zahlen, die für die Schenkung maßgeblich sind, in Form der Bilanz 1999 noch nicht vorliegen, jedoch der Freibetrag von 4.000.000,00 S (= 80 %) keinesfalls überschritten werde.

Mit Schreiben vom 21. April 2000 wurde der Berufungswerber (Bw.) vom Finanzamt (FA) ersucht, den Teilwert des Betriebsvermögens bzw. den Teilwert des Gesellschaftsanteiles zum Stichtag der Übergabe bzw. auf Basis der letzten Bilanz bekannt zu geben. Weiters wurde um Übermittlung einer Kopie der Bilanz ersucht. Schließlich wurde ersucht darzulegen, ob von Hubert G. Inhalt der letzten 10 Jahre Vorschenkungen erfolgt sind.

Mit Schreiben vom 22. August 2000 wurden dem FA eine Aufstellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 31. Dezember 1999, der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999 und der Schenkungssteuerbescheid vom 11. März 1993 übermittelt. Dazu wurde noch ausgeführt, das sich aus den beiliegenden Unterlagen ergäbe, das durch die Schenkung von 80 % des Betriebsvermögens von Herrn Hubert G. an Herrn Dietmar G. keinesfalls der Freibetrag in Höhe von 4.000.000,00 S (= 80 % von 5.000.000,00 S) überschritten werde. Aus der Ermittlung des Einheitswertes zum 31. Dezember 1999 ergibt sich, dass der Teilwert

des Betriebsvermögens 2.176.611,90 S betragen hat. Davon seien 80 %, das sind 1.741.289,52 S, übergegangen.

Das FA hat mit dem Grunderwerbssteuerbescheid vom 9. Mai 2001 die Grunderwerbsteuer aufgrund des Schenkungsvertrages vom 17. Jänner 2000 mit 4.767,00 S festgesetzt.

Mit dem angefochtenen Schenkungssteuerbescheid vom 20. August 2001 setzte das FA aufgrund des Schenkungsvertrages vom 17. Jänner 2000 die Schenkungssteuer mit 119.836,00 S fest. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Einheitswert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	189.698,00 S,
Betriebsvermögen – Einzelfirma	1.498.058,00 S,
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-30.000,00 S,
steuerpflichtiger Erwerb	1.657.756,00 S,

als Begründung wurde angeführt, dass die Schenkungssteuer zu erheben war, da das unentgeltliche erworbene Vermögen vor Ablauf der Behaltefrist von 5 Jahren in die Autohaus-G. KG eingebracht worden wäre. Bemessungsgrundlage sei 80 % vom Einheitswert der Liegenschaft, das sind 428.066,00 S, abzüglich der anteiligen Gegenleistung in Höhe von 238.368,00 S, somit 189.698,00 S. Weiters sei 80 % des beweglichen Betriebsvermögens (1.684.816,00 S), abzüglich der anteiligen Gegenleistung in Höhe von 186.758,00 S, somit 1.498.058,00 S für die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Hinsichtlich der Ermittlung der Gegenleistung und deren Aufteilung wurde auf den Grunderwerbssteuerbescheid vom 9. Mai 2001 verwiesen.

In der gegenständlichen Berufung vom 20. September 2001 beantragte der Bw. die Schenkungssteuer mit 0,00 S festzusetzen, da es sich beim dargestellten Vorgang um keinen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand handle. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Herr Hubert G. hat mit 1. Jänner 2000 seinem Sohn Dietmar G. 80 % seines Betriebes geschenkt. Da der Gegenstand des Unternehmens der Betrieb eines Grundhandelsgewerbes gemäß § 1 HGB ist und somit die Kaufmannseigenschaft unabhängig von einer Eintragung im Firmenbuch besteht, wurde aus dem Unternehmen Hubert G. durch diese Schenkung eine OHG. An dieser OHG waren Herr Hubert G. zu 20 % und sein Sohn zu 80 % beteiligt. Als nächsten Schritt hat Herr Hubert G. seine Haftungsbeschränkung erklärt, wodurch aus der OHG eine KG entstanden ist. Da es sich hierbei um eine formwechselnde Umwandlung handelt, durch die es zu keiner Verschiebung von etwaigen stillen Reserven kommt und Herr Dietmar G. bereits vorher 80 %iger Anteilseigentümer der OHG-Anteile war, ist die von ihnen angenommene Schenkung des Vermögens von Dietmar G. in die KG gar nicht möglich. Durch die gewählte rechtliche Vorgangsweise, das Entstehen einer Personengesellschaft durch

die Schenkung an Dietmar G., war die Anwendung des Umgründungssteuergesetzes nicht notwendig.

Die teilweise missverständlichen bzw. unglücklichen Formulierungen in den Verträgen seitens des Anwaltes ändern nichts an der Gesamtkonzeption des Übertragungsvorganges sowie an der Intention des § 15a ErbStG, welcher eindeutig auf die Begünstigung von Betriebsschenkungen abstellt.

Der vom Gesetz gewollte Begünstigungstatbestand, nämlich die Begünstigung von Betriebsschenkungen ist eindeutig unter diesem Sachverhalt zu subsumieren. Herr Dietmar G. hat 80 % des Unternehmens geschenkt bekommen. Durch diese Schenkung entstand ex lege eine aufgrund des Grundhandelsgewerbes eine OHG (bei einer OHG ist die Eintragung im Firmenbuch deklarativ und nicht konstitutiv). Durch die vom Vater erklärte Haftungsbeschränkung machte aus dieser OHG automatisch eine KG. Mit diesem Vorgang muss kein Umgründungssteuerrecht angewendet werden, da es sich nur um eine formwechselnde Umwandlung handelt. Es hat nur eine Schenkung stattgefunden, nämlich die vom Vater an Sohn."

Im Zuge des Berufungsverfahrens hat das Finanzamt vom Finanzamt Braunau am Inn die Veranlagungsakten zur StNr. 370/0980 angefordert. Aus einem Schreiben vom 31. Jänner 2000 geht hervor, dass Herr Hubert G. mit 1. Jänner 2000 seinem Sohn Dietmar G. 80 % seines Unternehmens geschenkt und gleichzeitig seine Haftungsbeschränkung erklärt hat. Dadurch sei die Autohandels-G. KG entstanden, die mit 2. Jänner 2000 ihre Tätigkeit begonnen hat. Ab diesem Zeitpunkt würden somit die Geschäfte des vormaligen Einzelunternehmens Hubert G. zur Gänze von der Autohaus-G. KG abgewickelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juni 2005 hat das FA die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Unbestritten ist, dass Herr Hubert G. seinem Sohn Herrn Dietmar G. mit Schenkungsvertrag vom 17. Jänner 2000 80 % seines Einzelunternehmens Kfz-Werkstätte samt Fahrzeughandel und Handel mit Kraftfahrzeuersatzteilen und Zubehör übergeben hat. Mitübergeben wurde auch der entsprechende Anteil an der Liegenschaft EZ 1xx, GB 40322 St. L..

Mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Jänner 2000 haben sich Herr Dietmar G. und Herr Hubert G. zu einer KG unter der Fa. Autohaus-G. KG zusammengeschlossen.

Für die Übergabe des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens und des Anteils an der Liegenschaft wurde Herrn Dietmar G. mit Bescheid vom 20. August 2001 Schenkungssteuer in Höhe von 119.836,00 S vorgeschrieben. Mit Bescheid vom 9. Mai 2001 wurde für die Liegenschaft zur Übergabe GrESt erhoben.

Der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG kann für die Übergabe des Anteils am Einzelunternehmen nicht zuerkannt werden, da der Erwerber das zugewendete Vermögen innerhalb der Frist gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG in die Autohaus-G. KG eingebracht hat. Der Einwand in der Berufung, es hätte eine OHG bestanden, die dann in eine KG umgewandelt wurde, entspricht nicht den Tatsachen. Eine Schenkung des Dietmar G. an die Autohaus-G. KG wurde per Erlassung des Schenkungssteuerbescheides nicht unterstellt. Der Nachversteuerungstatbestand ist vielmehr durch die Einbringung des anteiligen Betriebsvermögens samt dem Anteil an der Liegenschaft durch Herrn Dietmar G. in die KG verwirklicht worden. Die Festsetzung der Schenkungssteuer erfolgte somit zu Recht und über die Berufung ist spruchgemäß zu entscheiden."

Mit dem Anbringen vom 30. Juni 2005 wurde der Vorlageantrag eingebracht. Weiters beantragte der Bw. gemäß § 284 BAO eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Mit dem Anbringen vom 22. August 2006 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist die Anwendung der Begünstigungsbestimmungen des § 15a des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG 1955) strittig. Dieser lautet in der hier anzuwendenden Fassung des BGBl I Nr. 106/1999:

"(1) 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, bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von fünf Millionen Schilling (Freibetrag) steuerfrei.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. 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;

2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist;

3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel des gesamten Nennkapitals unmittelbar beteiligt ist.

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

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,

3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z 2 und 3 angeführten Ausmaß.

(4) Der Freibetrag steht 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;

3. eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) oder Kapitalanteiles (Teil eines Kapitalanteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft entspricht; 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.

(5) Die Steuer ist 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.

(6) Abs. 5 gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein im Abs. 5 angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

(7) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen."

Um zur Anwendbarkeit dieser Begünstigungsbestimmung zu kommen, ist zuerst zu analysieren, welche tatsächlichen Vorgänge stattgefunden haben. Einerseits liegt ein Schenkungsvertrag vom 17. Jänner 2000 vor, mit dem Herr Hubert G. dem Berufungswerber (Bw.) 80 % seines Einzelunternehmens übertragen hat, andererseits haben beide Parteien mit dem Gesellschaftsvertrag vom 17. Jänner 2000 eine Kommanditgesellschaft errichtet. Schon im Schenkungsvertrag vom 17. Jänner 2000 wurde festgehalten, dass „*die Kfz-Werkstätte im Eigentum der Autohaus-G. KG steht, die seit 1. Jänner 2000 ihre Tätigkeit aufgenommen hat*".

Für die Frage ob und was geschenkt wird, ist grundsätzlich der Parteiwille ausschlaggebend. Nur wenn der Sachverhalt offenkundig im Widerspruch mit dem Parteiwillen steht, tritt dieser in den Hintergrund. Der Umfang eines Schenkungsvorgangs richtet sich danach, was nach den Willen der Parteien unentgeltlich hingegeben werden soll und worüber der Beschenkte durch die Zuwendung rechtlich und tatsächlich verfügen kann. Gegenstand des Abgabentatbestandes ist, was der Beschenkte wirklich erhält. (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ (2001) § 3 Tz. 1.11). Unter diesen Blickwinkel betrachtet ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall von folgenden Umständen auszugehen ist:

Mit Schenkungsvertrag vom 17. Jänner 2000 wurde der Bw. mit 80 % am Vermögen der des von Herrn Hubert G. geführten Einzelunternehmens beteiligt. Mit dieser Beteiligung ist der Bw. in das Einzelunternehmen des Hubert G. eingetreten. Faktisch wurde das Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft, die zwischen dem Bw. und dessen Vater errichtet wurde, eingebracht.

Die Personengesellschaft, die die beiden Vertragsparteien des Schenkungsvertrages errichtet haben, war eine Kommanditgesellschaft, die mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Jänner 2000 errichtet wurde. Die Errichtung einer OHG oder KG ist die zwingende handelsrechtliche Konsequenz des Eintrittes des Bw. in das Einzelunternehmen des Hubert G., wobei es gleichgültig ist, wer die Rolle des Kommanditisten übernimmt (vgl. *Schuhmacher* in Straube, HGB I³, § 28 Rz. 8).

Die Fa. Autohaus-G. KG hat somit mit 1. Jänner 2000 das Unternehmen der am Standort xxxx St. L. Nr. 45 betriebenen Kfz-Werkstätte samt Fahrzeughandel und Handel mit Kraftfahrzeugersatzteilen und Zubehör weiter geführt.

Der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt, wonach eine Einbringung des anteiligen Betriebsvermögens samt dem Anteil an der Liegenschaft durch Herrn Dietmar G. in die Fa. Autohaus-G. KG erfolgt sei, ist aus der Aktenlage nicht nachvollziehbar. Vielmehr wurde das Einzelunternehmen des Hubert G. durch den Eintritt des Bw. zu einer Personengesellschaft, die in Form einer Kommanditgesellschaft (Fa. Autohaus-G. KG) errichtet wurde. Es handelte sich daher faktisch um eine Einbringung eines Einzelunternehmens des Hubert G. in eine Personengesellschaft (hier: Fa. Autohaus-G. KG).

Die Zuwendung des Vermögensanteiles am Unternehmen und die Gründung einer Gesellschaft bilden den Vorgang einer Schenkung, wenn im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft entsprechende Gegenleistungen des Begünstigten nicht vorliegen (vgl. VwGH 12.12.1968, 68/68 Slg 3833F). Im gegenständlichen Fall liegt daher ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich der Schenkungssteuerpflicht unterliegt. Dieser Sachverhalt fällt jedoch unter die Begünstigungsbestimmung des § 15a Abs. 1 iVm. Abs. 2 Z 2 ErbStG 1955, wonach die Übertragung von Mitunternehmensanteilen, bis zu einem Freibetrag von 5.000.000,00 S begünstigt sind. Durch den Eintritt des Bw. in das Einzelunternehmen des Hubert G. wurde aus einem Einzelunternehmen eine Personengesellschaft und die Beteiligten zu Mitunternehmern. Wenn die Übertragung von Mitunternehmensanteilen begünstigt ist, so fällt auch die Entstehung der Mitunternehmerschaft durch Ermöglichung des Eintrittes in ein Einzelunternehmen unter diesem Begünstigungstatbestand. Eine andere Interpretation wäre mit dem Sinn der Bestimmung, die einer Unternehmensübertragung unter Schonung der Vermögenssubstanz bei Klein- und Mittelbetrieben dienen soll (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ (2001) § 15a Tz. 1.2), nicht vereinbar.

Da nach dem angefochtenen Bescheid der nach Ansicht des Finanzamtes steuerpflichtige Erwerb mit 1.657.756,00 S weit unter dem Freibetrag nach § 15a Abs. 1 iVm Abs. 4 ErbStG 1955 in Höhe von 4.000.000,00 S liegt, unterliegt der gesamte Vorgang nicht der Schenkungssteuerpflicht. Der gegenständlichen Berufung war somit vollinhaltlich stattzugeben.

Linz, am 24. August 2006