



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prodingler & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

ML war Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ Grundbuch 55006 Heißingfeld, bestehend aus dem Grundstück landwirtschaftlich genutzt. Weiters war sie zu 90% an der W-KEG beteiligt. Die Ehegatten ML und JL waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ Grundbuch 55006 Heißingfeld. Diese Liegenschaft war Sonderbetriebsvermögen der ML im Rahmen der erwähnten KEG. JL bezog als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit notariellem "Übergabsvertrag" vom 29.02.2000 erwarb die Bw von ihrer Mutter das oben erwähnte landwirtschaftlich genutzte Grundstück, die Beteiligung an der W-KEG und die Hälfte der im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaft.

Gleichzeitig übergab der Vater seiner Tochter die andere Hälfte dieser Betriebsliegenschaft.

Die Erwerbsvorgänge von der Mutter an die Bw wurden gemäß § 15a ErbStG schenkungssteuerfrei behandelt.

Für den Erwerb der Liegenschaftshälfte vom Vater wurde Grunderwerbsteuer und für den die Gegenleistung übersteigenden Teil Schenkungssteuer vorgeschrieben. Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid vom 4. Mai 2000 wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass sämtliche Bedingungen für die Schenkungssteuerbefreiung gegeben seien. Der Gesetzgeber habe mit § 15a gewollt, dass Betriebsübertragungen bis zu einem Wert von ATS 5 Mio. steuerfrei bleiben sollen. Im konkreten Fall wurde ein 90 %iger Mitunternehmeranteil übergeben. Die entsprechende Literatur führe dazu aus, dass, wenn die Begünstigung vorliegt, diese auch für Sonderbetriebsvermögen gelte. Die betreffende Liegenschaft war im Sonderbetriebsvermögen der KEG und zwar bei ML. Die Festsetzung der Schenkungssteuer für den Erwerb von JL widerspreche § 15a, der ausdrücklich das Sonderbetriebsvermögen mitumfassen soll.

Die Finanzbehörde I. Instanz erließ in der Folge eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, worin darauf verwiesen wurde, dass der Übergeber JL am Betrieb nicht beteiligt war.

Dagegen beehrte die Bw rechtzeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Mit Art. IX Z 4 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, wurde § 15a ErbStG mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 in das ErbStG eingefügt. Damit wurde für den Erwerb von Todes wegen oder unter Lebenden von Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften eine umfängliche Befreiungsbestimmung geschaffen.

§ 15a ErbStG lautet:

"(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 365 000 Euro (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. "

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 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. "

Die Mutter übergab eine Hälfte der Betriebsliegenschaft und den Mitunternehmeranteil an die Bw. Dieser Vorgang ist gemäß § 15a ErbStG steuerfrei.

Im konkreten Berufungsverfahren ist jedoch zu prüfen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auch auf die Übertragung der im Sonderbetriebsvermögen der KEG befindlichen Liegenschaftshälfte vom Vater auf die Bw anwendbar ist.

Tatbestandsvoraussetzung der Befreiungsbestimmung gemäß § 15a ErbStG sind ua. bestimmte persönliche Elemente. Im Falle einer Schenkung unter Lebenden muss der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet haben oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig sein, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb

fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Damit ist aber klargestellt, dass der Gesetzgeber nur die Erwerbsvorgänge begünstigen wollte, in denen der Geschenkgeber Betriebsinhaber oder Gesellschafter war.

Begünstigt ist ferner nur die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben, die der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen sowie von Mitunternehmeranteilen. Auf Seiten des Zuwendenden müssen daher Gewinneinkünfte vorliegen.

Im konkreten Fall ist unbestritten, dass JL als Geschenkgeber nur nichtselbständige und keine gewerblichen Einkünfte bezog. Auch wenn Vermögenselemente bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung der Gattin berücksichtigt wurden, so ändert es nichts daran, dass der Erwerbsvorgang vom Vater die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG nicht erfüllt.

Die einkommensteuerliche Beurteilung ist unabhängig von der erbschaftssteuerlichen Vorgangsweise, weil Einkommensteuer und Erbschaftssteuer unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und infolgedessen unterschiedliche ausgestaltet sind (vgl. VwGH 05.08.1993, 88/14/0060).

Der Wortlaut des § 15a ErbStG lässt keinen Raum dafür, mehrere (wenn auch gleichzeitig stattfindende) Erwerbsvorgänge von verschiedenen Personen zusammenzufassen. Eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts ist nicht anzunehmen, da dies gerade dem Wesen der Erbschaftssteuer als Erbanfallsteuer entspricht. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 1 ErbStG Rz 4f).

Es ist sohin für jeden einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand der Steuerbefreiungen gemäß §§15, 15a ErbStG vorliegt.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26. 01. 1995, 94/16/0058, zu den §§ 11, 15 ErbStG (Erwerbsvorgänge von derselben Person !) nachstehende Rechtsansicht vertreten:

Jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Daran ändert auch nichts die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG, da diese Bestimmung lediglich die Berechnung der Steuer dient, über den Steuertatbestand aber keine Aussage

trifft. Bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen ist die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen (vgl. VwGH 26. 01. 1995, 94/16/0058).

Da JL nur den Anteil an einer Betriebsliegenschaft zugewendet hat, sind die in § 15a ErbStG normierten Voraussetzungen nicht erfüllt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 6. Juni 2003