



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Friedl & Haslberger Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Schenkungssteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Mit dem zwischen MZ sen. und AZ als Übergeber einerseits und deren Sohn MZ (der Bw) als Übernehmer andererseits abgeschlossenen Übergabsvertrag vom 7. August 1987 wurde zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass MZ sen. dem Bw den ihm gehörigen Betrieb des Mosterei- und Obstverwertungsgewerbes sowie das dazugehörige Betriebsgebäude samt

dem daneben befindlichen, frei stehenden Keller überlässt und ins wirtschaftliche Eigentum übergibt, wobei diese vorgenannten Baulichkeiten von MZ sen. und AZ gemeinsam übergeben wurden. Zur Sicherung des Fortbestandes des Mostereibetriebes wurde dem Bw als Übernehmer das alleinige und ausschließliche Recht eingeräumt, die auf der den Übergebern gehörigen Liegenschaft EZ X KG Y befindlichen Obstgärten zu nutzen. Der Jahreswert der vom Übernehmer zu erbringenden Leistungen wurde mit 12.100,00 S veranschlagt.

Am 8. Februar 2002 wurde zwischen MZ sen. und AZ sowie dem Bw eine Urkunde mit im Wesentlichen nachfolgendem Inhalt errichtet:

Die Ehegatten MZ sen. und AZ sind gleichteilige grundbücherliche Eigentümer der Liegenschaft EZ X Grundbuch Z (Punkt I.). Auf der vorgenannten Liegenschaft ist unter anderem auch ein Betriebsgebäude errichtet, in dem der Bw den ihm gehörigen Betrieb des Mosterei- und Obstverwertungsgewerbes ausübt. Die Vertragsparteien verweisen auf den Übergabsvertrag vom 7. August 1987, welcher dem Finanzamt Linz am 12. August 1987 angezeigt wurde. Mit diesem Übergabsvertrag hat der Bw den vorgenannten Mosterei- und Obstverwertungsbetrieb übernommen, und zwar mit dem dazugehörigen vorgenannten Betriebsgebäude samt dem daneben befindlichen frei stehenden Keller. Aus diesem Grunde wird dieses Betriebsgebäude beim Finanzamt Grieskirchen bereits dem Bw wirtschaftlich zugerechnet. Zweck des heute abgeschlossenen Vertrages ist daher, dem Bw zu seinem wirtschaftlichen Eigentum auch das zivilrechtliche grundbücherliche Eigentum am Betriebsgebäude samt dazugehörigem Grund und frei stehendem Keller zu verschaffen (Punkt II.). Eine Gegenleistung für die Übertragung des gegenständlichen Grundstückes samt Betriebsgebäude, wobei das Betriebsgebäude ohnehin bereits wirtschaftliches Eigentum des Bw darstellt, in dessen zivilrechtliches Eigentum wird nicht vereinbart (Punkt IV.). Die Übergabe bzw. Übernahme des Betriebsgebäudes erfolgte bereits zum 1. August 1987. Die Übergabe und Übernahme des dazugehörigen Grund und Bodens erfolgt am heutigen Tage durch Unterfertigung dieses Vertrages (Punkt V.).

In Beantwortung eines Ergänzungsvorhaltes des Finanzamtes Urfahr übermittelte der Bw eine Kopie des Übergabsvertrages vom 7. August 1987 und teilte mit, dass die seinerzeitigen Grunderwerb- bzw. Schenkungssteuerbescheide nicht mehr auflägen.

Mit Bescheiden vom 2. April 2002 schrieb das Finanzamt dem Bw für die unentgeltlichen Erwerbe von MZ sen. und AZ Schenkungssteuer in Höhe von je 2.273, 21 € vor. Bei der jeweiligen Steuerbemessung ging das Finanzamt von einer Bemessungsgrundlage in Höhe des

dreifachen (halben) Einheitswertes (Einheitswert zum 1. Jänner 1988: 392.000,00 S) des übergebenen Grundstückes aus.

Gegen diese Bescheide erhob die steuerliche Vertretung des Bw mit Schriftsatz vom 17. April 2002 Berufung und beantragte, die Bescheide ersatzlos zu beheben. Die Abgabenbehörde habe als Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuerberechnung den Einheitswert in Höhe von 392.000,00 S herangezogen. Dabei handle es sich um ein Betriebsgrundstück, das bereits auf Grund des Übergabsvertrages vom 7. August 1987 dem Bw zugerechnet worden sei. Beim berufungsgegenständlichen Rechtsvorgang handle es sich um die Schenkung eines Betriebes, sodass § 15a ErbStG anzuwenden sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 2. Mai 2002 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Mit Übergabsvertrag vom 7. August 1987 habe MZ sen. seinen Betrieb und hätten MZ sen. und AZ das zu diesem Betrieb gehörige Betriebsgebäude in das wirtschaftliche Eigentum des Bw übertragen. Vorstehende Übertragung des Betriebsgebäudes alleine würde die Schaffung eines Superädifikates bedeuten, welche jedoch in dieser Form weder zivilrechtlich noch steuerlich möglich sei. Auch die durch das Finanzamt vorgenommene Zurechnung vermöge ein Superädifikat nicht zu begründen. Darüber hinaus stelle die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht in dieser Form keinen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand, sondern lediglich die Einräumung eines Nutzungsrechtes dar. Aus Anlass des im Jahr 1987 abgeschlossenen Übergabsvertrages seien weder Grunderwerb- noch Schenkungssteuer festgesetzt worden. § 15a ErbStG sei nicht anwendbar, da der eigentliche Betrieb bereits im Jahr 1987 übergeben worden sei.

Mit Eingabe vom 22. Mai 2002 wurde die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt. Der Feststellung, dass die Schaffung eines Superädifikates in der gegenständlichen Form nicht möglich sei, sei beizupflichten. Das Rechtsgeschäft vom 12. August 1987 (gemeint wohl: 7. August 1987) wäre insofern einer Schenkungssteuer zu unterwerfen gewesen, als ein Wert des Nutzungsrechtes festzustellen gewesen wäre. Die Nichtfestsetzung einer allfälligen Grunderwerb- oder Schenkungssteuer im Jahr 1987 sei nicht im Einflussbereich des Bw gelegen gewesen. Der Begründung des Finanzamtes zur Nichtanwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG, der eigentliche Betrieb sei bereits im Jahr 1987 übertragen worden, sei entgegen zu halten, dass diese Bestimmung nach den Richtlinien betreffend Anwendung des Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG, welche in Dorazil/Taucher, ErbStG, Seite 5 zu § 15a ErbStG, nachzulesen seien, auf Rechtsvorgänge anzuwenden sei, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 1999 entstanden sei. Der Zeitpunkt des Rechtsvorganges sei

demnach ohne Belang. Die Bemessungsgrundlage im Jahr 2002 sei zudem um den im Jahr 1987 bereits erhaltenen Wert des Nutzungsrechtes zu vermindern.

Über die Berufungen 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, wodurch die Übertragung von inländischen (Teil)Betrieben, die der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen, sowie von Mitunternehmeranteilen und Kapitalanteilen an inländischen (Kapital)Gesellschaften begünstigt wurde.

Strittig ist im Wesentlichen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG gegenständlich anwendbar ist oder nicht.

Auf Grund einer im Einheitswertakt EW-AZ A befindlichen Abgabenerklärung, wonach MZ sen. und AZ das Grundstück EZ X KG Y am 12. August 1987 dem Bw übergeben und die Aktiva per 1. August 1987 1,990.362,00 S bzw. die Passiva 1,123.232,00 S betragen haben, wurden in weiterer Folge nicht nur die gewerblichen Einkünfte, sondern ab 1. Jänner 1988 auch das als Geschäftsgrundstück bewertete Betriebsgrundstück mit einem Einheitswert von 392.000,00 S dem Bw zugerechnet.

Nach § 21 Abs.1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Grundsätzlich knüpft das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht nicht an den wirtschaftlichen Eigentumsbegriff des Einkommensteuergesetzes an. Auf Grund der Charakterisierung als Verkehrssteuer sind ausschließlich zivilrechtliche Eigentumsübertragungen für erbschafts- und schenkungssteuerliche Tatbestände einschließlich der Befreiungen entscheidend.

Nach Dafürhalten des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vorschrift des § 21 BAO eine Richtlinie für abgabenrechtlich relevante Sachverhalte dar. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat den inneren Gehalt einer Rechtshandlung zu erforschen und dient

daher nicht der Klärung von Rechtsfragen. Zwar ist kein Abgabebereich von vornherein zur Gänze von der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen, jedoch tritt dieses Instrument zur Feststellung abgabenrechtlicher Tatbestände bei den Verkehrsteuern immer dort und insofern in den Hintergrund, als die Steuervorschriften die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände knüpfen.

Bei der Auslegung von Verträgen ist zudem auf § 914 ABGB Bedacht zu nehmen, der vorschreibt, dass nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen ist, wie er der Übung des redlichen Verkehrs entspricht (vgl. Dorazil/Taucher, ErbStG, 7.6 und 7.7 zur Einleitung).

Wenn auch Punkt I des Übergabsvertrages vom 7. August 1987 zufolge MZ sen. dem Bw den Betrieb des Mosterei- und Obstverwertungsgewerbes lediglich in dessen wirtschaftliches Eigentum übertragen hat, so ist Sinn und Zweck des am 8. Februar 2002 abgeschlossenen Vertrages (Punkt II, 5. Absatz), dem Bw zu seinem wirtschaftlichen Eigentum auch das zivilrechtliche grundbücherliche Eigentum am Betriebsgebäude samt dazugehörigem Grund und frei stehendem Keller zu verschaffen.

Dass die Übergabe des Betriebsvermögens erst im Jahr 2002 erfolgt wäre, ist weder der Urkunde vom 8. Februar 2002 zu entnehmen, noch wurde dies vom Bw dezidiert behauptet. Dieser wendet in der Berufungsschrift vielmehr ein, dass ihm das Betriebsgrundstück bereits auf Grund des im Jahr 1987 errichteten Übergabsvertrages zuzurechnen sei bzw. vertritt im Vorlageantrag die Ansicht, dass auf Grund dieses Vertrages ein Wert des Nutzungsrechtes festzustellen gewesen und dieser der Schenkungssteuer zu unterwerfen gewesen wäre. Dabei ist jedoch zu bedenken, dass die Einräumung eines Nutzungsrechtes für den Bw auf einer ihm bereits zuzurechnenden Liegenschaft nicht möglich wäre.

Auf Grund der Aktenlage und vorgenannter Überlegungen ist nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde dem Bw das Betriebsvermögen bereits im Jahr 1987 übergeben worden, das für das Schenkungssteuerrecht relevante zivilrechtliche Eigentum am Betriebsgebäude samt dazugehörigem Grund jedoch erst im Jahr 2002.

Da die Betriebsübergabe an sich bereits im Jahr 1987 erfolgt ist, vermochte die Übergabe des Betriebsgebäudes samt dazugehörigem Grund und Boden im Jahr 2002 den Anspruch auf die Befreiungsbestimmung nach § 15a ErbStG nicht zu begründen.

Auf Grund welcher Überlegungen die Abgabenbehörde für die im Jahr 1987 erfolgte Betriebsübergabe von einer Schenkungssteuervorschreibung Abstand genommen hat, ist für

die Rechtsmittelbehörde nicht mehr nachvollziehbar und für das gegenständliche Verfahren auch belanglos.

In den im Vorlageantrag angeführten Richtlinien betreffend Anwendung des Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG ist zum zeitlichen Geltungsbereich dieser Befreiungsbestimmung festgelegt, dass diese Bestimmung auf Rechtsvorgänge anwendbar ist, für die die Steuerschuld (§ 12 ErbStG) nach dem 31. Dezember 1999 entstanden ist.

Wenn der Bw im Vorlageantrag meint, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld sei maßgeblich, der Zeitpunkt des Rechtsvorganges demnach ohne Belang, so ist darauf zu verweisen, dass nach § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht.

Nach Punkt II des Übergabsvertrages 7. August 1987 war die Übernahme und Übergabe des Übergabsobjektes bereits mit 1. August 1987 erfolgt. Die Steuerschuld für die Übergabe des Betriebsvermögens ist daher zu diesem Zeitpunkt und somit vor Inkrafttreten der Bestimmung des § 15a ErbStG entstanden. Davon zu unterscheiden ist der Begriff der Steuerschuld im Sinne eines Abgabenzahlungsanspruches, somit der Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Diese Verpflichtung ergibt sich u.a. aus einer bescheidmäßigen Festsetzung.

Das Entstehen der Steuerschuld im Sinne des § 12 ErbStG ist zu verstehen als Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO und ist grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit, setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus (vgl. Ritz, BAO², § 4 Tz 2 und 4).

Entgegen der Ansicht des Bw ist die Ausführung der Zuwendung untrennbar mit dem Entstehen der Steuerschuld verknüpft.

Darüber hinaus stand im Berufungsfall das Betriebsvermögen im Alleineigentum von MZ sen., während sich die vorgenannte Liegenschaft und das darauf befindliche Betriebsgebäude im Hälfteeigentum des MZ sen. und der AZ befand.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1766 BlgNR XX. GP) zu § 15a ErbStG ist der Erwerb von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers begünstigt, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb des Mitunternehmeranteils erfolgt.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt war AZ aber nicht Mitunternehmerin, sodass der Erwerb ihres Hälfteanteils der Liegenschaft auch dann nicht nach § 15a ErbStG befreit wäre, wenn MZ sen. dem Bw den Betrieb erst im Jahr 2002 übergeben hätte.

Dem Anspruch des Bw, die Bemessungsgrundlage für die im Jahr 2002 festgesetzte Schenkungssteuer um den im Jahr 1987 bereits erhaltenen Wert des Nutzungsrechtes zu vermindern, ist zu entgegnen, dass sowohl die Einräumung eines Nutzungsrechtes an einer Liegenschaft als auch die zivilrechtliche Übereignung einer Liegenschaft zwei voneinander unabhängige, bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen schenkungssteuerpflichtige Rechtsvorgänge darstellen.

Zu beachten ist dabei, dass dann, wenn die für die Einräumung eines Nutzungsrechtes vereinbarte Gegenleistung genauso hoch oder sogar höher als der Wert der Nutzung ist, die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer gleich null ist. Im Endeffekt liegt in diesen Fällen zwar eine unter das ErbStG fallende Schenkung vor, für die aber mangels einer positiven Bemessungsgrundlage keine Schenkungssteuer anfällt.

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist Bemessungsgrundlage für den unentgeltlichen Liegenschaftserwerb das Dreifache des Einheitswertes. Wird die Schenkung unter einer Auflage (z.B. Einräumung eines Fruchtgenussrechtes oder Belastungen durch Servituten oder nachbarrechtliche Beschränkungen) gemacht, mindert die Auflage den Wert der Zuwendung. Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 12 ErbStG) zu beurteilen.

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass der Abgabenbehörde der Übergabsvorgang entsprechend dem Vertrag vom 7. August 1987 zur Kenntnis gebracht worden ist. Abgesehen davon, dass für das eingeräumte Nutzungsrecht eine Schenkungssteuervorschreibung nicht erfolgt ist, bietet auch § 20 Abs. 1 ErbStG, wonach als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, keine Handhabe, ein ihm selbst vor dem zivilrechtlichen Erwerb einer Liegenschaft an dieser Liegenschaft eingeräumtes Nutzungsrecht als Abzugspost zu berücksichtigen.

Die aus Anlass der zivilrechtlichen Übereignung der Liegenschaft eingeräumten Dienstbarkeiten wurden mit Null bewertet (Punkt X der Urkunde vom 8. Februar 2002), sodass den Schenkungen von MZ sen. und von AZ als Bemessungsgrundlage jeweils der (gesamte) dreifache, halbe Einheitswert des übergebenen Geschäftsgrundstückes zu Grunde zu legen war.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, 22. Juli 2003