



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. August 2005, ERFNr. betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit € 8.021,84

(gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 6% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 99.723,00 = € 5.983,38 und

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 101.923,00 = € 2.038,46).

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 13. November 2004 übergaben W., geb.1944 und A. , geb.1943 ihrer Tochter G. (Berufungserberin; Bw.) das ihnen je zur Hälfte gehörige Grundstück EZ x GB M..

Daneben übergab Herr W. der Bw. zwei weitere Grundstücke sowie das in seinem Eigentum stehende Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand Gastgewerbe und Fleischhauerei am Standort M., Hauptplatz, auf Grundlage der zum 30. September 2004 zu erstellenden Bilanz mit allen Rechten und Verbindlichkeiten als Gesamtsache.

Dazu ist im Übergabsvertrag ausgeführt, dass Herrn W. das wirtschaftliche Eigentum an der im zivilrechtlichen Eigentum beider Übergeber gestandenen Betriebsliegenschaft EZ x GB M. uneingeschränkt zugestanden sei.

Weiters wurde vereinbart, dass die Bw. Bankverbindlichkeiten des Betriebes lediglich bis zu einem Höchstbetrag von € 100.000,00 übernimmt und der Übergeber die darüber hinausgehenden Verbindlichkeiten bei Schad- und Klaglosaltung der Übernehmerin bezahlen wird.

Der Einheitswert der Vertragsliegenschaften wurde im Vertrag mit € 67.949,10 bekannt gegeben.

Weiters wurde im Übergabsvertrag festgehalten, die Begünstigungen des NeuföG und die Befreiung nach § 15 a ErbStG in Anspruch zu nehmen.

In der Folge setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) für den Erwerb von der Mutter gegenüber der Bw. mit dem angefochtenen Schenkungssteuerbescheid vom 11. August 2005 Schenkungssteuer von insgesamt € 12.237,02 fest.

Aus der Bescheidbegründung ist ersichtlich, dass neben dem anteiligen Wert des von der Bw. bekannt gegebenen Einheitswertes auch der Einheitswert eines Einfamilienhauses für die Wertberechnung herangezogen wurde.

Eine Befreiung nach dem NeuföG und nach § 15 a ErbStG wurde mit der Begründung verwehrt, dass kein Betrieb übergeben worden sei.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück befindet sich kein Einfamilienhaus. Dieses befindet sich auf einem abgeteilten Grundstück welches nicht Gegenstand des Übergabsvertrages sei.

Zur Versagung der beantragten Befreiungen wendete die Bw. im Wesentlichen ein, dass nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei ortsgebundenen Tätigkeiten, wie zB. beim Gastgewerbe, wesentliche Grundlagen das Grundstück, das Gebäude und die Einrichtungen seien.

Im gegenständlichen Fall könne festgehalten werden, dass das Betriebsgebäude zu 85% betrieblich und lediglich zu 15% privat genutzt werde.

Wolle man die Begünstigungen des NeuföG und des § 15a ErbStG in Anspruch nehmen, seien wie eben dargelegt, die wesentlichen Betriebsmitteln zu übertragen. Sohin habe die Miteigentümerin, A., die im Betrieb ebenfalls tätig gewesen sei, auch ihren Anteil in das Eigentum der Betriebsnachfolgerin zu übergeben gehabt. Die Nichtübergabe würde die Begünstigungen des Neugründungsförderungsgesetzes zur Gänze in Frage stellen und hätte eine eventuelle steuerliche Belastung aus dem Titel der Entnahme beim Übergeber, W., zur

Folge.

Eine derartige Auslegung bzw. Nichtanerkennung der Begünstigungstatbestände würde nicht nur die Betriebsübertragung und die Fortführung des Betriebes erschweren, sondern wäre zu den Intentionen des Gesetzgebers geradezu kontraproduktiv.

Der Begriff Betrieb sei in den genannten Gesetzen nicht definiert.

Allgemein werde unter dem Begriff Betrieb die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit verstanden.

Aus den in Betracht kommenden Gesetzesstellen, die eindeutig einen sachlichen Freibetrag normierten, sei nicht zu entnehmen, dass eine vollständige Eigentumsidentität der Betriebsmittel und des Betriebsführers vorzuliegen habe.

Verwiesen werde auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.11.2004, 2004/16/0095, welches zwar einen landwirtschaftlichen Betrieb zu beurteilen gehabt habe, jedoch die Ausgangslage mit dem gegenständlichen Fall insofern vergleichbar sei, als auch dort Ehegatten gleichteilige Eigentümer der Betriebsliegenschaften gewesen seien.

In der Literatur, insbesondere „Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III“ werde zu § 15a ErbStG die Rechtsmeinung vertreten, dass selbst der übersteigende Wohnungswert nach § 15a ErbStG begünstigt sei, sofern es sich um Betriebsvermögen handle.

Für die Auslegung der Begünstigungstatbestände sei auch die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens eines Mitgesellschafters einzubeziehen, welches ebenfalls begünstigt sei, wenn dieses Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Anteil an der Gesellschaft erworben werde. Letztlich liege auch hier keine Identität zwischen Liegenschaftseigentümer und Betriebsinhaber vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2005 gab das FAG der Berufung hinsichtlich des Wertes des übertragenen Grundstückes statt und setzte die Schenkungssteuer nunmehr mit € 8.021,84 fest.

Die Befreiung nach § 15 a ErbStG versagte das FAG der Bw. weiterhin.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wendete die Bw. im Wesentlichen ein, es wäre eine unsachliche Differenzierung, wenn der Gesetzgeber im konkreten Fall die gesamte Liegenschaft der Schenkungssteuerbefreiung unterziehen würde, wenn W. der zivilrechtliche Alleineigentümer wäre, jedoch in dem Fall, wo A. zivilrechtliche Hälfteeigentümerin sei, nur für den zivilrechtlichen Hälftenanteil des W. die Schenkungssteuerbefreiung gewähre. Dies deshalb, weil in beiden Fällen W. wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft sei, die gesamte Liegenschaft Teil des Betriebes sei und das gesamte Betriebsvermögen mit der Liegenschaft übergeben werde. Der Gesetzgeber habe den gesamten Vorgang der Betriebsübertragung steuerlich begünstigen wollen.

Dieses Ergebnis lasse sich aber bereits aus dem Gesetz selbst ableiten, denn der Gesetzgeber

habe sich entschieden, hinsichtlich der Schenkungssteuerbefreiung an das Betriebsvermögen im Einkommensteuerrecht anzuknüpfen.

Im speziellen Fall wäre noch zu berücksichtigen, dass - wenn A. ihren Anteil an der Liegenschaft dem Betriebsnachfolger nicht übertragen hätte - eine Fortführung des Betriebes gefährdet gewesen wäre. Denn hätte A. die Liegenschaft nicht übertragen, könnte sie jederzeit eine Benützungsvereinbarung bei Gericht erwirken und ihrem Miteigentumsanteil entsprechend die Liegenschaft benützen. Dadurch wäre jederzeit eine Zerschlagung des Betriebs möglich. Es sei daher evident, dass der Hälftenanteil von A. zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehöre. Folge man der Gesetzesauslegung der Finanzbehörde, so wäre eine unentgeltliche Übertragung dieser wesentlichen Betriebsgrundlage in keinem Fall von § 15a ErbStG begünstigt. Denn auch W. könnte das wirtschaftliche Eigentum an dem Liegenschaftsanteil, der im zivilrechtlichen Eigentum von A. stehe, nicht an den Betriebsübernehmer übertragen. Dies sei rechtlich deshalb nicht möglich, weil das wirtschaftliche Eigentum durch die bloße faktische Nutzung der Liegenschaft durch den Ehegatten W. angenommen worden sei. Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er bei einer Betriebsübertragung wesentliche Grundlagen des Betriebes von der Begünstigung generell ausnehmen wollte, denn es gebe keinen sachlichen Grund für eine derartige Ausnahme von der Begünstigung.

Dazu beantragte die Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Auf Grund einer Anfrage teilte die Bw. dem unabhängigen Finanzsenat mit Eingabe vom 11. Mai 2007, dass sich das wirtschaftliche Eigentum des Vaters, Herrn W. aus der nahezu ausschließlichen Nutzung des Objektes als Betriebsvermögen seines Betriebes ableite. So habe er als wirtschaftlicher Eigentümer und nicht der zivilrechtliche Eigentümer umfangreiche Investitionen auf seine Kosten durchgeführt und Verfügungen getroffen, die weit über eine Nutzungsüberlassung hinausgingen. Dazu verwies die Bw. auf den gegenständlichen Übergabsvertrag und erklärte, darin werde unter Punkt 1. die betriebliche Nutzung der Liegenschaft festgehalten und unter Punkt 4. eindeutig festgelegt, dass das wirtschaftliche Eigentum an dieser Liegenschaft jedoch uneingeschränkt Herrn W. zugestanden sei. Die Höhe des Buchwertes für Bauten und für Betriebs- und Geschäftsausstattung in der Bilanz sei durch die Nutzungsdauer und die lange Betriebszugehörigkeit der Wirtschaftsgüter erklärbar. Diese seien größtenteils bereits abgeschrieben und wiesen daher einen geringen Buchwert aus.

Weiters wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des § 3 Abs. 1 ErbStG gilt ua. als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Dass es sich im gegeben Fall um eine Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 ErbStG handelt ist unbestritten.

Fraglich ist lediglich ob eine Begünstigung nach dem NeuföG oder eine Befreiung nach § 15 a ErbStG zu tragen kommt.

Zur beantragten Begünstigung nach dem NeuföG ist zu sagen, dass das NeuföG Vorgänge des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes nicht erfasst.

Nach § 15 a Abs.1 ErbStG in der zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld geltenden Fassung bleiben ua. Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben und inländischen Teilbetrieben, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, bei Übergabe eines Anteiles von mindestens einem Viertel des Betriebes zu einem (anteiligen) Wert von S 5.000.000,00 (Freibetrag) steuerfrei, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und sonstige, in der gegenständlichen Bestimmung normierte Voraussetzungen erfüllt sind.

Nach Abs. 3. leg.cit. steht der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes (Z 1), ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes , vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes (Z 2), ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z 2 und 3 angeführten Ausmaß (Z 3) ist.

Gegenstand der Übertragung von der Mutter ist das (Mit)Eigentum der Mutter, welches nicht Teil des Betriebsvermögens ist.

Daran ändert auch die Tatsache, dass dem Vater auf Grund der Nutzung des Betriebsgebäudes und seiner Investitionen ein wirtschaftliches Eigentum an seinen Investitionen zugestanden ist, welches Teil des Betriebsvermögens ist.

Dazu ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.4.2006, 94/13/0054 hinzuweisen, mit welchem dieser zu einem vergleichbaren Fall, nämlich bei einer unentgeltlichen Überlassung einer Liegenschaft zum Zwecke der Führung eines Betriebes ohne Miet- oder Pachtvertrag zu den in der Bilanz zu aktivierenden Investitionen des Betriebsinhabers folgendes ausführt:

"Während es für den Eigentümer das Gebäude ist, dessen Wert sich allenfalls erhöht, bezieht sich die Wertsteigerung im Betriebsvermögen des Nutzungsberechtigten auf den Wert seines Nutzungsrechtes, somit auf sein Wirtschaftsgut Recht zur betrieblichen Nutzung eines fremden Gebäudes. Dabei wird beim Eigentümer im Rahmen des Einheitswertes des Grundvermögens nur eine allfällige Wertsteigerung des Grundstückes erfaßt, die mit den Investitionen des Nutzungsberechtigten nicht identisch sein muß".

Beim wirtschaftlichen Eigentum des Vaters handelt es sich um ein vom Miteigentum der Mutter gesondertes Recht.

Dem Einwand, dass die Mutter der Bw. das zivilrechtliche Eigentum ihrer Liegenschaftshälfte übertragen hätte müssen, da ansonsten eine Fortführung des Betriebes gefährdet gewesen wäre, ist entgegen zu halten, dass kein Grund besteht, warum die Bw. den Betrieb nicht auf Grund der gleichen Nutzungsvereinbarung wie der bisherige Betriebsinhaber oder allenfalls mit einer geänderten Nutzungsvereinbarung hätte weiterführen können.

Jedenfalls war das zivilrechtliche Eigentum der Mutter nicht Teil des Betriebsvermögens und daher auch nicht von der Befreiungsbestimmung des § 15 a ErbStG erfasst.

Die gegenständliche Liegenschaft hatte zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unbestritten einen Einheitswert von € 67.949,10 und war der Übergeberin zur Hälfte zugerechnet.

Der auf das Miteigentum der Übergeberin entfallende Anteil des Einheitswertes beträgt somit € 33.974,55.

Das wirtschaftliche Eigentum des Vaters fand bei der Feststellung des Einheitswertes keine Berücksichtigung.

"Für die Festsetzung der Schenkungssteuer besteht eine Bindung an den in Rechtskraft erwachsenen Einheitswertbescheid (Hinweis E 24. Mai 1991, 90/16/0197). Bei der Wertermittlung für die Bemessung der Schenkungssteuer ist nach § 19 Abs. 2 ErbStG zwingend von dem dort bestimmten Einheitswert auszugehen. Die Bewertung der geschenkten Liegenschaft ist daher einer Parteidisposition entzogen (VwGH-Rechtssatz zu 2002/16/0300 vom 25.3.2004)".

Da die bloß "faktische" Nutzung der Liegenschaft durch den Vater keine Last darstellt, ergibt sich der Wert der Zuwendung der Mutter somit mit dem 3-fachen des anteiligen Einheitswertes, somit mit € 101.923,65.

Der nach § 8 Abs. 1 ErbStG der Schenkungssteuer unterliegende Erwerb beträgt unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG von € 2.200,00 somit € 99.732,65.

Da die Übergeberin nicht Mitunternehmerin ist, kann es sich beim vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteil auch nicht um ein Sonderbetriebsvermögen handeln.

Zum Verweis in der Berufung auf das Erkenntnis vom des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.11.2004, 2004/16/0095 ist zu sagen, dass in dem dort zu Grunde liegenden Fall beide

Übergeber nicht nur Eigentümer der Betriebsliegenschaften, sondern auch des Betriebes waren.

Im Übrigen wird auf die zu vergleichbaren Fällen ergangenen Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates (RV/0416-S/02 vom 29. September 2005, RV/0368-W/05 vom 10. April 2007, RV/1347-W/05 vom 27. März 2007 und RV/0837-W/07 vom 3. April 2007) hingewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Mai 2007