

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.T., Adresse, vertreten durch Steuerberater.X, vom 27. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. April 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 10. Juli 2002 übergab K.T. an ihren Sohn A.T. (Bw.) zum einen ihre Kommanditbeteiligung am Betriebsvermögen der Firma "A.T. GmbH&CoKG" und zum anderen eine in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft bzw. ideelle Hälftenanteile an drei weiteren Liegenschaften. Für die Übertragung dieser Übergabsobjekte verpflichtete sich der Übernehmer zu den unter Punkt III. angeführten Gegenleistungen. Weiters wurde darin Folgendes festgelegt: "*Soweit der Wert der Vertragsobjekte den Wert der Gegenleistung übersteigt, erhält der Übernehmer diesen Mehrwert im Schenkungswege, er nimmt die Schenkung dankend und rechtsverbindlich an.*" Außerdem wurde im Umfang der Übergabe von Betriebsvermögen der Firma A.T. GmbH & Co KG bzw. von Mitunternehmeranteilen gemäß § 15a Abs. 1 und 2 ErbStG idF. BGBl.I Nr. 59/2001 die Steuerbefreiung beantragt.

Das Finanzamt schrieb für diesen Rechtsvorgang von der Gegenleistung Grunderwerbsteuer und mit dem streitgegenständlichen Bescheid von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 117.244 € gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG und von einem steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 119.444 € gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG Schenkungssteuer in Höhe von insgesamt 10.595,96 € vor. Bemessungsgrundlage des Schenkungssteuerbescheides bildete

der (dreifache) Einheitswert der Grundstücke abzüglich der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung.

Die gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobene Berufung wendet ein, K.T. habe gleichzeitig mit der Übergabe der Liegenschaften auch ihre Kommanditbeteiligung am Betriebsvermögen der Firma A.T. GmbH & CoKG an ihren Sohn A.T. übergeben. Diese Beteiligung habe aus einem negativen Wert des Betriebsvermögens in Höhe von 468.454,68 € (6.446.077 S) bestanden. Die Berufung richte sich gegen die nicht berücksichtigte Saldierung des negativen Wertes in der Höhe des positiven Wertes, habe es sich hierbei doch um einen einheitlichen Erwerb gehandelt und es sei keine zeitlich getrennte Zuwendung zu unterstellen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt mit dem Hinweis, eine Saldierung des negativen Wertes des Betriebsvermögen sei gesetzlich nicht vorgesehen. Vielmehr sei der negative Wert einer Kommanditbeteiligung mit Null anzusetzen.

Den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz begründet der Bw. im Wesentlichen damit, dass im Übergabevertrag vom 10. Juli 2002 zwar unter Punkt III. Zi. 7 der Antrag auf Steuerbefreiung gemäß § 15a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG für das übergebene Betriebsvermögen bzw. Mitunternehmeranteile der Firma A.T. GmbH & CoKG angeführt worden sei. Übergeben seien aber auch die im Sonderbetriebsvermögen von K.T. gehaltenen Betriebs-(Geschäfts)grundstücke und das unbebaute Grundstück worden. Für den im Schenkungsvertrag ausgewiesenen steuerpflichtigen Erwerb von 117.244,06 € werde hiermit die Steuerfreiheit gemäß § 15a (1) ErbStG beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unter Beachtung des Vorbringens im Vorlageantrag entscheidet den vorliegenden Berufungsfall die Abklärung der Frage, ob auf den mit bekämpften Schenkungssteuerbescheid versteuerten Rechtsvorgang die Steuerbegünstigung gemäß § 15a ErbStG anzuwenden ist.

Nach § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden. Als solche Schenkung gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Daraus ist für den Bereich der Schenkungssteuer der Grundsatz der Einheitlichkeit der Schenkung abzuleiten. Mehrere schenkungsweise zugewendete Vermögensgegenstände bilden eine einheitliche Schenkung, wenn diese nach dem Willen der Parteien und den objektiven Gegebenheiten als einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen ist.

Gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG idF. BGBl. I Nr. 59/2001 bleiben Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2 nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 € steuerfrei, sofern ua. der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat.

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

Gemäß Abs. 3 Z 3 steht der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn der Gegenstand der Zuwendung des Geschenkgebers ist ein Mitunternehmeranteil in dem im Abs. 2 Z 2 angeführten Ausmaß.

Nach Abs. 4 Z 3 steht der Freibetrag beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht.

An Sachverhalt liegt dem Streitfall zugrunde, dass K.T. (geb. 17.12.1931) mit Übergabevertrag vom 10. Juli 2002 und damit mit einem einheitlichen Rechtsvorgang ihren 50%igen Kommanditanteil samt den in ihrem Sondervermögen stehenden Liegenschaften ihrem Sohn (Bw.) übertragen hat, wobei sich der Übernehmer unter Punkt III "in Anrechnung auf die erfolgte Übergabe" zur Erbringung bestimmter darin aufgezählter Gegenleistungen verpflichtete. Außerdem trafen dabei die Vertragsparteien folgende wörtlich wiedergegebene Vereinbarung: "*Soweit der Wert der Vertragsobjekte den Wert der Gegenleistungen übersteigt, erhält der Übernehmer diesen Mehrwert im Schenkungswege, er nimmt die Schenkung dankend und rechtsverbindlich an.*"

Ein Rechtsgeschäft unterliegt der Schenkungssteuer, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertigere Leistung erbringt, gewollt ist; eine solche (gemischte) Schenkung kommt somit bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht. Eine gemischte Schenkung kann angenommen werden, wenn nach dem Parteiwillen ein Teil der Leistung unentgeltlich hingegeben werden sollte. Eine gemischte Schenkung liegt demzufolge vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen aus einem entgeltlichen und unentgeltlichen vermischten Vertrag schließen wollten. Ergibt sich aus der Urkunde selbst, dass die Vertragsteile Leistung und Gegenleistung als subjektiv inäquivalent angesehen haben, so folgt daraus, dass auf das Vorliegen einer gemischten Schenkung zu schließen ist (OGH vom 13.12.1994, 5 Ob 141/94, NZ 1995, 305).

Unter Beachtung des Punktes III des Übergabsvertrages besteht kein Zweifel darüber, dass die Vertragsparteien (Mutter- Sohn) einen solchen gemischten Vertrag schließen wollten. Das Finanzamt ist daher zu Recht von einem teils entgeltlichen und teils unentgeltlichen Rechtsgeschäft ausgegangen und hat gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG die mitübertragenen Grundstücke insoweit grunderwerbsteuerpflichtig behandelt. Die Rechtmäßigkeit dieser Grunderwerbsteuervorschreibung blieb im Übrigen unbestritten. Da die gemischte Schenkung im Umfang der Unentgeltlichkeit eine Schenkung ist, bedeutet das Vorliegen einer gemischten Schenkung daher, dass nur der die Gegenleistung übersteigende Wert der Übergabe schenkungssteuerrechtlich relevant ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 51 zu § 3 ErbStG und die dort zitierte Rechtsprechung).

Allgemein ist vorerst festzuhalten, dass die in Frage stehende Begünstigungsbestimmung des § 15a ErbStG nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt, nicht aber für die Grunderwerbsteuer. Werden daher bei einer (gemischten) Schenkung auch Grundstücke mitübertragen, dann bleibt dieser Rechtsvorgang (Übergabevertrag) hinsichtlich des entgeltlichen Teiles des Grundstückserwerbes insoweit grunderwerbsteuerpflichtig. Mit dem gegenständlichen Schenkungssteuerbescheid hat das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang im Umfang der Unentgeltlichkeit Schenkungssteuer vorgeschrieben. Im Vorlageantrag bestreitet der Bw. die Rechtmäßigkeit dieser Schenkungssteuerfestsetzung mit dem Argument, auf diesen versteuerten Rechtsvorgang sei die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG anzuwenden.

Bei der Entscheidung dieses Berufungspunktes ist an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass die laut Übergabevertrag von K.T. an den Bw. gemeinsam mit der Übergabe der Kommanditanteile ebenfalls übertragenen Liegenschaften bzw.

Liegenschaftsanteile im Sonderbetriebsvermögen der Übergeberin standen. Die Übergeberin (geb. 17. Dezember 1931) hatte im Zeitpunkt der gemischten Schenkung an ihren Sohn das 55. Lebensjahr vollendet und war zu mehr als ein Viertel (nämlich zu 50 %) unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt, weshalb diese für die Anwendbarkeit des § 15a ErbStG normierten Tatbestandsvoraussetzungen unzweifelhaft gegeben waren.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2000 (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 11 zu § 15a ErbStG) ist auch der Erwerb von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers begünstigt, wenn er in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des Kommanditanteils erfolgt. Auch davon ist im Streitfall auszugehen, übertrug doch wie oben bereits ausgeführt die K.T. mit Übergabevertrag vom 10. Juli 2002 die laut Aktenlage in ihrem Sonderbetriebsvermögen stehenden Liegenschaften gemeinsam mit ihrem Kommanditanteil

an A.T.. Der Erwerb der Liegenschaften stand somit zweifelsfrei in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem gleichfalls erfolgten Erwerb des Mitunternehmeranteiles. Unterlag aber die mit einheitlichem Rechtsvorgang zusammen mit dem Kommanditanteil erfolgte Übertragung der Liegenschaften des Sonderbetriebsvermögens als gemischte Schenkung im Umfang der Unentgeltlichkeit der Schenkungssteuer (siehe diesbezüglich auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 34 zu § 19 ErbStG), dann war demzufolge die nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer geltende Befreiungsbestimmung auf den streitgegenständlichen Rechtsvorgang anwendbar, wobei sich dieser sachliche Freibetrag auch auf die Steuer gemäß § 8 Abs. 4 bzw. Abs. 5 ErbStG bezieht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 2 zu § 15a ErbStG). Dem auf Berücksichtigung dieser Befreiungsbestimmung gerichteten Berufungsvorbringen war somit zu entsprechen. Im Hinblick auf den übertragenen Kommanditanteil von 50 % steht nach § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG ein Freibetrag von 182.500 € zu. Stellt man diesen Freibetrag dem angesetzten steuerpflichtigen Erwerb gegenüber, dann zeigt sich, dass der streitgegenständliche vom Finanzamt der Schenkungssteuer unterworfenen Rechtsvorgang vollständig steuerfrei bleibt. Der Berufung war folglich wie im Spruch ausgeführt unter Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides stattzugeben.

Innsbruck, am 15. März 2006