



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Absenger/Dr. Rathausky Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8160 Weiz, Dr.-Karl-Widdmann-Straße 55, je vom 6. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung je vom 25. Oktober 2006 betreffend

1) Grunderwerbsteuer

2) Schenkungssteuer

entschieden:

Die Berufungen werden jeweils als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 18.5.2006 wurde zwischen WD und GD als Übergeber sowie deren Sohn WoD (in der Folge kurz Bw. genannt) und Schwiegertochter MD als Übernehmer ein Übergabsvertrag abgeschlossen. WD als Alleininhaber übergab dabei an seinen Sohn das nicht protokolierte Einzelunternehmen „WD“ am Standort Hohenau an der Raab mit allen darin enthaltenen Aktiven und Passiven. Als Übergabestichtag wurde der 1.4.2006 vereinbart. Weiters übergaben WD und GD an den Bw. und MD die Liegenschaft EZGB, welche teilweise zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehört.

Als Gegenleistung verpflichtete sich der Bw. die Passiven sowie allfällige betriebliche, mit dem Übergabsobjekt verbundenen persönlichen Steuerschulden des Übergebers, aus eigenem zu leisten ausgenommen Betriebsverbindlichkeiten von insgesamt 51.000,-- €, welche vom Übergeber in seinem persönlichen Zahlungsversprechen zurückbehalten wurden und zwar anhand konkreter Bankkonten.

Weiters verpflichteten sich der Bw. und MD zur Erbringung von Wohnungsrechten an WD und GD in Form der ausschließlichen Benützung des schon bisher von den Übergebern bewohnten Erdgeschosses.

Lt. Vertragspunkt VII sind die Übernehmer hinsichtlich der auf der Liegenschaft intabulierten Darlehensforderungen bereits persönliche Schuldner.

In Vertragspunkt XV wurde zu Gebühren- und Steuerbemessungszwecken festgehalten, dass das Betriebsvermögen weniger als 365.000,-- € betrage und die übergebende Partei das 55. Lebensjahr vollendet habe. Somit seien die Befreiungsvoraussetzungen des § 15a ErbStG erfüllt, sodass keine Schenkungssteuer anfalle.

Weiters wurde die Begünstigung des NeuFöG betreffend Betriebsübergaben beansprucht.

Vom betrieblichen Gebäudeteil werde insbesondere der Freibetrag für Grundstücksübertragungen mit einem Betrag bis zu 75.000,-- € geltend gemacht.

Nach Vorlage einer Teilwertbilanz zum 1.4.2006 erfolgte seitens des Finanzamtes mit Bescheiden je vom 25.10.2006 die Festsetzung einer Grunderwerbsteuer sowie einer Schenkungssteuer für den Bw. betreffend die Übergabe der oa. $\frac{1}{4}$ Liegenschaft von GD. Als Bemessungsgrundlage diente dabei einerseits der anteilige dreifache Einheitswert abzüglich des anteiligen Wertes des Wohnungsrechtes für die Schenkungssteuer und andererseits der anteilige Wert des Wohnungsrechtes für die Grunderwerbsteuer.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass nicht zwei isoliert voneinander zu behandelnde Rechtsgeschäfte (Erwerb der Liegenschaft von WD mit der Gegenleistung der Übernahme der Passiva und daneben der Erwerb von GD ohne Gegenleistung) geschlossen wurden, sondern ein einheitlicher Vertrag, in welchem die Übergeber gemeinsam ihre Liegenschaftsanteile an den Bw. zu dem Zweck übertrugen, dass dadurch eine Übernahme sämtlicher Passiva verbunden mit der Pflicht des Bw. bewirkt werde, die Übergeber diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten. Mit der Übertragung ihres Liegenschaftsanteiles habe daher GD den Zweck verfolgt, dass der Bw. im Gegenzug die Passiven von WD, für welche GD mit ihrer Liegenschaftshälfte eine Sachhaftung übernommen hatte, übernehme und beide Übergeber schad- und klaglos halte.

Am 23.11.2006 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung mit der Begründung, dass gemäß Pkt. V A) des Übergabsvertrages Kredite im Zahlungsversprechen des Übergebers verblieben.

Am 7.12.2006 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht. Gemäß Pkt. V A) des Übergabsvertrages verbleibe lediglich der Kredit bei der R sowie ein Teilbetrag von 15.754,70 € des Kontos bei der S im

Zahlungsversprechen des Übergebers. Alle übrigen Verbindlichkeiten und auch der Restbestand dieses Kontos gingen in das Zahlungsversprechen der Übernehmer über.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 GrEStG unterliegt grundsätzlich der entgeltliche Erwerb von Liegenschaften der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage ist die Gegenleistung, das ist das, was der Erwerber aufwendet, um in den Besitz der Liegenschaft zu kommen.

Gemäß § 3 ErbStG gilt als Schenkung iS dieses 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.

Gemäß § 15a ErbStG bleiben bei Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher und 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.

Dabei zählen u.a. zum Vermögen nur 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, sowie 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.

Der Freibetrag (bzw. Freibetragsteil) steht bei jedem Erwerb von Vermögen 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, oder 3. ein Mitunternehmeranteil.

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu."

Freigebige Zuwendungen werden oft in die Form entgeltlicher Verträge gekleidet. Im gegenständlichen Fall versprach der Bw. für das Unternehmen samt Liegenschaft die Passiva des Unternehmens sowie Wohnungsgebrauchsrecht zu übernehmen. Das Vorliegen einer Gegenleistung bedeutet, dass keine "reine" freigebige Zuwendung mehr vorliegt.

§ 5a des Neugründungs-Förderungsgesetzes idF des hier anzuwendenden BGBI I 2004/180 lautet auszugsweise:

"(1) Eine Betriebsübertragung liegt vor, wenn

1. bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) erfolgt (§ 2 Z 4) und
2. die nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

(2) Für Betriebsübertragungen gilt Folgendes:

1. Die Bestimmungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 sind sinngemäß anzuwenden.
2. Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt."

Der Vater übergab ein Liegenschaftsviertel und den Betrieb an den Sohn.

Eine Festsetzung von Grunderwerb- sowie Schenkungssteuer ist für diesen Vorgang unterblieben, da sowohl § 5a NeuFöG als auch § 15a ErbStG zur Anwendung kamen.

Strittig sind im gegenständlichen Berufungsverfahren die Fragen, ob die Steuerbefreiungen nach § 5a NeuFöG und § 15a ErbStG für den Erwerb von der Mutter auch dann anzuwenden sind, wenn die Übergeberin bzw. Geschenkgeberin und Eigentümerin dieses Liegenschaftsanteiles nicht auch die Übergeberin des Betriebes ist.

ad 1) Grunderwerbsteuer

Grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge (entgeltliche Betriebsübertragungen, gemischte Schenkungen, Anteilsvereinigungen, Einbringungen) werden von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn der anzusetzende Wert des Grundstücks (Gegenleistung, einfacher oder mehrfacher Einheitswert) den Betrag von 75 000 Euro nicht übersteigt. Voraussetzung ist allerdings, dass der Vorgang unmittelbar mit der Betriebsübertragung im Zusammenhang stehen muss. Der Zuerwerb eines Grundstücks lediglich aus Anlass der Betriebsübertragung fällt damit nicht unter die Befreiung."

Die Begünstigungsbestimmung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG gilt nur, wenn die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen unmittelbar mit einer Betriebsübergabe in Zusammenhang steht. Zum so genannten Unmittelbarkeitserfordernis gibt es (laut Arnold, SWK 2003/23-24, S 599) eine große Zahl von Verwaltungsgerichtshoferkenntnissen zu einschlägig textierten (anderen) Befreiungsbestimmungen. So hätte der VwGH z. B. in seinem Erk. 14. 10. 1971, Slg. 4289 F, zum § 35 Abs. 1 WFG 1968 zum Ausdruck gebracht,

"unmittelbar veranlasst" durch das WFG 1968 seien "solche Handlungen, für die das Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet"; als unmittelbar veranlasst könnten "nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das [Wohnbauförderungs]Gesetz [1968] nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache" bilde. Diese enge Auslegung des Unmittelbarkeitserfordernisses hat zur Folge, dass die Befreiungsbestimmung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nur dann greift, wenn es sich tatsächlich um eine Betriebsübertragung handelt (vgl. Urnik, SWK 2003/2, S 64; Arnold, SWK 2003/23-24, S 599).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Vater des Berufungswerbers alleiniger Betriebsinhaber des Einzelunternehmens war. Somit erfüllt der Erwerbsvorgang von der Mutter die Tatbestandsvoraussetzungen des § 5a NeuFöG nicht, da von ihr kein (Teil-)Betrieb übergeben wurde.

Im hier zu beurteilenden Fall liegen nämlich mehrere Erwerbsvorgänge vor, einerseits die Übergabe eines Einzelunternehmens vom Vater als Betriebsinhaber und andererseits die Übergabe der Liegenschaft. Dadurch, dass die Mutter somit auch zur Hälfte grundbürgerliche Eigentümerin des teilweise betrieblich genutzten Grundstückes war, aber weder Betriebsinhaberin noch Mitunternehmerin dieses Betriebes, ist dieser Erwerbsvorgang nicht nach § 5a NeuFöG von der Grunderwerbsteuer befreit, da die vom Gesetz geforderte Unmittelbarkeit fehlt.

Dem Vorbringen des Bw., mit der Übertragung ihres Liegenschaftsanteiles habe GD den Zweck verfolgt, dass der Bw. im Gegenzug die Passiven von WD, für welche sie mit ihrer Liegenschaftshälfte eine Sachhaftung übernommen hatte, übernehme, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei jenen am Liegenschaftsanteil der Mutter grundbürgerlich sichergestellten Darlehensforderungen lt. Vertragspunkt VII bereits um persönliche Schulden der Übernehmer – somit auch des Bw. – handelt. Weitere Darlehensforderungen sind im Grundbuch nicht intabuliert.

Somit kann auch nicht von einer Übernahme einer Sachhaftung gesprochen werden.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Grunderwerbsteuer lediglich vom anteiligen kapitalisierten Wert des Wohnungsrechtes vorgeschrieben.

ad 2) Schenkungssteuer

Gegenstand der Schenkungssteuer ist der unentgeltliche Übergang von Vermögen. Jeder einzelne, einen Tatbestand iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327). Daher ist jeder Vermögensübergang einzeln zu betrachten und sind die Befreiungsbestimmungen separat in Anwendung zu

bringen (VwGH 26.1.1995, 94/16/0058). Sind im zuletzt zitierten VwGH Erkenntnis die einzelnen Erwerbe zwischen dem jeweils gleichen Geschenkgeber und -empfänger als einzelne Tatbestände betrachtet worden, muss dies umso mehr gelten, wenn - wie in diesem Fall - zwei verschiedene Personen Zuwendungen tätigen und müssen die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung für jeden dieser Erwerbsvorgänge getrennt geprüft werden.

Im konkreten Berufungsverfahren ist nun zu prüfen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auch bei der Übertragung des Liegenschaftsanteiles von der Mutter an den Sohn anwendbar ist. Tatbestandsvoraussetzungen 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 Betriebsführer oder Gesellschafter war. Dass das begünstigungsfähige Vermögen, der Betrieb, nicht der Übergeberin des Liegenschaftsanteiles zuzurechnen war, ergibt sich aus dem Sachverhalt und wird vom Bw. nicht bestritten. Wenn auch der dem Bw. übergebene Liegenschaftsanteil vom Vater zum Teil betrieblich genutzt wurde und der Erzielung von Einkünften aus einem Gewerbebetrieb diente, fehlt es am Tatbestandsmerkmal, dass die übergebende Mutter selbst (Mit)Unternehmerin ist.

Ergibt sich schon grundsätzlich aus dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, dass jeder Erwerb für sich zu betrachten ist und die Befreiungsbestimmungen der § 14 ff. ErbStG separat anzuwenden sind, so lässt auch die Textierung des § 15a ErbStG keine davon abweichende Auslegung zu. Mehrere Erwerbsvorgänge verschiedener Personen können für die Anwendung des § 15a ErbStG nicht zusammengefasst werden (siehe die in Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 15a, Rz 2, zitierten UFS-Entscheidungen).

Werden daher Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und eine Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten (Eltern) an ein Kind übergeben, ist also die Mutter nicht Mitunternehmerin, ist der Erwerb des Liegenschaftsanteiles von der Mutter nicht nach § 15a ErbStG befreit. Der Umstand alleine, dass das von der Mutter übergebene Grundstück teilweise betrieblich genutzt worden ist und die Liegenschaft anteilig im Betriebsvermögen war, ist nicht ausreichend um hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG zu erfüllen.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bw. bezüglich der Sachhaftung am Liegenschaftsanteil der übergebenden Mutter wird auf die Ausführungen betreffend die Grunderwerbsteuer verwiesen.

Das Finanzamt ist somit bei der Bemessung der Schenkungssteuer zu Recht vom anteiligen dreifachen Einheitswert abzüglich des gemäß § 16 BewG kapitalisierten Wertes des Wohnungsrechtes ausgegangen.

Den Berufungen war daher auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage ein Erfolg zu versagen.

Graz, am 1. April 2009