



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. P.W., inF., vom 4. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. Juli 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2003 übergeben die Ehegatten Herr P. und Frau E.W. an ihren Sohn Herrn Ing. P.W. und dieser übernimmt in sein Alleineigentum die im anteiligen Eigentum der Übergeber stehende Liegenschaft EZ 14 Grundbuch M. mit dem Gebäude U. 16 u. a. auch mit dem gesamten landwirtschaftlichen Zubehör und Gerät. Der Übergeber Herr P.W. ist zu 2/3-Anteilen und die Übergeberin Frau E.W. zu 1/3-Anteilen grundbücherliche Eigentümer der vertragsgegenständlichen Liegenschaft.

Frau E.W. übergibt weiters an ihren Sohn Herrn Ing. P.W. den in ihrem Alleineigentum stehenden, in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens geführten Gastgewerbebetrieb "Gasthaus L." mit der Betriebsanschrift U. 16, mit der gesamten Betriebs- und Geschäftsausstattung, mit allen Aktiven und Passiven zum 31. Dezember 2003.

Vom Lagefinanzamt wurde der landwirtschaftliche Betrieb mit 2.034,84 € und das Betriebsgrundstück mit 64.824,17 € bewertet.

Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes erfolgt zum Zwecke der weiteren Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gegen Sicherung des Lebensunterhaltes für die Übergeber.

Als Gegenleistung vereinbarten die Vertragsparteien Wohnungs- und Ausgedingsrechte, und zwar räumt der Übernehmer den Übergebern im Haus U. 16 im ersten Stock die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes in einem Schlafzimmer, unter Mitbenützung der übrigen Räume, ein, sowie wird die entsprechende Kost zur Verfügung gestellt. Das Wohnungsrecht wurde mit 360,00 € monatlich und das Ausgedinge mit 500,00 € monatlich bewertet, was beim Alter des jüngeren Berechtigten mit dem fünffachen Jahreswert kapitalisiert eine Gegenleistung von insgesamt 51.600,00 € ergibt.

Der Übernehmer nimmt die Steuerbefreiungen nach § 15a ErbStG und nach dem NeuFöG mit der Feststellung in Anspruch, dass die dort angeführten gesetzlichen Voraussetzungen zutreffen.

Auf Anfrage des Finanzamtes übermittelte der Übernehmer (in Folge auch Berufungswerber genannt) eine Vermögensaufstellung des Inventars und der Vorräte des Gastgewerbebetriebes mit den entsprechenden Teilwerten.

Für die Übergabe von der Mutter Frau E.W. an den Berufungswerber wurden die Befreiungen gemäß § 15a ErbStG und dem NEUFÖG gewährt.

Für die Übergabe vom Vater Herrn P.W. an den Berufungswerber erließ das Finanzamt am 7. Juli 2004 einen Schenkungs- und einen Grunderwerbsteuerbescheid. Die Bemessungsgrundlage des Schenkungssteuerbescheides wurde aus 2/3 der dreifachen Einheitswerte der Gesamtliegenschaft abzüglich der Hälfte der Gegenleistung ermittelt. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bildet die halbe Gegenleistung.

Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass auf der übergabsgegenständlichen Liegenschaft nicht nur der Gastgewerbebetrieb durch die Betriebsinhaberin Frau E.W. geführt worden sei, sondern auch in Ansehung der land- und forstwirtschaftlichen Flächen der Betrieb als Land- und Forstwirtschaft. Als Betriebsinhaber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelten beide Übergeber als Liegenschaftseigentümer, also auch der Übergeber P.W. , für welchen auch die Steuerbefreiungen gemäß § 15a ErbStG und nach dem NeuFöG beantragt, aber nicht berücksichtigt worden seien. Aus Sicht des Berufungswerbers wäre keine Steuervorschreibung vorzunehmen. Auch wäre die Vorschreibung einer Schenkungssteuer hier unrichtig, da es sich um eine gemischte Schenkung handle, welche steuerlich als grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang anzusehen wäre, und die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer nach dem NeuFöG ausdrücklich beantragt worden sei.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidungen teilweise statt. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Schenkungssteuer wurde mit 2/3 des dreifachen Einheitswertes des Betriebsgrundstückes abzüglich der anteiligen Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung angesetzt, die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bildet diese anteilige Gegenleistung. In den Begründungen der Berufungsvorentscheidungen betr. Verschreibung der Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer wurde ausgeführt, dass die Begünstigungen gemäß § 15a ErbStG und § 5a NeuFöG nur auf die anteiligen übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke anwendbar seien. Die anteilige Gegenleistung für das übrige Grundstück betrage 24.276,00 €, der anteilige Einheitswert 129.648,00 €.

Daraufhin stellte der Berufungswerber Anträge auf Entscheidung über die Berufung betr. Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit den ergänzenden Begründungen, dass das Finanzamt auch in den Berufungsvorentscheidungen davon ausgegangen sei, dass lediglich ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb übergegangen, während laut Notariatsakt auch ein Gewerbebetrieb übertragen worden sei. Der Freibetrag für derartige Betriebsübergaben betrage nach § 15a ErbStG 365.000,00 € und nach § 5a NeuFöG 75.000,00 €, welche in den Bescheiden überhaupt nicht berücksichtigt erscheinen. Es wird auch die Bekanntgabe der Anteilszuordnung (land- und forstwirtschaftliche Grundstücke – übrige Grundstücke) in nachvollziehbarer Weise beantragt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2003 wurden zwei getrennt voneinander zu beurteilende Rechtsvorgänge vereinbart, einerseits die Übergabe eines 2/3-Liegenschaftsanteiles und einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebshälfte vom Vater des Berufungswerbers, andererseits die Übergabe eines 1/3-Liegenschaftsanteiles, einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebshälfte und eines Gastgewerbebetriebes von der Mutter, wobei Gegenstand dieser Berufungsentscheidung die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid betr. der Übergabe des Liegenschaftsanteiles vom Vater ist:

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

Der bei der gemischten Schenkung vorliegende entgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes verhindert nicht die Anforderung der Steuer für den unentgeltlich erlangten Erwerb (VwGH 2.3.1955, Slg. 1113/F und VwGH 23.11.1955, Slg. 1303/F). Zur Ermittlung der Bereicherung

ist dabei die gesamte Gegenleistung vom gesamten Wert der Zuwendung abzuziehen (VwGH 17.10.1968, 1719/67).

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG in der zum Zeitpunkt der Übergabe geltenden Fassung bleiben 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, nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle zählen zum Vermögen 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.

Der Abs. 3 bestimmt, dass der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zusteht, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers)

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
- ist.

Der Freibetrag steht nach Abs. 4 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.

Nach Abs. 5 ist die Steuer 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.

Der Absatz 6 enthält Bestimmungen, unter welchen Voraussetzungen es nicht zu einer Nachbesteuerung nach Abs. 5 kommt und der Abs. 7 die Anzeigepflichten des Erwerbers über jene Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen.

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 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."

Im vorliegenden Berufungsverfahren ist zu prüfen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auch auf die Übertragung des Liegenschaftsanteiles vom Vater auf den Sohn anwendbar ist.

Tatbestandsvoraussetzung der Befreiungsbestimmung gemäß § 15a ErbStG sind ua. bestimmte persönliche Elemente. So muss der Empfänger der Zuwendung eine natürliche Person sein und Schenkungen unter Lebenden sind nur dann befreit, wenn weiters der Geschenkgeber entweder 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. Damit ist aber klargestellt, dass der Gesetzgeber nur solche Erwerbsvorgänge begünstigen wollte, in denen der Geschenkgeber Betriebsführer oder Gesellschafter war.

Begünstigt ist ferner nur die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben, die der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen. Auf Seiten des Übergebers müssten daher für seinen Liegenschaftsanteil am Betriebsgrundstück Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Mutter des Berufungswerbers alleinige Betriebsinhaberin des Gastgewerbebetriebes war. Somit erfüllt der Erwerbsvorgang vom Vater die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG nur zum Teil, nämlich nur für den Übergang des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Im hier zu beurteilenden Fall liegen nämlich mehrere Erwerbsvorgänge vor, einerseits die Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit beiden Übergebern als Betriebsinhaber und andererseits die Übergabe eines Gastgewerbebetriebes, bei dem die

Mutter des Berufungswerbers die Betriebsinhaberin war. Die grundbücherlichen Eigentumsverhältnisse der Gesamtliegenschaft, die sowohl der Landwirtschaft zuzuordnen war als auch dem Gewerbebetrieb, waren dergestalt aufgeteilt, dass der Vater 2/3-Liegenschaftsanteile und die Mutter 1/3-Liegenschaftsanteil hatte. Dadurch, dass der Vater somit auch zu 2/3 grundbücherlicher Eigentümer des Betriebsgrundstückes für den Gastgewerbebetrieb war, aber weder Betriebsinhaber noch Mitunternehmer dieses Betriebes, ist dieser Erwerbsvorgang nicht nach § 15a ErbStG befreit, da die erforderlichen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Der Wortlaut des § 15a ErbStG lässt keinen Raum dafür, mehrere Erwerbsvorgänge von verschiedenen Personen zusammenzufassen. Eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts ist ebenfalls nicht anzunehmen, da dies gerade dem Wesen der Erbschaftssteuer (Schenkungssteuer) als Erbanfallsteuer entspricht. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird. Es ist sohin für jeden einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand der Steuerbefreiung gemäß § 15a ErbStG vorliegt.

## Berechnung der Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer:

2/3 des 3-fachen Einheitswertes des Betriebsgrundstückes	129.648,00 €
abzüglich der auf das Betriebsgrundstück anteilig entfallenden Gegenleistung	- 24.276,00 €
Bemessungsgrundlage	105.372,00.€

Die Berechnung der Schenkungssteuer ist der Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2004 zu entnehmen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 6. September 2006