



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0365-L/08,
miterledigt RV/0366-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JL, Adr, vertreten durch Dr. Franz Mitterbauer, Rechtsanwalt, 4950 Altenheim, Wiesnerstraße 2, vom 21. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 22. Oktober 2007 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird dem Grunde nach als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Grunderwerbsteuer bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Schenkungssteuer wird der Höhe nach wie folgt abgeändert.

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Steuerpfl. Erwerb	33.000,95 €	Schenkungssteuer	5.700,72 €

Die hinsichtlich Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am 25. September 2002 haben die Ehegatten GL und IL ihre Geschäftsanteile an der LAM GmbH schenkungsweise ihren Neffen abgetreten – und zwar GL an JL und IL an RL.

Diese Übertragung von Kapitalanteilen (gemeiner Wert- berechnet vom Finanzamt Braunau nach dem Wiener Verfahren - je 100 S Nennkapital 39,36 S, sohin jeweils 49.200,00 S) hat alle Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß § 15a ErbStG erfüllt, sodass zunächst keine Schenkungssteuer angefallen ist.

Weiters hat mit Abtretungs- und Übergabsvertrag vom 30. September 2002 GL an seine Neffen RL und JL je zur Hälfte

1.) unentgeltlich seinen Kommanditanteil an der LAM GmbH & Co KG abgetreten und

2.) seinen Hälfteanteil an den - Betriebs - Liegenschaften übergeben:

EZ X, EW 487.000,00 S, gegen Einräumung des lebenslänglichen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes im Wert von 6.000,00 € jährlich, und

EZ Y, EW 158.500,00 S, gegen Leistung von 15.000,00 € - für den nicht im Betriebsvermögen befindlichen Teil.

Für diesen Rechtsvorgang hat das Finanzamt im Jahr 2002 vorläufig nur Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer hinsichtlich des nicht im Betriebsvermögen befindlichen Teiles der Liegenschaft EZ Y, vorgeschrieben.

Im Übrigen waren die Steuerbefreiungstatbestände der § 15a ErbStG und § 5a NeuFöG anwendbar.

Am 19. Mai 2006 wurden die Liegenschaften an die LH GmbH verkauft.

Der Konkurs der LAM GmbH & Co KG wurde mit Beschluss vom 22. Mai 2006 eröffnet und nach Schlussverteilung mit Beschluss vom 25. Juni 2007 aufgehoben. Die Gesellschaft ist somit aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht.

Der Konkurs der LAM GmbH wurde mit Beschluss vom 8. Juni 2006 eröffnet und nach Schlussverteilung mit Beschluss vom 12. Dezember 2006 aufgehoben. Die Firma wurde gemäß § 40 FBG gelöscht.

Mit Bescheiden je vom 22. Oktober 2007 hat das Finanzamt sodann dem JL endgültig Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer vorgeschrieben, wobei der KG-Anteil mit 0,00 zu bewerten war, die Gegenleistung in Höhe von insgesamt 40.500,00 € auf bewegliches (GmbH-Anteil 1.009,44) und unbewegliches (39.490,56) Vermögen aufgeteilt wurde, was zugunsten des Bw eine geringere GrEST zur Folge hat, und die Freibeträge gemäß § 15a ErbStG und § 5a NeuFöG nicht mehr gewährt werden konnten, da die 5-jährige Behaltefrist nicht eingehalten worden ist.

Erstbescheide:

Bescheid	Bemessungsgrundlage	Abgabe	
GrEST	anteil. Gegenleistung für Grundstücke	39.490,56 €	1.382,17 €
SchSt	GmbH-Anteil Wert	3.597,30 €	
	abzüglich anteiliger Gegenleistung	1.009,44 €	2.587,86 €
	½ 3-facher EW der Grundstücke	70.365,45 €	
	abzüglich anteiliger Gegenleistung	39.490,56 €	30.874,89 €
	Freibetrag	- 440,00 €	
	steuerpflichtiger Erwerb	33.022,75 €	
	14 % SchSt	4.623,08 €	

zuzüglich ErbSt-Aquivalent

1.080,59 € 5.703,67 €

Gegen die ergangenen Bescheide hat JL, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, rechtzeitig Berufung erhoben, weil es die Gesamtsituation im Zuge einer bevorstehenden Insolvenz erforderlich gemacht habe, die Grundstücks- und Gesellschaftsanteile zu übertragen. Die Firmen LAM GmbH und LAM GmbH & Co KG seien Mitte des Jahres 2006 in Folge Überschuldung insolvent geworden und sei über beide Unternehmen das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Übertragung der Liegenschafts- und Gesellschaftsanteile sei daher aus einer Zwangssituation heraus erfolgt, weshalb die Freibeträge gemäß § 15a ErbStG und § 5a NeuFöG weiterhin zu gewähren wären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Dezember 2007 hat das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen, weil die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit durch Konkurs zu einer Betriebsaufgabe führe. Daraufhin hat der Bw am 10. Dezember den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob für die erfolgten Unternehmensübertragungen die Freibeträge gemäß § 15a ErbStG und § 5a NeuFöG zu Recht versagt wurden.

Nach § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) bleiben Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2 (Betriebe, Mitunternehmeranteile, Kapitalanteile) unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei.

Nach Abs. 5 dieser Bestimmung 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.

Nach Abs. 6 leg. cit. gilt Abs. 5 jedoch nicht, wenn die Vermögensübertragung wiederum einen steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem UmgrStG ist.

Gemäß § 5a Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) wird die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung in unmittelbarem Zusammenhang stehen nicht erhoben.

Nach Abs. 2 Z3 leg. cit. entfallen die Steuerbegünstigungen nach diesem Gesetz nachträglich (rückwirkend), wenn der Betriebsinhaber innerhalb von fünf Jahren nach der Übergabe den übernommenen Betrieb oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb aufgegeben wird.

Die gesetzlichen Bestimmungen sehen somit eindeutig vor, dass die besagten Steuerbefreiungen erst dann endgültig sein sollen, wenn das begünstigt erworbene Vermögen oder wesentliche Teile davon nicht innerhalb der Behaltefrist entgeltlich oder unentgeltlich übertragen werden oder wenn der Betrieb nicht innerhalb der Behaltefrist aufgegeben wird.

Beide Bedingungen wurden im gegenständlichen Fall nicht eingehalten, da innerhalb der fünfjährigen Behaltefrist einerseits wesentliche Teile des erworbenen Vermögens (Liegenschaften) entgeltlich an die LH GmbH veräußert wurden und andererseits der Betrieb als solcher infolge des Konkurses aufgegeben wurde.

Für die Frage der Betriebsaufgabe ist im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme auf das EStG 1988 im § 15a ErbStG davon auszugehen, dass die einkommensteuerrechtliche Lehre und Rechtsprechung maßgeblich ist.

Somit kann auf die Einkommensteuerrichtlinien verwiesen werden, welche unter Hinweis auf höchstgerichtliche Judikatur ausdrücklich aussprechen, dass die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit durch Konkurs zu einer Betriebsaufgabe führt (VwGH vom 21. Februar 1996, 94/14/0160). In diesem zitierten Erkenntnis vertritt der VwGH die Auffassung, dass auch jene Fälle, in denen von außen wirkende Zwangsmaßnahmen wie der Konkurs dazu führen, dass der Betrieb zu bestehen aufhört, eine Betriebsaufgabe darstellen. Der Wortsinn des Begriffes lasse diese Auslegung zu.

Unbestritten ist die Tatsache, dass sowohl die LAM GmbH als auch die LAM GmbH & Co KG infolge Eröffnung des Konkursverfahrens im Jahr 2006 aufgelöst und nach Schlussverteilung gelöscht wurden. Damit hat der Betrieb als einheitlicher Organismus zu bestehen aufgehört; wesentliche Betriebsgrundlagen, wie die Betriebsgrundstücke wurden zeitnah veräußert. Die Liegenschaften hat mit Kaufvertrag vom 19. Mai 2006, somit unmittelbar vor Konkurseröffnung, die LH GmbH erworben. Eine Betriebsaufgabe liegt überdies immer dann vor, wenn das Gesamtbild der Verhältnisse dafür spricht, dass der Betrieb mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mehr weitergeführt werden soll oder fortgeführt werden kann.

Es ist daher im gegenständlichen Fall eindeutig von einer tatsächlich erfolgten Betriebsaufgabe auszugehen, welche jedenfalls den Verlust der Steuerbefreiungen der § 15a ErbStG und § 5a NeuFöG zur Folge hat.

Wird die Behaltefrist nicht eingehalten, ist die Steuer grundsätzlich nachzuerheben.

Gemäß § 15a Abs. 6 ErbStG liegt ein Verstoß gegen die Behaltefrist nur dann nicht vor, wenn a) eine weitere steuerbefreite Übertragung erfolgt, was schon aufgrund des Alters des Bw nicht erfüllt sein kann, oder b) das Vermögen Gegenstand einer Umgründung ist, welche hinsichtlich der LH GmbH jedenfalls nicht ersichtlich ist.

Dem Berufungsvorbringen, die Vermögensübertragungen seien zwangsläufig erfolgt, sodass die Nacherhebungstatbestände nicht zur Anwendung kommen könnten, ist entgegenzuhalten:

Dem Gesetzestext ist nicht zu entnehmen, dass die Nacherhebung der Steuern quasi auf willentlich herbeigeführte Ursachen beschränkt oder verschuldensabhängig sein soll. Die Formulierung stellt vielmehr schlicht auf die Tatsache der Betriebsaufgabe ab. Dies steht im Einklang mit dem Zweck der Befreiungsbestimmungen. Es soll die Übergabe von Betrieben im Interesse der Substanzerhaltung und der Sicherung von Arbeitsplätzen erleichtert werden, wobei typischerweise die Fortführung des Betriebes innerhalb der Familie gefördert wird. Die Behaltefrist von fünf Jahren zielt auf eine gewisse nachhaltige Wirkung der Übergabe ab. Die Bestimmung des § 15a ErbStG ist auch eine Antimissbrauchsregelung.

Primär wird somit das tatsächliche Fortbestehen des Betriebes begünstigt. Es ist daher im Hinblick auf diesen Zweck der Bestimmungen kein Grund ersichtlich, warum im Falle eines Konkurses, welcher typischerweise die vollständige Zerschlagung des Betriebes nach sich zieht, keine Nacherhebung erfolgen soll. Gerade im gegebenen Fall wurde das zugewendete Vermögen oder zumindest wesentliche Grundlagen davon (Liegenschaften) entgeltlich übertragen und neuen Zwecken zugeführt und schlussendlich wurde der Betrieb, wie er im Jahr 2002 übergeben wurde, aufgelöst und eingestellt und hat somit als solcher zu bestehen aufgehört. Anderes hat der Bw nicht behauptet.

Der Bw hat in seiner Berufung überdies dargetan, dass die bevorstehende Insolvenz die Übertragung der Grundstücks- und Gesellschaftsanteile quasi erforderlich gemacht habe. Damit gibt er aber selbst zu erkennen, dass die erfolgten Übertragungen sehr wohl willentlich und bewusst, offenbar zwecks Vermögenserhaltung, erfolgt sind. Der Bw war sich über die Notwendigkeit eines Insolvenzverfahrens bewusst und hat dementsprechende Dispositionen getroffen. Eine Schutzwürdigkeit des Bw, dahingehend, dass er völlig ohne eigenes Dazutun nicht mehr in der Lage war, den Betrieb fortzuführen und praktisch eine gerichtliche Entscheidung die Betriebsaufgabe erzwungen hat, liegt daher nicht vor.

Nicht zuletzt war der Konkurs kein Ereignis, welches gänzlich außerhalb der Einflussphäre des Bw liegend die Betriebsfortführung überraschend zunichte gemacht hat. Vielmehr hatte der Betrieb offenbar bereits im Zeitpunkt der Übergabe mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten zu kämpfen. Dies steht im Einklang mit dem aus dem Jahresabschluss per 31. März 2002 zu

ersehenden Zahlenmaterial, wonach in den letzten drei Jahren die Eigenmittel negativ und die Verbindlichkeiten hoch waren und auch kein Gewinn erwirtschaftet werden konnte.

Darüber hinaus hat der Bw weder dem Grunde noch der Höhe nach substantielle Einwände gegen die ergangenen Bescheide erhoben.

Allerdings ist bei einer von Amts wegen durchgeführten Überprüfung aufgefallen, dass dem Finanzamt im Schenkungssteuerbescheid offenbar ein geringfügiges Versehen dahingehend unterlaufen ist, dass der gemeine Wert der GmbH-Anteile ursprünglich 49.200,00 S (125.000,00 S x 39,36 je 100) betragen hat, im Bescheid jedoch irrtümlich ein Betrag von 49.500,00 S angesetzt wurde. Dieser Übertragungsfehler wird wie folgt bereinigt:

Schenkungssteuer

Bemessungsgrundlage		Betrag
GmbH-Anteil	3.575,50 €	
abzüglich anteiliger Gegenleistung	1.009,44 €	2.566,06 €
steuerlich maßgebl. Wert der Grundstücke		30.874,89 €
Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG		- 440,00 €
steuerpflichtiger Erwerb		33.000,95 €
14 % Schenkungssteuer (Steuerklasse IV)		4.620,13 €
ErbSt Äquivalent	1.080,59 €	5.700,72 €
bisher war vorgeschrieben		5.703,67 €
Gutschrift		2,95 €

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 31. März 2009