



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P.M., inM., vertreten durch Harald Zand, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 8990 Bad Aussee, Haslauergasse 14, vom 21. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung, vertreten durch AD Ilse Paar, vom 11. Mai 2004 betreffend Schenkungssteuer nach der am 21. Juni 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 24. Juli 2003 übergaben Herr L.P. und dessen Ehegattin Frau H.P. die Liegenschaft xy, je zur Hälfte, und übergab Herr L.P. sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen "A.P." schenkungsweise an ihre bzw. seine Tochter Frau M.P. (im Folgenden Berufungswerberin genannt). Diese Liegenschaft, die teilweise betrieblich genutzt wird, wurde vom zuständigen Lagefinanzamt als gemischt genutztes Grundstück mit einem Einheitswert von 101.233,26 € bewertet. Das Unternehmen wurde mit allen Betriebsverbindlichkeiten von der Berufungswerberin übernommen. Der Übergabestichtag betreffend den o.a. Schenkungsgegenstand wurde von den Vertragsparteien mit 31. Juli 2003 vereinbart. Weiters ist im ggst. Vertrag festgehalten, dass die Berufungswerberin den Steuerbefreiungstatbestand gemäß § 15a ErbStG geltend macht, da der Vater das 55. Lebensjahr vollendet hat und der übereignete Betrieb ein inländischer Betrieb ist bzw. sollte dennoch Grunderwerbsteuer anfallen, ist sie in Kenntnis des

Konjunkturbelebungsgesetzes 2002, BGBI. Nr. 68/2002, zum NEUFÖG, wonach eine derartige Befreiung nur dann zulässig ist, wenn der anzusetzende Wert des Grundstückes den Betrag von 75.000,00 € nicht übersteigt.

Laut der übermittelten Teilwertbilanz der Berufungswerberin zum 1. August 2003 wurden die Betriebs- und Geschäftsgebäude mit dem sechsfachen Einheitswert, somit mit 607.399,50 € angesetzt, die beweglichen Aktiva in Summe mit 314.673,19 € und die Passiva insgesamt mit 228.020,05 €.

Auf Anfrage des Finanzamtes teilt der Vertragserrichter mit, dass die gesamte Liegenschaft von der Berufungswerberin geschätzt neunzig Prozent betrieblich und zehn Prozent privat genutzt werde.

Laut Beiblatt zur Erklärung für die Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke aus dem Bewertungsakt der vertragsggst. Liegenschaft des zuständigen Finanzamtes wurde der Gebäudewert der privat genutzten Gebäudeteile mit rund vierzig Prozent bewertet.

Für den Rechtsvorgang der Übergabe der Liegenschaftshälfte und des Betriebes vom Vater setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 11. Mai 2004 einerseits die Schenkungssteuer und andererseits die Grunderwerbsteuer für den 40% privat genutzten Anteil an der Liegenschaft fest. Die Befreiungen für den betrieblich genutzten Anteil gemäß § 15a ErbStG und NEUFÖG wurden berücksichtigt.

Für den Rechtsvorgang der Schenkung der Liegenschaftshälfte von der Mutter setzte das Finanzamt die Schenkungssteuer unter Zugrundelegung des anteiligen dreifachen Einheitswertes fest.

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid sowie die Schenkungssteuerbescheide erhob die Berufungswerberin die Berufung mit der Begründung, dass für die Übergabe des Einzelunternehmens an die Berufungswerberin von deren Vater die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 15a ErbStG vorliegen. Abweichend von den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen an der übergebenen Betriebsliegenschaft sei auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO sowie das daraus abzuleitende wirtschaftliche Eigentum an dieser Liegenschaft zu 73,26 % dem Betriebsvermögen und somit der Unternehmensübertragung gemäß § 15a ErbStG in diesem Ausmaß zuzurechnen. Der Privatanteil der Liegenschaft sei mit 26,74 % zu berechnen und da dieser Anteil zur Gänze im 50 % zivilrechtlichen Anteil der Mutter Deckung finde, sei der private Liegenschaftsanteil zur Gänze bei der Berechnung der Schenkungs- und Grunderwerbsteuer von Frau H.P. zu berechnen. Der Berufung wurde eine Berechnung der betrieblichen und privaten Anteile der übergebenen Liegenschaft und eine Berechnung der Schenkungs- und Grunderwerbsteuer beigelegt.

Für den Rechtsvorgang der Übergabe der Liegenschaftshälfte und des Betriebes vom Vater wurde der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid teilweise stattgegeben bzw. der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid stattgegeben, das Finanzamt änderte die Vorschreibung der Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer, indem es statt eines 40 % Privatanteils des Übergebers an der Liegenschaft den in der Berufung eingewendeten 26,74 % Privatanteil zur Berechnung der Bemessungsgrundlage heranzog. Für die Übergabe des Liegenschaftsanteils, der vom Übergeber betrieblich genutzt wurde, gewährte das Finanzamt die Befreiung nach § 15a ErbStG bzw. iSd NEUFÖG.

Für den Rechtsvorgang der Schenkung der Liegenschaftshälfte von der Mutter wurde die Berufung vom Finanzamt abgewiesen und die Begünstigung nach § 15a ErbStG wurde nicht gewährt, da es sich im ggst. Fall nicht um eine Unternehmensübertragung handelt.

Daraufhin stellte die Berufungswerberin betreffend die Berufung gegen die Schenkungssteuerbescheide den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte eine mündliche Berufungsverhandlung.

Auf Grund weiterer Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates legte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin die Übergabsbilanz des Übergebers zum 31. Juli 2003 mit dem Anlagenverzeichnis vor. Daraus sei ersichtlich, dass die übergebene Betriebsliegenschaft – abweichend von den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen – auf Grund wirtschaftlichen Eigentums im Ausmaß der betrieblichen Nutzung als Betriebsvermögen ausgewiesen bzw. behandelt worden sei. Nach Angaben des steuerlichen Vertreters seien die Buchwerte des Übergebers von der Berufungswerberin in der Bilanz fortgeführt worden.

In der Bilanz zum 31. Juli 2003 des Übergebers wurden im Anlagevermögen die Betriebs- und Geschäftsgebäude mit einem Buchwert von 550,69 € ausgewiesen, deren Anschaffungswert lt. Anlagenverzeichnis betrug insgesamt 140.866,69 €.

Die Mutter der Berufungswerberin war bis zum Übergabstichtag 31.Juli 2003 Arbeitnehmerin des Übergebers des Betriebes.

In der am 21. Juni 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde zu dem hier zu beurteilenden Fall ergänzend ausgeführt, dass nach Meinung des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen den Übergebern hinsichtlich der Errichtungskosten und der Nutzung des Gebäudes bis zur Vollendung der Bauführung im Jahre 1980 gegeben habe, jedoch sei die betriebliche Nutzung von Frau H.P. auf Grund der ausschließlichen Investitionen durch den Betriebsinhaber Herrn L.P. und dem damit verbundenen wirtschaftlichen Eigentum unentgeltlich toleriert worden. Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin ausgeführt, dass Frau H.P. niemals Mitunternehmerin des Betriebes ihres Ehegatten, sondern in einem Dienstverhältnis in diesem

Betrieb beschäftigt war. Der steuerliche Vertreter weist noch darauf hin, dass § 15a ErbStG nicht darüber abspreche, ob dem Übergeber Unternehmerstellung zukomme, sondern ausschließlich regle, ob das übergebene Vermögen einen Betrieb oder Betriebsvermögen darstellt (§15a Abs. 2 ErbStG) und nicht auf die zivilrechtliche Betrachtung abzuzielen sei. Darüber hinaus spreche die Bestimmung des § 15a ErbStG nicht über die persönlichen Voraussetzungen des Übergebers ab, sondern beschreibe das steuerlich begünstigte Vermögen im Zuge einer Betriebsübergabe und da es sich im ggst. Fall um die Übergabe eines inländischen Betriebes handle, seien die steuerlichen Begünstigungen auch bei der Mutter der Berufungswerberin durch den § 15a Abs. 2 ErbStG erfasst.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Übergabsvertrag vom 24. Juli 2003 wurden zwei getrennt voneinander zu beurteilende Rechtsvorgänge vereinbart, einerseits die Übergabe einer Liegenschaftshälfte und eines Betriebes vom Vater der Berufungswerberin, andererseits die Übergabe einer Liegenschaftshälfte von der Mutter, wobei Gegenstand dieser Berufungsentscheidung die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid betr. der Übergabe der Liegenschaftshälfte von der Mutter 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.

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 der Liegenschaftshälfte von der Mutter auf die Tochter 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 Einkunftszielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen. Auf Seiten der Übergeberin müssen daher entweder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb vorliegen. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Übergeberin nur nichtselbständige und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog. Auch wenn Vermögenselemente bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung des Betriebsinhabers berücksichtigt wurden, ändert es nichts daran, dass der Erwerbsvorgang von der Mutter die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG nicht erfüllt.

Die einkommensteuerliche Beurteilung ist unabhängig von der erbschaftssteuerlichen Vorgangsweise, weil Einkommensteuer und Erbschaftssteuer unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und in Folge dessen unterschiedlich ausgestaltet sind (VwGH 5.8.1993, 88/14/0060).

Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer an Rechtsvorgänge anknüpft (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064), tritt die im Steuerrecht grundsätzlich anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund (VwGH 17.3.1986, 84/15/0177). Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist grundsätzlich die formalrechtliche Beurteilung geboten (VwGH 27.6.1991, 90/15/0019). Aus diesem Grund kann dem Vorbringen der Berufungswerberin, es lägen für die Übertragung der Liegenschaftshälfte von der Mutter auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Voraussetzungen für die Befreiung nach § 15a ErbStG vor, nicht näher getreten werden.

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.

Werden Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und eine Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten (Eltern) an ein Kind übergeben, ist also die Mutter keine Mitunternehmerin, so steht ihr Hälftenanteil an der Liegenschaft nicht im Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil, hier dem Betriebsvermögen des Vaters. Demnach ist der Erwerb des Hälftenanteils der Liegenschaft von der Mutter nicht nach § 15a ErbStG befreit. Laut dem eindeutigen Inhalt des Schenkungsvertrages waren die Übergeber je zur Hälfte Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft. Der Betrieb stand im alleinigen Eigentum des Vaters. Die Berufungswerberin hat von ihrer Mutter einen halben Anteil an der Liegenschaft übertragen bekommen. Für diesen Erwerb des Hälftenanteiles ist von der Berufungswerberin die Schenkungssteuer zu entrichten.

Frau H.P. war nur Eigentümerin des halben Liegenschaftsanteils, nicht jedoch Eigentümerin oder Miteigentümerin an dem Betriebsvermögen. Der Erwerb des halben Liegenschaftsanteiles von der Übergeberin steht nicht in einem Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil, da bei ihr keine Beteiligung am Unternehmen vorliegt. Der Tatbestand der Befreiung von der Schenkungssteuer nach § 15a ErbStG ist für den Erwerbsvorgang von der Mutter der Berufungswerberin nicht erfüllt.

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 26. Juni 2006