

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Winner & Wieser KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

OM war Alleineigentümer der Liegenschaft EZ Grundbuch W, bestehend aus den Grundstücken 100/2 und 100/3, mit dem Pensionsgebäude und Appartementhaus A.

Die Ehegatten OM und AM waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ

Grundbuch W, bestehend aus dem Grundstück 100/4, mit dem Pensionsgebäude und Appartementhaus B.

OM ist Pensionist und bezog ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den Häusern A + B wurde von der Gattin der nicht protokolierte gastgewerbliche Betrieb "Frühstückspension und Appartements" in Form eines Einzelunternehmens geführt.

Mit notariellem Übergabevertrag vom 11. August 2000 erwarb der Bw von seinen Eltern die ihnen gehörigen Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile (siehe Pkt. Zweitens 1) des Übergabevertrages). Gleichzeitig übertrug AM ihren Gewerbebetrieb "Frühstückspension und Appartements" unter Fortführung der Buchwerte als Gesamtsache an den Bw (siehe Pkt. Zweitens 2) des Übergabevertrages).

Für die übergebenen Liegenschaften bestanden folgende Einheitswerte:

- a) S 1.000.000,-- für das Grundstück 100/3 mit dem Haus A,
- b) S 117.000,-- für das unbebaute Grundstück 100/2 (jeweils dem Alleineigentümer OM zugerechnet),
- c) S 1.129.000,-- für das Grundstück 100/4 mit dem Haus B (Zurechnung an OM und AM je zur Hälfte).

Für den Vorgang AM an den Bw wurde vom Finanzamt Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Die Schenkung wurde gemäß § 15a ErbStG steuerfrei behandelt.

Für den Erwerb der Grundstücke vom Vater wurde Grunderwerbsteuer und für den die Gegenleistung übersteigenden Teil Schenkungssteuer vorgeschrieben. Strittig ist nun, ob diesem Schenkungsvorgang ebenfalls die Steuerbefreiung gemäß § 15a ErbStG zukommt.

Gegen den angefochtenen Bescheid wurde Berufung erhoben und zwar mit folgender Begründung:

"Die an den Bw von seinen Eltern geschenkten Liegenschaften waren immer zur Gänze betrieblich genutzt, abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum lag ertragsteuerlich dementsprechend zu 100% wirtschaftliches Eigentum vor, auch der Einheitswert des Betriebsvermögens wurde in der Vergangenheit zur Gänze bei AM – auch hinsichtlich der zivilrechtlich OM gehörenden Liegenschaftsanteile – festgestellt. Die Grundstücksart im Sinne des BewG ist bei beiden EZ's 'Betriebsgrundstück'. Hinsichtlich der bis zum Übergabestichtag OM gehörenden Liegenschaft bzw. Liegenschaftsanteile handelt es sich daher ebenfalls um einen Betrieb bzw. Anteil an einem Betrieb im Sinne des § 15a ErbStG. Die Absicht dieser

Gesetzesnorm ist, die Übertragung von Kleinbetrieben bis zum einem EW von S 5.000.000,-- beim Erwerber steuerlich zu entlasten. Da der Übernehmer den Betrieb in gleichem Umfang fortführt, können die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse in der Vergangenheit zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis führen, das sich ergeben hätte, wenn in der Vergangenheit zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum ident gewesen wären."

Das Finanzamt erließ in der Folge eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, worin darauf verwiesen wurde, dass der Betrieb "Frühstückspension und Appartements" von AM allein geführt wurde.

Dagegen begehrte der Bw rechtszeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und brachte ua ergänzend vor:

"Die früher im zivilrechtlichen Eigentum von OM gestandenen Liegenschaftsanteile wurden gem § 24 BAO in der Vergangenheit seit jeher als wirtschaftliches Eigentum von AM, und dementsprechend als einheitliches Einzelunternehmen behandelt. Auch bei der Festsetzung des Einheitswertes des Betriebsvermögens (und der früher daraus resultierenden Gewerbekapitalsteuer) wurden diese Liegenschaften seitens der Finanzbehörde gem. § 24 (2) BAO als einheitliches Einzelunternehmen AM behandelt. Im Zuge einer früheren Betriebsprüfung wurde von der Finanzbehörde eine schriftliche Erklärung von OM dafür verlangt, dass es sich bei der zivilrechtlich ihm gehörenden Liegenschaft bzw. dem Liegenschaftsanteil um wirtschaftliches Eigentum seiner Gattin handelt. Wenn daher in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung ausgeführt wird, die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG sei nur anwendbar, wenn Sonderbetriebsvermögen in Verbindung mit einem Anteil an einem Betrieb übergeht, so stellt sich im vorliegenden Fall diese Frage überhaupt nicht, weil in abgabenrechtlicher Betrachtungsweise ein einheitliches Einzelunternehmen übergeben wurde. Wir sind daher der Ansicht, dass im vorliegenden Fall § 15a ErbStG auch für die zivilrechtlich von OM auf den Bw übergebenen Liegenschaften anzuwenden ist. Die gegenteilige Behandlung im Bescheid vom 31.05.2001 stellt eine nunmehrige plötzliche Abkehr von der von der Finanzbehörde selbst geforderten wirtschaftlichen Betrachtung dar."

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Mit Art. IX Z 4 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, wurde § 15a ErbStG mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 in das ErbStG eingefügt. Damit wurde für den Erwerb von Todes wegen oder unter Lebenden von Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften eine umfängliche Befreiungsbestimmung geschaffen.

§ 15a ErbStG lautet:

"(1) 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, bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365 000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftszielung 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.

(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 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, 3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z 2 und 3 angeführten Ausmaß.

(4) Der Freibetrag steht 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.

(5) Die Steuer ist 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.

(6) Abs. 5 gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBI. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein im Abs. 5 angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

(7) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzugeben. "

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 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."

Die Mutter übergab eine Liegenschaftshälfte und den Betrieb an den Sohn. Dieser Vorgang ist gemäß § 15a ErbStG steuerfrei. Im konkreten Berufungsverfahren ist zu prüfen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auch auf die Übertragung der Liegenschaften vom Vater auf den Sohn anwendbar ist.

Tatbestandsvoraussetzung 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.

Begünstigt ist ferner nur die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben, die der Einkunftszielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen. Auf Seiten des Zuwendenden müssen daher Gewinneinkünfte vorliegen.

Im konkreten Fall ist unbestritten, dass OM als Geschenkgeber nur nichtselbständige und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog. Auch wenn Vermögenselemente bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung der Betriebsinhaberin berücksichtigt wurden, so ändert es nichts daran, dass der Erwerbsvorgang vom Vater die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG nicht erfüllt.

Die einkommensteuerliche Beurteilung ist unabhängig von der erbschaftssteuerlichen Vorgangsweise, weil Einkommensteuer und Erbschaftssteuer unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und infolgedessen unterschiedliche ausgestaltet sind (vgl. VwGH 05.08.1993, 88/14/0060).

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 als Erbanfallsteuer entspricht. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 1 ErbStG Rz 4f). Es ist sohin für jeden einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand der Steuerbefreiungen gemäß §§ 15, 15a ErbStG vorliegt.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26. 01. 1995, 94/16/0058, zu den §§ 11, 15 ErbStG (Erwerbsvorgänge von derselben Person !) nachstehende Rechtsansicht vertreten:

Jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen

Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Daran ändert auch nichts die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG, da diese Bestimmung lediglich die Berechnung der Steuer dient, über den Steuertatbestand aber keine Aussage trifft. Bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen ist die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen (vgl. VwGH 26. 01. 1995, 94/16/0058).

Im gegenständlichen Fall ist ergänzend festzuhalten, dass das Auseinanderklaffen von Betriebsinnehabung und zivilrechtlichem Eigentum bislang kein Hindernis für die Ausübung des Gewerbes war. Damit kann aber die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums vom Vater an den Bw ebenfalls keine unabdingbare Voraussetzung für die Fortführung des Betriebes sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 27. Mai 2003