

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GM, in W., vom 9. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 20. April 2001 betreffend Schenkungssteuer entschieden:.

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerberin (Bw) wurde aufgrund des Notariatsaktes vom 10. Oktober 2000 die Liegenschaft L. von ihren Eltern, MS und RS, übergeben. Weiters wurde in diesem Notariatsakt erklärt, dass die genannte Liegenschaft zum Betriebsvermögen des im Firmenbuch nicht protokollierten Gewerbebetriebes P., welche die Bw ebenfalls von ihrem Vater als Alleininhaber dieses Betriebes übernommen hatte, gehört. Für den Erwerbsvorgang vom Vater wurde keine Schenkungssteuer vorgeschrieben, da hier die Verbindlichkeiten den steuerrechtlich maßgeblichen Wert der Aktiva überstiegen und somit von einem entgeltlichen grunderwerbsteuerpflichtigen Geschäft ausgegangen wurde.

Hinsichtlich des Erwerbsvorganges von der Mutter wurde für den entgeltlichen Teil Grunderwerbsteuer sowie hinsichtlich des unentgeltlichen Teils mit Bescheid vom 20. April 2001 Schenkungssteuer von EUR 1.366,61 (18.805,00 S) festgesetzt.

Gegen die Vorschreibung von Schenkungssteuer richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Im gegenständlichen Fall handle es sich um eine gemischte Schenkung, weshalb sowohl Grunderwerbsteuer als auch Schenkungssteuer vorgeschrieben worden sei. Die Bemessung für die Schenkungssteuer betrage nach Abzug des Freibetrages nach § 14 Abs 2 ErbStG 375.000,00 S. Die Steuer nach § 8 Abs 1 sei in der Steuerklasse I unter Anwendung des Tarifes von 3% mit 11.265,00 S zuzüglich der Steuer nach § 8 Abs 4 ErbStG von 7.540,00 S, sohin mit 18.805,00 S festgesetzt worden. Zusätzlich wird beantragt, den Freibetrag gemäß § 15a ErbStG anzusetzen, da die Voraussetzungen des § 15a ErbStG vorlägen. Die Geschenkgeber hätten das 55. Lebensjahr bereits vollendet, die Zuwendung erfolge an eine natürliche Person, bei dem übertragenen Betrieb handle es sich um die P. und die Einkünfte daraus würden den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2001 wies das Finanzamt das gegenständliche Berufungsverfahren mit der Begründung, die Betriebsliegenschaft sei bis zur Übergabe je zur Hälfte im grundbürgerlichen Eigentum der Übergeber gewesen, der Gewerbebetrieb P. jedoch lediglich im Alleineigentum des Vater der Bw gestanden, ab, da die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nur dann zutreffe, wenn auch ein Betrieb (mind. 25%) mitübergeben werde.

Im dagegen vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebrachten Vorlageantrag vom 6. August 2001 wiederholte die Bw ihre Argumente für die Zuerkennung des Freibetrages nach § 15a ErbStG.

#### ***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 Rechtes. 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 der 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, BgBl. 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 anzuzeigen.“

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 hinzu, 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 die

*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 konkreten Berufungsverfahren ist zu prüfen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auf die Übertragung der im Betriebsvermögen des väterlichen Betriebes befindlichen jedoch im zivilrechtlichen Eigentum der Mutter der Bw stehenden Liegenschaftshälften anzuwenden 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.

Daraus geht hervor, dass der Gesetzgeber nur die Erwerbsvorgänge begünstigen wollte, in denen der Geschenkgeber Betriebsinhaber oder Gesellschafter war.

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

Im konkreten Fall ist unbestritten, dass die Mutter der Bw hinsichtlich des übergebenen Betriebes keine gewerblichen Einkünfte bezog. Selbst wenn ihr gehörige Vermögensbestandteile (die berufungsgegenständliche Liegenschaftshälfte) bei der Gewinnermittlung des Gatten berücksichtigt wurden, so ändert es nichts daran, dass der Erwerbsvorgang der Bw von ihrer 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 infolgedessen unterschiedlich ausgestaltet sind (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 5. August 1993, ZI. 88/14/0060).

Der Wortlaut des § 15a ErbStG lässt keinen Raum dafür, mehrere (wenn auch gleichzeitig stattfindende) Erwerbsvorgänge von verschiedenen Personen zusammenzufassen. Eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts ist 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, ZI. 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 der 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, ZI. 94/16/0058).

Gegenstand der berufungsgegenständlichen Zuwendung an die Bw durch deren Mutter ist lediglich die Hälfte eines betrieblich genutzten Grundstückes. Da die Übergeberin selbst nicht Betriebsinhaberin oder Gesellschafterin ist und auch keine gewerblichen Einkünfte aus dem oben genannten Betrieb erzielt, sind die in § 15a ErbStG normierten Voraussetzungen nicht erfüllt.

Der im Rahmen des Schenkungssteuerbescheides ermittelte steuerlich maßgebende Wert der Grundstücke (377.000,00 S) wurde irrtümlich um den falschen Freibetrag von 1.500,00 S gekürzt. Da es sich im Gegenstandsfall nicht um eine Besteuerung gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 ErbStG handelt, ist § 14 Abs. 2 ErbStG nicht einschlägig. Bei der Berechnung der Steuer ist von einer Person der Steuerklasse I auszugehen und somit ein Freibetrag von 30.000,00 S zu gewähren (§ 14 Abs 1 Z 1 ErbStG). Daraus ergibt sich ein steuerpflichtiger Erwerb von 347.000,00 S, von dem gemäß § 8 Abs 1 ErbStG 3 % vom steuerpflichtigen Erwerb sohin 10.410,00 S zu entrichten sind. Unter Hinzurechnung des Zuschlages gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von 2% vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke im Betrag von 377.000,00, somit 7.540,00 S, errechnet sich die Schenkungssteuer für den berufungsgegenständlichen Erwerbsvorgang mit EUR 1.304,48 (17.950,00 S).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 29. September 2005