



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch R., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. Jänner 2002, St.Nr.XY betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 (1) ErbStG wird festgesetzt mit d.s. 6 % von einer Bemessungsgrundlage von 95.138,19 € (1,309.130,00 S)	5.708,31	€
Die Schenkungssteuer gemäß § 8 (4) a ErbStG wird festgesetzt mit d.s. 2 % von einer Bemessungsgrundlage von 52.659,46 € (724.610,00 S)	1.053,17	€
somit insgesamt	6761,48	€

Soweit durch diesen Bescheid eine Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

Zu Ihrer Information wird mitgeteilt, dass der in Euro festgesetzte Abgabebetrag S 93.040,00 entspricht.

## Entscheidungsgründe

Mit in Form eines Notariatsaktes gekleideten Schenkungsvertrag vom 30. Dezember 2000 schenkte und übergab Herr G.A. seiner Tochter C.A., der Bw., sein in seinem Alleineigentum stehendes nicht protokolliertes Einzelunternehmen "Hotel und Gastgewerbe" mit dem Standort in B.. Zu diesem Unternehmen gehören insbesondere die ebenfalls im Alleineigentum des Übergebers stehenden Liegenschaften EZ.X mit einem Einheitswert von S 2,556.000,00 und EZ.Y mit einem Einheitswert von S 1,815.000,00.

Als Gegenleistung für die gegenständliche Schenkung räumte die Bw. dafür gemäß Punkt achtens des gegenständlichen Schenkungsvertrages dem Geschenkgeber, ihrem Vater, auf dessen Lebensdauer das Fruchtgenussrecht am gesamten Schenkungsobjekt, sohin auch auf die unternehmenszugehörigen Liegenschaften mit den darauf errichteten Baulichkeiten und darin befindlichen Räumlichkeiten, einschließlich der eigengenutzten ein.

Ausdrücklich wurde dazu vertraglich festgehalten: *"Aufgrund dieses eingeräumten Fruchtgenusses am Schenkungsobjekt verbleibt in steuerlicher Betrachtungsweise das so genannte wirtschaftliche Eigentum beim Geschenkgeber".*

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 11. Oktober 2001 wurde dem Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien neben den Teilwerten des Anlagevermögens in Höhe von S 500.000,00 und der Übernahme von Darlehen in Höhe von S 1,938.358,45 bekannt gegeben, dass ein Betrag von insgesamt S 1,406.051,82 für das Fruchtgenussrecht anzusetzen sei.

Das Finanzamt erblickte in diesem Rechtsgeschäft eine gemischte Schenkung und schrieb neben einer Grunderwerbsteuer mit dem bekämpften Bescheid ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 1,309.130,00 Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von S 78.548,00 (das entspricht € 5.708,31) vor.

In der dagegen eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass für die gegenständliche schenkungsweise Betriebsübergabe der Freibetrag gemäß § 15 a ErbStG zu gewähren sei.

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

Gemäß § 15 a Abs. 1 ErbStG in der gültigen 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 fünf Millionen Schilling (Freibetrag) steuerfrei.

Entsprechend dieser Gesetzesstelle sind unentgeltliche Betriebsübergaben bis zu einem Freibetrag von S 5.000.000,00 von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Begünstigt sind gemäß Abs. 2 Z. 1 jedoch nur Betriebe, "die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dienen".

Die Anwendung des § 15 a ErbStG setzt nach dessen eindeutigen Wortlaut voraus, dass ein inländischer Betrieb oder inländischer Teilbetrieb, der der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dient, übergeben wurde.

Im Berufungsfall ist unbestritten, dass der Vater der Bw. dieser sein in seinem Alleineigentum stehendes Einzelunternehmen mit Schenkungsvertrag vom 30. Dezember 2000 übertragen und dass der Übergeber, Herr G.A. zu diesem Zeitpunkt das 55. Lebensjahr bereits vollendet hat.

Diese Betriebsübergabe würde somit den Bestimmungen des § 15 a Abs. 1 ErbStG entsprechen.

Gemäß Punkt achtens des Schenkungsvertrages räumte jedoch die Bw. als Gegenleistung dafür ihrem Vater, dem Geschenkgeber, auf dessen Lebensdauer das Fruchtgenussrecht am **gesamten Schenkungsobjekt** ein.

Unter Fruchtgenuss ist nach § 509 ABGB das Recht zu verstehen, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen. Es ist somit das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache, wobei der Eigentümer der mit dem Fruchtgenuss belasteten Sache von dessen Verwaltung ausgeschlossen ist. Für den Berufungsfall bedeutet das, dass die Bw. das wirtschaftliche Eigentum an dem gesamten Betrieb dem Geschenkgeber auf unbestimmte Zeit zur Verfügung gestellt hat.

Gemäß § 15 a Abs. 5 ErbStG 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 Freibetrag gemäß § 15 a Abs. 1 ErbStG kann daher nicht zur Anwendung kommen, wenn der Betriebsinhaber den Betrieb zwar überträgt, sich aber den Fruchtgenuss vorbehält. Denn Gegenstand der Betriebsübergabe ist in diesem Fall zwar ein Betrieb, der bis zur Übertragung der Einkünfteerzielung gedient hat, doch erfüllt der Erwerber durch die Einräumung des Vorbehaltsfruchtgenusses zugunsten des Übergebers nicht mehr die Voraussetzung der Betriebsfortführung im Sinne des § 15 a Abs. 5 ErbStG (siehe Doralt, Erbschafts- und Schenkungssteuerbefreiung bei verpachteten Betrieben, RdW 2004/284).

Im Berufungsfall wurde mit dem gegenständlichen Schenkungsvertrag zwar das Einzelunternehmen mit Hotel und Gastgewerbe mit dem Standort in B. an die Bw. übergeben, doch hat diese unmittelbar darauf den Betrieb in Form des unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes an ihren Vater als alleinigen und ausschließlichen Betriebsinhaber auf dessen Lebensdauer und somit auf unbestimmte Zeit weitergegeben, sodass dadurch, wie in Punkt achtens des Schenkungsvertrages festgehalten, das wirtschaftliche Eigentum beim Geschenkgeber "verblieben" ist.

Dementsprechend war auch der Bw. selber keine Möglichkeit einer Betriebsfortführung gegeben.

Gemäß § 8 Abs. 4 lit a ErbStG erhöht sich bei einer Zuwendung von Grundstücken die sich nach den Abs. 1 und 2 oder nach dem Abs 3 ergebende Steuer bei Zuwendungen an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Zuwendenden um 2 vH des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke.

Unbestritten ist im Berufungsfall, dass die Bw. zwei Grundstücke erhalten hat und dass das Eigentumsrecht für die übergebenen Grundstücke bereits grundbücherlich überschrieben wurde.

Wie sich aus dem Text des § 8 Abs. 4 ErbStG ("Die sich ... ergebende Steuer erhöht sich ...") wie auch aus dem Umstand, dass ein einheitlicher Erwerbsvorgang im Sinne des § 2 bzw. § 3 ErbStG der Steuer unterzogen wird, ergibt, ist der Zuschlag des § 8 Abs. 4 ErbStG keine selbständige Abgabe; vielmehr ist die nach den einzelnen Bestimmungen insbesondere des § 8 ErbStG ermittelte Steuer eine einheitliche Abgabe. Im Abgabenrecht besteht dabei der Grundsatz, dass in diesem Bereich eine "Teilrechtskraft" nicht eintreten kann (vgl. *Fellner*, Erbschafts- und Schenkungssteuer<sup>10</sup>, § 8 ErbStG Tz. 39).

Bemessungsgrundlage für den Steigerungsbetrag ist nach dieser Gesetzesstelle der Wert der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke. Bei einer gemischten Schenkung ist hinsichtlich der Erhöhung davon auszugehen, dass sie nur für den Teil des Erwerbsvorganges zu entrichten ist, für den nicht bereits Grunderwerbsteuer zu entrichten war.

Im angefochtenen Bescheid ist eine Vorschreibung gemäß § 8 Abs. 4 lit a ErbStG für die übergebenen Grundstücke jedoch unterblieben.

Da der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch in der Begründung ihre Anschauung an Stelle jene der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung

abändern darf, war für die Bemessung der Schenkungssteuer der Zuschlag gemäß § 8 Abs. 4 lit. a ErbStG mit zu erheben.

Die Bemessungsgrundlage für den Zuschlag errechnet sich wie folgt:

gesamter Einheitswert		4,371,000,00	S
abzüglich anteilige Gegenleistung	-	3,646.389,00	S
		724.611,00	S

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen und der Bescheid abzuändern wie im Spruch erfolgt.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Wien, am 11. April 2005