



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, vertreten durch Dr. Ehgartner Steuerberatungs KEG, 8530 Deutschlandsberg, Untere Schmiedgasse 4-6, vom 12. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. März 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 29. November 2004 übertrugen X.u.Y.M. die ihnen zur Hälfte gehörige Liegenschaft EZ X. an ihren Sohn M.. und ihre Schwiegertochter Eva. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Gewerbebetrieb, das Gasthaus R., das gleichzeitig an den Sohn übergeben wurde. Als Gegenleistung wurde den Übergebern ein Wohnrecht mit freier Verpflegung und gegebenenfalls die Erbringung von Pflegeleistungen eingeräumt.

Das Finanzamt stellte fest, dass der Gewerbebetrieb im Alleinbesitz der Mutter stand und ermittelte die Höhe der Gegenleistungen als über dem dreifachen Einheitswert gelegen, weshalb es bei diesem Erwerb nur zur Vorschreibung von Grunderwerbsteuer kam. Bei allen anderen Erwerbsvorgängen zwischen dem Vater und dem Sohn und zwischen der Schwiegertochter und den Schwiegereltern kam es zu gemischten Schenkungen und damit zur Vorschreibung von Schenkungs- und Grunderwerbsteuer. So erließ das Finanzamt am 16. März 2005 neben einem Grunderwerbsteuerbescheid von 169,21 € auch einen Schenkungssteuerbescheid von 326,12 € an den Sohn, den Berufungswerber, im Folgenden

kurz Bw. genannt. Diese Vorschreibung betraf nur den Erwerb des Liegenschaftsanteiles im Ausmaß von einem Viertel vom Vater.

Gegen diese Vorschreibung der Schenkungssteuer wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass die Übergeberin erwerbsunfähig geworden sei und den Betrieb nicht fortführen konnte. Unter Vorlage eines Bescheides über die Gewährung einer Erwerbsunfähigkeitspension wurde beantragt, dass die Befreiung nach § 15a ErbStG zu gewähren und der Bescheid aufzuheben sei.

Nach ergänzenden Ermittlungen hinsichtlich des Berufungsbegehrens erging schließlich am 20. Juli 2005 eine abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes, worin begründet wurde, dass der Übergeber nur Eigentümer des halben Liegenschaftsanteiles war, nicht jedoch Eigentümer oder Miteigentümer des Betriebsvermögens. Da die Erwerbsvorgänge nicht zusammenzufassen seien, sei bei jedem einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand nach § 15a ErbStG vorliege, was beim Erwerbsvorgang zwischen Vater und Sohn nicht gegeben sei. Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und begründet, dass die Liegenschaft mit 75% im Anlageverzeichnis enthalten sei und nur zu 25% privat genutzt werde. Im Ausmaß des betrieblich genutzten Teiles sei nach der Intention des § 15a ErbStG die Befreiung anzuwenden und wurde auf einen Erlass des Finanzministeriums vom 19. Mai 2003 verwiesen. Weiters wurde ausgeführt, dass die Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EStG diene, weshalb die Befreiung anzuwenden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob die Steuerbefreiung nach § 15a ErbStG für den Erwerb eines betrieblich genutzten Grundstücksanteiles auch dann anzuwenden ist, wenn der Geschenkgeber und Eigentümer dieses Liegenschaftsanteiles nicht auch der Übergeber des Betriebes ist.

Gegenstand der Schenkungssteuer ist der unentgeltliche Übergang von Vermögen. Jeder einzelne, einen Tatbestand iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327). Daher ist jeder Vermögensübergang einzeln zu betrachten und sind die Befreiungsbestimmungen separat in Anwendung zu bringen (VwGH 26.1.1995, 94/16/0058). Dem steht auch nicht entgegen, dass die steuerlichen Auswirkungen der unterschiedlichen Erwerbsvorgänge zwischen Mutter – Sohn und Vater - Sohn zwar bescheidmäßig getrennt, letztlich aber unter einer Steuernummer zusammengefasst verbucht worden sind. Sind im zuletzt zitierten VwGH Erkenntnis die einzelnen Erwerbe zwischen dem jeweils gleichen Geschenkgeber und –empfänger als

einzelne Tatbestände betrachtet worden, muss dies umso mehr gelten, wenn - wie in diesem Fall – zwei verschiedene Personen Zuwendungen tätigen und müssen die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung für jeden dieser Erwerbsvorgänge getrennt geprüft werden.

§ 15a ErbStG lautet auszugsweise:

"(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 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.

(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.“

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. Die Frage der Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG stellte sich hier aber nicht, weil die Höhe der Gegenleistungen eine Schenkung ausschloss. Im konkreten Berufungsverfahren ist nun zu prüfen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auch bei der Übertragung des Liegenschaftsanteiles vom Vater an den Sohn anwendbar ist. Tatbestandsvoraussetzungen 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. Dass das begünstigungsfähige Vermögen, der Betrieb, nicht dem Geschenkgeber des Liegenschaftsanteiles zuzurechnen war, ergibt sich aus dem Sachverhalt und wird vom Bw. nicht bestritten. Wenn auch der dem Bw. übergebene Liegenschaftsanteil von der Mutter zum Teil betrieblich genutzt wurde und der Erzielung von Einkünften aus einem Gewerbebetrieb diente, fehlt es am Tatbestandsmerkmal, dass der geschenkgebende Vater selbst (Mit)Unternehmer ist.

Ergibt sich schon grundsätzlich aus dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, dass jeder Erwerb für sich zu betrachten ist und die Befreiungsbestimmungen der § 14 ff. ErbStG separat anzuwenden sind, so lässt auch die Textierung des § 15a ErbStG keine davon abweichende Auslegung zu. Mehrere Erwerbsvorgänge verschiedener Personen können für die Anwendung des § 15a ErbStG nicht zusammengefasst werden (siehe die in Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 15a, Rz 2, zitierten UFS-Entscheidungen).

Werden daher Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und eine Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten (Eltern) an ein Kind übergeben, ist also der Vater nicht Mitunternehmer, ist der Erwerb des Hälftenanteils der Liegenschaften vom Vater nicht nach § 15a ErbStG befreit. Der Umstand alleine, dass das von der Mutter übergebene Grundstück betrieblich genutzt worden ist und die Liegenschaft anteilig im Betriebsvermögen war, ist nicht ausreichend um hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG zu erfüllen.

Der Bw. verweist auf eine Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. Mai 2003 (SWK 1/2005, 39). Der veröffentlichte Text lautet: „Anfrage: Ein inländischer

Kleinbetrieb soll dem Sohn geschenkt werden. Auf dem Grundstück, auf dem sich der Betrieb befindet, stehen zwei getrennte Gebäude. In einem befindet sich der Betrieb, das andere ist ein Wohnhaus. Der (gemeinsame) Einheitswert lautet auf gemischt genutztes Grundstück. Es ist geplant, den Betrieb und 30% des Grundstückes dem Sohn zu schenken. 30% entsprechen dem Anteil der betrieblich genutzten Räume. Beurteilung: Der Freibetrag des § 15a ErbStG gilt auch für Grundstücke (bzw. Grundstücksteile), die sich in dem inländischen Betrieb befinden, der der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EstG 1988 dient. Voraussetzung ist somit, dass die Grundstücksteile in die Bilanz des übergebenen Betriebes aufgenommen wurden.“

Aus diesem Inhalt ergibt sich, dass sich aus der Beantwortung für die Argumentation des Bw. schon aus diesem Grund nichts gewinnen lässt, weil die Anfrage auf einen anderen Sachverhalt abzielt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 26. August 2008