



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 14. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. April 2007 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 12.2.2007 übertrugen die Ehegatten Friedrich und Theresia J die ihnen je zur Hälfte gehörigen Liegenschaften EZ 20 Grundbuch M und die EZ 33 Grundbuch H an den Berufungswerber; weiters übertrug Frau Theresia J dem Berufungswerber den von ihr am Standort Hu geführten landwirtschaftlichen Gewerbebetrieb Eierfarm.

Die Übergabe des Gewerbebetriebes erfolgte mit allen Aktiven und Passiven unter Zugrundelegung der Bilanz 2007; die Übergabe der Landwirtschaft und des Wohnhauses erfolgte gegen Duldung und Leistung gewisser Wohnungs- und Ausgedingsrechte zugunsten der Übergeber auf deren beider Lebensdauer, weiters für den Fall und die Dauer von Krankheit und Altersgebrechlichkeit die ordnungsgemäße Pflege und Besorgung von Haushaltarbeiten. Die Gewährung der Steuerbefreiungen nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz und § 15a ErbStG wurden beantragt.

Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens beträgt 10.973,60 €, der des übersteigenden Wohnungswertes 24.100,00 €, der des Betriebsgrundstückes 53.100,00 €.

Das Finanzamt setzte mit den angefochtenen Bescheiden folgende Abgaben fest:

- a) Grunderwerbsteuer für den Erwerb des sonstig bebauten Grundstückes von Friedrich J von der anteiligen Gegenleistung (anteiliger Kapitalwert der ausbedungenen Rechte – die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens blieb steuerfrei gemäß NeuFÖG),
- b) Schenkungssteuer für den Erwerb des Hälftenanteiles des Betriebsgrundstückes von Friedrich J (unter Ansatz des 3-fachen halben Einheitswertes) und
- c) Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Theresia J (die anteilige Gegenleistung für den entgeltlichen Grundstückserwerb wurde aus einer Verhältnisrechnung ermittelt; die Begünstigungen nach NeuFÖG wurden berücksichtigt).

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Der Berufungswerber habe den elterlichen Betrieb mit 28.2.2007 übernommen, seine Eltern seien je zur Hälfte Eigentümer sämtlicher Liegenschaften gewesen.

Bei der Festsetzung der Schenkungssteuer zwischen Vater und Sohn wurde nicht berücksichtigt, dass auch Bankschulden für die seinerzeitige Gebäudeerrichtung und den Umbau zu übernehmen waren. Der entsprechende Hälftenanteil der Bankschulden betrug 134.692,62 €. Die Abgabenfestsetzung sei daher entsprechend zu berichtigen.

Über Ersuchen des Finanzamtes gab der Berufungswerber Folgendes an:

Die Übergabe der Landwirtschaft und des Gewerbebetriebes erfolgten per 1.3.2007. Die Bankschulden haben insgesamt 250.762,09 € betragen, die verbücherten Schulden beziehen sich auf das Darlehen mit einem aktuellen Stand zum Übergabezeitpunkt in Höhe von 7.795,61 € und stammen aus dem Jahr 2000, das Darlehen wurde vom Vater des Übernehmers aufgenommen. Es sei nicht unlogisch, wenn wie im vorliegenden Fall, Betriebsvermögen übergeben wird, dass der Freibetrag für den gesamten betrieblichen Einheitswert, somit für beide Eigentümer, berücksichtigt wird. Gemäß § 15a Abs. 2 ErbStG zählen inländische Betriebe zum begünstigten Vermögen. Da das Grundvermögen zu 100 % als Betriebsvermögen diente, ist auch der Einheitswert zur Gänze bei der Berechnung der Begünstigung zu berücksichtigen. Eine Begünstigung kann daher auch für Herrn Friedrich J in Anspruch genommen werden, da er als Hälften-eigentümer der Liegenschaften auch als Beteiligter am Unternehmen angesehen werden kann.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die angeführten Bescheide (vgl. oben, a – c) ab.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird ergänzend ausgeführt:

Die Eltern des Berufungswerbers seien je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaften gewesen. Zum einen wurde eine Landwirtschaft betrieben, zum anderen eine gewerbliche Eierfarm. Insoweit seien die zugehörigen Grundstücke Betriebsgrundstücke.

Die Bestimmung des § 15a ErbStG räume unter bestimmten Voraussetzungen eine Begünstigung ein. Der Hintergrund dieser Bestimmung sei eindeutig darin zu suchen, dass die Fortführung von Betrieben erleichtert werden solle. Gerade im Bereich von Kleinbetrieben sei dies gewünscht, um einen Anreiz zu schaffen, die junge Generation ermutigt werden solle, durch steuerliche Erleichterung (elterliche) Betriebe zu übernehmen und auch fortzuführen. Gegenstand des Verfahrens und Tatsache sei, dass das Grundvermögen zu 100 % Betriebsvermögen darstellte und als solches übertragen wurde. Es sei verfassungsmäßig bedenklich, einen Vorgang unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob ein oder mehrere Eigentümer vorhanden seien. Die Zielsetzung des Gesetzgebers scheine eindeutig, um die Betriebsübernahmen zu erleichtern. Die Differenzierung bei einem 100 %-igen Betriebsvermögen dahingehend, wie viele Eigentümer vorhanden seien, sei sinnwidrig, da ja der Übernehmer und Betriebsfortführer begünstigt werden solle und nicht der Übergeber. Eine andere Auslegung könne nur dann zulässig sein, wenn Teile des Grundvermögens einem weiteren Eigentümer zuzurechnen seien und nicht betrieblich genutzt werden. Dies würde auch der Zielsetzung, Betriebsübernahmen und -fortführungen zu erleichtern, am ehesten entsprechen.

Die Interpretation der gesetzlichen Bestimmung, ganz besonders einer sehr zielgerichteten Begünstigung verlange eine Hinterfragung dahingehend, ob damit der Zielsetzung des Gesetzgebers entsprochen werde. Eindeutige Zielsetzung der Norm sei es aber, die Betriebsübernahme und auch die Fortführung zu animieren und zu erleichtern.

Bei der von der Finanzbehörde angewandten Betrachtungsweise ergeben sich unterschiedliche Ergebnisse auch dann, wenn ein Einzelunternehmen, bei dem alle Wirtschaftsgüter zu 100 % betrieblich genutzt werden, übertragen werde und in einem Fall der Grundeigentümer, im anderen Fall zwei Grundeigentümer vorhanden seien. Da es sich im gegenständlichen Fall bei den Übergebern um Ehegatten und um die Eltern des Übernehmers handle, sei nicht nachvollziehbar, warum eine derartige Differenzierung gerechtfertigt sein solle. Dies scheine verfassungsrechtlich bedenklich und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprüchlich und dem Fördergedanken abträglich.

Daher werde beantragt, für die Übertragung des Hälftenanteiles von Friedrich J auch die Bestimmung des § 15 ErbStG anzuwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Berufungsbehörde ist in Übereinstimmung mit dem Inhalt des Übergabsvertrages und den Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Übergeber waren jeweils zur Hälfte Eigentümer der Landwirtschaft mit der Adresse Hu in

W. Die Landwirtschaft wurde mit Übergabsvertrag vom 12.2.2007 an den Berufungswerber übertragen.

Außerdem übertrug die Mutter des Berufungswerbers diesem den ebenfalls am Standort Huf geführten Gewerbebetrieb Eierfarm mit allen Aktiven und Passiven laut Bilanz zum 31.12.2006. Die Übergeberin hat, wie das Finanzamt erhoben und auch in der Berufungsvorentscheidung festgestellt hat, diesen Betrieb seit 30.4.2000 als Alleinunternehmerin betrieben.

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG 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 365.000,00 € (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.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer knüpft an Rechtsvorgänge an (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064), daher tritt die im Steuerrecht 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 des Berufungswerbers, es lägen für die Übertragung der Liegenschaftshälfte vom Vater auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Voraussetzungen für die Befreiung nach § 15a ErbStG vor, nicht gefolgt werden.

Werden Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und eine Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten (Eltern) an ein Kind übergeben, ist also wie im vorliegenden Fall der Vater kein Mitunternehmer, so steht sein Hälftenanteil an der Liegenschaft nicht im Zusammenhang mit dem übertragenen Betriebsvermögen und der Erwerb des Hälftenanteils der Liegenschaft ist nicht nach § 15a ErbStG befreit.

Im Übergabsvertrag vom 12.2.2007 wurden zwei getrennt voneinander zu beurteilende Rechtsvorgänge vereinbart, einerseits die Übergabe einer Liegenschaftshälfte und eines Betriebes von der Mutter des Berufungswerbers, andererseits die Übergabe einer Liegenschaftshälfte vom Vater.

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 des Übergebers müssen daher entweder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb vorliegen. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Übergeber nur nichtselbständige und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog (der Vater des Übergebers hat selbst in der Eingabe vom 8.5.2001 an das Finanzamt G angegeben, dass er ab Mai 2000 nur mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht).

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).

Was den beantragten Abzug von Kreditverbindlichkeiten betrifft, ist davon auszugehen, dass diese Betriebsverbindlichkeiten sind (sie sind in der Bilanz als solche ausgewiesen) und aus diesem Grund vom Berufungswerber keine Verbindlichkeiten des Übergebers übernommen wurden.

Den verfassungsrechtlichen Bedenken ist Folgendes entgegenzuhalten:

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.

Aus der Anknüpfung an bestimmte Einkunftsarten des Geschenkgebers bzw. Erblassers kann nach ho. Ansicht keine Verfassungswidrigkeit abgeleitet werden.

Linz, am 24. Juni 2010