



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3556-W/02

Vordere Zollamtsstraße 7
1030 Wien

Fax: 0 502 503 1999

Referent:
Stetter
Telefon: 0 502 503/1275
eMail: leopold.stetter@bmf.gv.at
DVR: 2108837

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn G.G., inW., gegen den Bescheid vom 5. April 2002 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Mit Übergabsvertrag vom 20. April 2001 hat Herr O.G. seinen Tischlereibetrieb an seinen Sohn Herrn G.G., dem Berufungswerber, übergeben. Weiters haben Herr O.G. und Frau M.G. das diesen je zur Hälfte gehörende Grundstück an ihren Sohn, dem Berufungswerber,

übergeben. Frau M.G. bezog als Pensionistin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Einheitswert dieses Grundstückes beträgt als Geschäfts- und Betriebsgrundstück S 1.333.000,00.

Die Erwerbsvorgänge vom Vater an den Berufungswerber wurden gemäß § 15a ErbStG als schenkungssteuerfrei behandelt. Für den Erwerb von Frau M.G. wurde dem Berufungswerber neben einer Grunderwerbsteuer für den die Gegenleistung übersteigenden Teil mit Bescheid vom 5. April 2002 eine Schenkungssteuer in der Höhe von S 116.400,00 (entspricht € 8.459,12) vorgeschrieben.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid wurde eine Berufung eingebracht, in welcher vorgebracht wurde, dass sich die Begünstigungsfähigkeit von Betriebsvermögen bezüglich der Anwendung des § 15a ErbStG nach der einkommensteuerlichen Zuordnung entscheide. Hinsichtlich der Zurechnung von Wirtschaftsgütern sei im Bereich des Einkommensteuergesetzes auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen. § 15a ErbStG soll eine Begünstigung für die Fortführung von Betriebsvermögen darstellen und es seien Wirtschaftsgüter nach der Verwaltungspraxis dem Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn ertragsteuerlich ein notwendiges Betriebsvermögen vorliege. Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise handle es sich bei dem gegenständlichen Grundstück um ein notwendiges Betriebsvermögen, weshalb die Voraussetzungen für die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG erfüllt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach der Ziffer 2 dieser Gesetzesstelle darüber hinaus 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 Erbschaftssteuergesetz eingefügt. Damit wurde für den Erwerb von Todes wegen oder unter Lebenden von Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften eine umfängliche Befreiungsbestimmung geschaffen.

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG in der zum Zeitpunkt der Übergabe geltenden 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.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle zählen zum Vermögen 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.

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.

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.

Nachzuerheben ist die Steuer nach Abs. 5, 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 Absatz 6 enthält Bestimmungen, unter welchen Voraussetzungen es nicht zu einer Nachbesteuerung nach Abs. 5 kommt und der Abs. 7 die Anzeigepflichten des Erwerbers über jene Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen.

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des Steuerreformgestzes 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."

Der Vater übergab seinen Tischlereibetrieb und eine Liegenschaftshälfte an den Sohn. Dieser Vorgang ist gemäß § 15a ErbStG von der Schenkungssteuer befreit. Im konkreten Berufungsverfahren ist zu prüfen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auch auf die Übertragung der Liegenschaftshälfte von der Mutter auf den Sohn anwendbar ist.

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 der Übergeberin müssen daher entweder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb vorliegen. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass Frau M.G. als Übergeberin nur nichtselbständige und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog. Auch wenn Vermögenselemente bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung des Betriebsinhabers berücksichtigt wurden, ändert es nichts daran, dass der Erwerbsvorgang von der 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 in Folge dessen unterschiedlich ausgestaltet sind (VwGH 5.8.1993, 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 (Schenkungssteuer) als Erbanfallsteuer entspricht. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird. Es ist sohin für jeden einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand der Steuerbefreiung gemäß § 15a ErbStG vorliegt.

Werden Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und eine Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten (Eltern) an ein Kind übergeben, ist also die Mutter keine Mitunternehmerin, so steht ihr Hälftenanteil an der Liegenschaft nicht im Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil, hier dem Betriebsvermögen des Vaters. Demnach ist der Erwerb des Hälftenanteils der Liegenschaft von der Mutter nicht nach § 15a ErbStG befreit. Laut dem eindeutigen Inhalt des Übergabsvertrages sind Herr O.G. und Frau M.G. je zur Hälfte Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft. Der Tischlereibetrieb steht im alleinigen Eigentum von Herrn O.G.. Der Berufungswerber hat von Frau M.G. einen halben Anteil an der Liegenschaft übertragen bekommen. Für diesen Erwerb des Hälftenanteiles sind vom Berufungswerber neben der Grunderwerbsteuer auch die Schenkungssteuer zu entrichten.

Frau M.G. war nur Eigentümerin des halben Liegenschaftsanteils, nicht jedoch Eigentümerin oder Miteigentümerin an dem Betriebsvermögen. Der Erwerb des halben Liegenschaftsanteiles von Frau M.G. steht nicht in einem Zusammenhang mit dem

Mitunternehmeranteil, da bei ihr keine Beteiligung am Unternehmen vorliegt. Der Tatbestand der Befreiung von der Schenkungssteuer nach § 15a ErbStG ist für den Erwerbsvorgang von Frau M.G. nicht erfüllt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Mai 2004

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: