

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau S.L., O., vertreten durch L.P., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. April 2002, St.Nr. 1/1, betreffend Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Herrn R.S. und St.Nr. 1/2, betreffend Schenkungssteuer für den Erwerb von Frau H.S., entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Betriebsübergabe- und Übergabevertrag vom 7. Mai 2001 hat Herr R.S. seinen Betrieb eines Gasthauses an seine Tochter Frau S.L., der Berufungswerberin, übergeben. Weiter haben Herr R.S. und Frau H.S. die diesen je zur Hälfte gehörigen Grundstücke 1 an ihre Tochter, der Berufungswerberin, übergeben. Der Einheitswert dieses Grundstückes beträgt als gemischt genutztes Grundstück S 838.000,--.

Für die Erwerbsvorgänge vom Vater wurde der Berufungswerberin von der auf die Grundstücke anteilmäßig entfallenden Gegenleistung die Grunderwerbsteuer in der Höhe von S 24.901,-- (entspricht € 1.809,63) vorgeschrieben. Für den Erwerb von der Mutter wurde ihr neben einer Grunderwerbsteuer für den die Gegenleistung übersteigenden dreifachen Einheitswert eine Schenkungssteuer in der Höhe von S 63.390,-- (entspricht € 4.606,73) vorgeschrieben.

In der gegen den Grunderwerbsteuerbescheid für den Erwerb vom Vater und den Schenkungssteuerbescheid eingebrochenen Berufung wurde vorgebracht, dass wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebsgebäudes Herr R.S. sei und daher für die Schenkungssteuer nur 35

% des Wertes anzusetzen sei. Weiter sei die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG anzuwenden.

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 Rechts 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.

Auf Grund des § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Dabei darf nicht übersehen werden, dass diese Bestimmung keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte ist (vgl. VwGH 11.4.1991, 90/16/0040).

Die Tatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes knüpfen in der Hauptsache an die äußere zivilrechtliche bzw. formalrechtliche Gestaltung an und leiten daraus abgabenrechtliche Folgen ab, weshalb bei solchen Tatbeständen schon aus dem Tatbestandmerkmal heraus bei der Beantwortung der Frage, ob der Sachverhalt unter die Norm subsumiert werden kann oder nicht, die entsprechende formalrechtliche Beurteilung geboten und nur in diesem tatbestandsmäßig vorgegebenen Rahmen für die wirtschaftliche Betrachtungsweise Raum gegeben ist. Dort, wo Tatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes an zivilrechtliche Erscheinungsformen der Rechtsgestaltung anknüpfen, ist nicht von den wirtschaftlichen Gegebenheiten auszugehen, sondern von den zivilrechtlich geregelten Tatbeständen.

Die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes im Einkommensteuerverfahren nach wirtschaftlichen und nicht nach rechtlichen Gesichtspunkten kann für den Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtes, in dem in formaler Betrachtungsweise in der Regel ein rechtlich relevantes Geschehen in der Außenwelt die Steuerpflicht auslöst, niemals Bindungswirkung haben. Die einkommensteuerliche Beurteilung ist unabhängig von der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Vorgangsweise, weil die Einkommensteuer und die Erbschafts- und Schenkungssteuer unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und in Folge dessen unterschiedlich ausgestaltet sind.

Nach dem eindeutigen Inhalt des Betriebsübergabe- und Übergabevertrages stehen die Grundstücke 1 je zur Hälfte im Eigentum von Frau H.S. und Herrn R.S.. Die Berufungswerberin hat von Frau H.S. einen halben Anteil an dieser Liegenschaft übertragen bekommen. Für diesen Erwerb des Hälftenanteiles ist von ihr neben der Grunderwerbsteuer auch die Schenkungssteuer zu entrichten.

In der Stellungnahme zur beabsichtigten Entscheidung wurde ausgeführt: *"Im Falle einer Trennung der Ehegatten würde auch zivilrechtlich nicht von der Aufteilung 50 zu 50 ausgegangen werden können."* Dazu wird bemerkt, dass auch bei einer Trennung der Ehegatten bei einer abweichenden Aufteilung von 50 zu 50 ein Erwerbsvorgang vorliegen würde, welcher entweder der Grunderwerbsteuer oder der Schenkungssteuer unterliegen würde. Tatsache ist, dass die Übergeber grundbürgerlich je zur Hälfte Eigentümer der Grundstücke 1 sind. Diese Eigentumsverhältnisse sind der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer und der Schenkungssteuer zu Grunde zu legen.

Grundsätzlich sind für die Bewertung der Wirtschaftsgüter im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes die Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes anzuwenden. Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke grundsätzlich das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, welcher nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Der zuletzt festgestellte Einheitswert beträgt für die übertragene Liegenschaft S 838.000,--. Der dreifache Wert beträgt für den übergebenen Hälftenanteil S 1.257.000,--. Von diesem Wert ist die Schenkungssteuer nach Abzug der Gegenleistung zu berechnen.

Mit Art. IX Z. 4 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, wurde § 15a ErbStG mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 in das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz eingefügt. Damit wurde für den Erwerb von Todes wegen oder unter Lebenden von Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften eine umfängliche Befreiungsbestimmung geschaffen.

Gemäß § 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

- 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
- 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 und

- 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 Wortlaut des § 15a ErbStG lässt keinen Raum dafür, mehrere Erwerbsvorgänge von verschiedenen Personen zusammenzufassen. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird. Es ist daher 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 Hälftanteil an der Liegenschaft nicht im Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil, hier dem Betriebsvermögen des Vaters. Demnach ist der Erwerb des Hälftanteiles der Liegenschaft von der Mutter nicht nach § 15a ErbStG befreit.

Auch die Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes knüpfen in der Hauptsache an die äußere formalrechtliche Gestaltung an. Für den Erwerb des Hälftanteiles von Herrn R.S. ist von der Berufungswerberin daher die Grunderwerbsteuer zu entrichten. Für diesen Erwerbsvorgang wurde keine Schenkungssteuer vorgeschrieben. Bezuglich der beantragten Befreiung nach dem Neugründungsförderungsgesetz wird festgehalten, dass nach § 6 NeuFöG dieses Bundesgesetz auf Betriebsübertragungen anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2001 erfolgen. Da die Betriebsübergabe bereits mit 1. März 2001 erfolgte, kann dieses Bundesgesetz für die gegenständliche Übergabe noch nicht angewendet werden.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. August 2005