



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr., vertreten durch Haslauer, Eberl, Hubner, Krivanec & Partner, Rechtsanwälte, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 44, vom 19. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Jänner 2004, StNr. 085/1755, ErfNr. 204.833/2003, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit dem Übergabsvertrag vom 11.9.2003 hat der Bw von seinem Bruder einen 50 % Gesellschaftsanteil an der "Hotel P. W. KG" samt der sich im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Liegenschaftshälfte gegen Einräumung eines Wohnrechtes übertragen erhalten.

Strittig ist – nach erfolgter Korrektur hinsichtlich der Grunderwerbsteuer (Grunderwerbsteuerbescheid vom 19.1.2004 und Berufungsvorentscheidung vom 18.5.2004) – die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG (Schenkungssteuerbescheid vom 19.5.2004 und Berufung vom 11.6.2004). Von der Abgabenbehörde I. Instanz wurde die Anwendbarkeit mit der Begründung verneint, es liege hinsichtlich des Mitunternehmeranteiles kein schenkungssteuerbarer Vorgang vor, da dieser KG-Anteil - bewertet mit den Teilwerten der einzelnen Wirtschaftsgüter und der Verbindlichkeiten - negativ sei.

Liege aber für die Anteilsübertragung kein schenkungssteuerbarer Vorgang vor, so sei auch für das Sonderbetriebsvermögen die Befreiungsbestimmung des § 15 a ErbStG zu versagen (Berufungsvorentscheidung vom 17.8.2004).

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 10.9.2004 in dem der Bw ausführt, dass die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens dann nach § 15a ErbStG begünstigt sei, wenn es gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil übertragen werde.

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

Als Schenkung im Sinne des ErbStG 1955 gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Schenkungen unter Lebenden unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 der Schenkungssteuer.

Gemäß § 15a ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2 nach Maßgabe der Abs. 3 und Abs. 4 bis zu einem Wert von 365.000,00 € steuerfrei, 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, einen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben und Verpflichtungen zu erfüllen.

Gemäß Abs. 2 zählen zum Vermögen unter anderem

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EStG 1988 dienen; und
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.

Gemäß Abs. 3 steht der Freibetrag bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des 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 betrage mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,
3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z 2 und 3 angeführten Ausmaß.

Tatbestandsvoraussetzung 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 – wie im vorliegenden Fall unbestritten ist –

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 Betriebsinhaber oder Gesellschafter war.

Begünstigt ist ferner nur die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben, die der Einkunftszielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen sowie von Mitunternehmeranteilen. Auf Seiten des Zuwendenden müssen daher Gewinneinkünfte vorliegen.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 1 ErbStG Rz 4f).

Es ist sohin für jeden einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand der Steuerbefreiungen gemäß §§15, 15a ErbStG vorliegt.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26.1.1995, 94/16/0058, zu den §§ 11, 15 ErbStG (Erwerbsvorgänge von derselben Person) nachstehende Rechtsansicht vertreten:

Jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Daran ändert auch nichts die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG, da diese Bestimmung lediglich die Berechnung der Steuer dient, über den Steuertatbestand aber keine Aussage trifft. Bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen ist die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen.

Die Bestimmung des § 11 ErbStG soll verhindern, dass ein Vorgang auf mehrere steuerpflichtige Vorgänge zerlegt wird und damit steuerschonend die Progression vermieden werden kann. Zudem bestimmt § 11 Abs. 1 2. Satz ErbStG, dass Erwerbe, für die sich nach den steuerlichen Bewertungsvorschriften kein positiver Wert ergeben hat, unberücksichtigt bleiben.

Im gegenständlichen Falle ist gerade die gegenteilige Sachverhaltssituation zu § 11 ErbStG gegeben. Mit einem einheitlichen Übertragungsvorgang werden Mitunternehmensanteile und Liegenschaftesanteile im Sonderbetriebsvermögen übertragen. Ein einheitlicher – von einem Bereicherungswillen umfasster – Vorgang kann nicht in Einzelzuwendungen zerlegt werden, vielmehr hat in Entsprechung des Bereicherungsprinzips des Schenkungssteuergesetzes eine Saldierung zu erfolgen.

Unter dem Gesichtspunkt des Gegenstandes der Schenkung ist es zulässig, mehrere Sachen (z. B. Liegenschaft samt aushaftendem Pfandrecht, Bargeld), somit i. S. d. Bewertungsvorschriften „überschuldete“ und „nicht überschuldete“ Sachen, zu einer einheitlichen Schenkung zusammenzufassen und zu übertragen (VwGH 14.1.1998, 88/16/0035). Mehrere zugewendete Vermögensgegenstände bilden dabei eine einheitliche Schenkung, wenn diese nach dem Willen der Parteien und den objektiven Gegebenheiten als einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen ist. Selbst getrennt abgeschlossene Verträge können als Einheit aufgefasst werden, wenn die Beteiligten eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH, 89/13/0098). Werden somit (nur) nach steuerlichen Bewertungsregeln überschuldete Betriebe oder Betriebsanteile in einem einheitlichen Vorgang zusammen mit positiven Vermögensgegenständen übertragen, so ist bei der Steuerberechnung der negative Wert von den positiven Werten abzuziehen (Fellner, Schenkung negativen Betriebsvermögens, SWK 6/1999, 176).

Anteilsübertragung und Liegenschaftsübertragung bilden eine Einheit. Bei der Steuerberechnung sind daher die einzelnen nach den Bewertungsvorschriften anzusetzenden Werte zu einer Bemessungsgrundlage zusammenzufassen.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

Den einheitlichen Vorgang in die Übertragung des KG-Anteiles und die Übertragung der Liegenschaftsanteile im Sonderbetriebsvermögen aufzuspalten und für steuerliche Zwecke zu folgern, dass zwar insgesamt eine Schenkung vorliege, aber weil die Anteilsübertragung für sich alleine keine Schenkung sei, deshalb könne § 15 a ErbStG insgesamt nicht angewendet werden, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zulässig.

§ 15 a ErbStG enthält einen sachlichen Freibetrag von bis zu 365.000 Euro für die unentgeltliche Übertragung von in Abs. 2 leg. cit. genanntem Vermögen. Seine Anwendbarkeit setzt voraus, dass der steuergegenständliche Erwerbsvorgang unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz subsumiert werden kann. Zum Vermögen zählen laut Abs. 2 Z 1 auch inländische Betriebe und Teilbetriebe.

Auch die Übergabe von Sonderbetriebsvermögen, sofern daneben ein mindestens 25% Anteil an Betriebsvermögen übergeben wird, ist nach dieser Befreiungsbestimmung begünstigt.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist der Erwerb von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers begünstigt, wenn das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil übertragen wird.

Die Befreiung für Betriebsvermögen gilt nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer, nicht aber für die Grunderwerbsteuer. Werden bei einer Schenkung Grundstücke mitübertragen und ist eine Gegenleistung vorhanden (hier: Gewährung eines Wohnrechtes), so bleibt dieser Vorgang insoweit Grunderwerbsteuerpflichtig.

Aufgrund der Befreiungsbestimmung im § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung von der Besteuerung ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Es ist daher zurecht von der Gegenleistung (eingeräumtes Wohnrecht) Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden. Der den Wert des Wohnrechtes übersteigende Wert des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaftsanteile bildet die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben werden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955, soweit nicht im Abs. 2 für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke etwas Besonderes vorgeschrieben ist.

Für die genannten Grundstücksarten ordnet Abs. 2 an, dass das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Betriebsvermögen ist im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit dem Teilwert anzusetzen. Das ist die Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter zuzüglich der mit dem Dreifachen des Einheitswertes bewerteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten.

Das bedeutet für die gegenständliche Bemessungsgrundlage, dass der KG-Anteil nicht nur mit den anteiligen Aktiva angesetzt werden kann, sondern mit der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter abzüglich der mit dem Teilwert zu bewertenden Verbindlichkeiten. Wenn dabei der "Wert" des KG-Anteiles für die Schenkungssteuerberechnung einen negativen Wert ergibt, so ist bei der Saldierung der Wert des KG-

Anteils dennoch nur mit Null anzusetzen. Für die verfahrensgegenständliche Bemessung ist dies nicht relevant, da die Bemessungsgrundlage den anteiligen Freibetrag nicht übersteigt.

Da die Gesamtbemessungsgrundlage unter dem anteiligen Freibetrag von € 182.500,00 liegt, war der Bescheid betreffend Schenkungssteuer ersatzlos aufzuheben.

Salzburg, am 28. November 2005