



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 29. Juni 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 6. Dezember 2003 schlossen Herr G als Übergeber und dessen Töchter, Frau S (die nunmehrige Berufungswerberin) sowie Frau D als Übernehmerinnen einen Übergabsvertrag, dessen maßgebliche Vertragspunkte wie folgt lauten:

1. Herr G ist zu 1.017/1.394 Anteilen Miteigentümer der Liegenschaft EZ 747 Grundbuch R, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an Geschäftslokal Top III untrennbar verbunden ist. Auf dieser Liegenschaft ist das Haus Stadtplatz Nr. 6 errichtet.
2. Herr G übergibt zu gleichen Teilen an S und D und diese übernehmen zu gleichen Teilen die in Vertragspunkt 1. bezeichneten Anteile an der Liegenschaft EZ 747 Grundbuch R. Festgestellt wird, dass die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile an die "G. KG" vermietet sind und treten die Übernehmerinnen in den diesbezüglichen Bestandsvertrag ein.
3. Herr G ist weiters Kommanditist der "G. KG", wobei seine Beteiligung an der Substanz einschließlich der stillen Reserven 100 % beträgt.
4. Herr G tritt nunmehr weiters ab und übergibt an S und diese übernimmt einen Kommanditanteil an der "G. KG", welcher einer Beteiligung an der Substanz, einschließlich der stillen Reserven von 10 % entspricht.

Herr G tritt ebenso ab und übergibt an D und diese übernimmt von dem Erstgenannten einen Kommanditanteil an der "G. KG", welcher einer Beteiligung an der Substanz, einschließlich der stillen Reserven von 90 % entspricht.

5. Die Vertragsparteien vereinbarten einen Übergabpreis von 62.703,93 € sowie die Einräumung der in Punkt 7. dieses Vertrages festgelegten Rechte.

6. In Berichtigung des vereinbarten Übergabpreises übernehmen die Übernehmerinnen den bei der S.Bank zu Konto-Nr. 7350457 aushaftenden Kredit des Übergebers mit dem aushaftenden Betrag von 62.703,93 € in ihre vollständige Rückzahlungs- und Verzinsungspflicht.

7. Die Übernehmerinnen verpflichten sich an den Übergeber je eine monatliche Zahlung in Höhe von 1.250,00 €, erstmals am 1. Februar 2004, auf die Dauer von 10 Jahren – also bis zum 31. Jänner 2014 – zu leisten.

Über Ersuchen des Finanzamtes legte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin die Bilanz zum 31. Jänner 2004 der "G. KG" sowie die Ergänzungsbilanz zum 31. Jänner 2004 des Übergebers (betrifft die übertragene Liegenschaft) vor.

Mit weiterer Eingabe vom 7. Juni 2004 gab der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin Folgendes bekannt:

Neben der bedungenen Einlage wurde auch das Verlustevidenzkonto sowie das Verrechnungskonto (Forderung der GmbH & Co KG an Herrn g) von den beiden Übernehmerinnen übernommen, und zwar die bedungene Einlage in Höhe von 14.534,57 € und das Verlustevidenzkonto in Höhe von 145.497,06 € im Verhältnis 90 zu 10, das Verrechnungskonto in Höhe von 155.854,05 € im Verhältnis 50 zu 50.

Mit Bescheid vom 29. Juni 2004 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 147.977,50 € fest, wobei diese Bemessungsgrundlage aus dem Kapitalwert der monatlichen Leibrente und dem Hälfteanteil des laut Vertrag übernommenen Darlehens bei der S.Bank (laut Ergänzungsbilanz) angesetzt wurde. Außerdem wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Schenkungssteuer vom unentgeltlich erworbenen Anteil festgesetzt.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Mit Übergabsvertrag habe die Berufungswerberin von ihrem Vater einen Anteil von 10 % an der "G. KG" sowie 50 % des im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Gebäudes erhalten. Die Festsetzung der Schenkungssteuer sei auch nach folgenden Gründen rechtswidrig: Der Teilwert des Betriebsvermögens der GmbH & Co KG zum 31. Jänner 2004 sei vom Finanzamt mit 20.680,80 € ermittelt worden. Diese Berechnung sei aus dem Grund nicht richtig, da darin auch das Verrechnungskonto gegenüber Herrn g in Höhe von 155.854,05 € enthalten sei.

Dieses wurde in der Bilanz zum 31. Jänner 2004 in den sonstigen Forderungen ausgewiesen und es war vermutlich deswegen nicht eindeutig ersichtlich, dass dieser Betrag abzuziehen war. Der Ausweis könnte auch im Eigenkapital erfolgen, dann wäre der Betrag der sonstigen Forderungen entsprechend niedriger und die Berechnung eindeutig.

Beim Schenkungssteuerbescheid wurde lediglich ein Anteil am Grundstück (Gebäude) berücksichtigt. Der Anteil an Betriebsvermögen, der sich nach Ermittlung durch das Finanzamt für die Berufungswerberin mit einem Betrag von -66.166,10 € ergab, sei unberücksichtigt geblieben.

Der Betrieb der GmbH & Co KG, sowie das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Gebäude seien steuerlich als Einheit anzusehen, das Gebäude sei steuerliches Betriebsvermögen. Da das Gebäude im Sonderbetriebsvermögen der GmbH & Co KG stehe, handle es sich um einen einheitlichen Erwerbsvorgang. Eine Übertragung des Gebäudes allein oder eine Beteiligung an Betriebsvermögen wäre ohne eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen nicht möglich gewesen. Ebenso wäre eine Übertragung der gesamten KG-Anteile ohne die gleichzeitige Übertragung des Gebäudes als Entnahme aus dem Betriebsvermögen zu werten gewesen. Daraus ergebe sich, dass nur eine gemeinsame Übertragung möglich war, ohne eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen vorzunehmen. Allerdings sehe das Steuerrecht die Möglichkeit vor, die Übertragung zu jeweils unterschiedlichen Quoten vorzunehmen, was im vorliegenden Fall Wunsch der Parteien gewesen sei. Die Übertragung zu unterschiedlichen Quoten ändere jedoch nichts daran, dass das Gebäude Betriebsvermögen darstelle und daher der Betrieb (die KG-Anteile) und das Gebäude als Einheit anzusehen seien. Für die Ermittlung der Schenkungssteuer seien daher das Gebäude und der Teilwert des Betriebsvermögens zusammenzufassen und gemeinsam der Steuer zu unterwerfen.

Weiters wurde der Freibetrag gemäß § 15a Erbschaftsteuergesetz auf die beiden Erwerberinnen im Verhältnis zur Übergabe der KG-Anteile aufgeteilt. Auf die Berufungswerberin seien daher nur ein Anteil von 10 % des Freibetrages angewendet worden. Diese Aufteilung sei unzutreffend. Nach dem Wortlaut des § 15a Erbschaftsteuergesetz – in Abs. 4 Z 3 – habe die Aufteilung nach dem Anteil am erworbenen Vermögen zu erfolgen.

Die beiden Erwerberinnen haben Vermögen erworben, dabei seien wie beschrieben der KG-Anteil und das Gebäude im Sonderbetriebsvermögen zusammenzurechnen. Die Aufteilung des Freibetrages habe im Verhältnis des erworbenen Vermögens zu erfolgen, nicht nur im Verhältnis der übertragenen KG-Anteile mit den Quoten 90 % und 10 %.

Das Finanzamt entschied über die Berufungsvorentscheidung dahingehend, dass es die Festsetzung der Schenkungssteuer wie folgt abänderte:

Übergebenes Vermögen (3-facher Einheitswert des Hälfteanteils der Liegenschaft

287.017,53 €), 10 % KG-Anteil 0,
abzüglich Gegenleistung: halbes übernommenes Darlehen 28.697,50 €,
Kapitalwert Leibrente 119.280,00 €,
½ Verrechnungskonto 77.927,03 €,
unentgeltlicher Erwerb daher 61.113,00 €,
abzüglich anteiliger Freibetrag gemäß § 15a Erbschaftsteuergesetz 10 % = 36.500,00 €,
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 ErbStG 2.200,00 €,
Bemessungsgrundlage für die Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG daher 22.413,00 €, zuzüglich
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1 % von 24.613,00 €.

Weiters heißt es in der Begründung: Der Freibetrag gemäß § 15a Erbschaftsteuergesetz richtet sich nach dem Beteiligungsverhältnis an der Firma, nicht jedoch am Betriebsvermögen.

Außerdem wurde der Bescheid betreffend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer im Sinn des § 293 BAO dahingehend berichtigt, als die Übernahme des Verrechnungskontos in Höhe von 77.927,03 € als weitere Gegenleistung angesetzt und demnach der Steuerberechnung für die Grunderwerbsteuer zu Grunde gelegt wurde.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird im Wesentlichen die Aufteilung des Freibetrages nach § 15a Erbschaftsteuergesetz – wie in der Berufungsvorentscheidung vorgenommen – als rechtswidrig gerügt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Entscheidung ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Berufungswerberin erhielt von ihrem Vater den Hälfteanteil einer Liegenschaft sowie 10 % der Kommanditanteile einer KG. An der KG war bisher der Übergeber einziger Kommanditist und zu 100 % an der Substanz einschließlich der stillen Reserven beteiligt.

(Anmerkung: Das übrige "Unternehmen", nämlich der Hälfteanteil an der Liegenschaft und 90 % der KG-Anteile einschließlich der stillen Reserven in dieser Höhe wurden an eine dritte Person übertragen; dies ist jedoch nicht berufungsgegenständlich).

Für die Übertragung war vertragsgemäß eine Gegenleistung zu erbringen, nämlich die Leistung einer monatlichen Zahlung auf die Dauer von 10 Jahren und ein Übergabspreis durch Übernahme eines aushaftenden Darlehens.

Das Finanzamt wertete dieses Rechtsgeschäft als Betriebsübergabe und setzte die Grunderwerbsteuer für den entgeltlichen Erwerb (im rechtskräftig gewordenen Grunderwerbsteuerbescheid) vom Kapitalwert der vereinbarten monatlichen Zahlung zuzüglich dem halben übernommenen Übergabspreis (Verbindlichkeiten lt. Punkt B laut

Ergänzungsbilanz zum 31. Jänner 2004) fest. (Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wurde in der Folge mit dem gemäß § 293 BAO berichtigen Bescheid abgeändert, wobei der Hälfteanteil des Verrechnungskontos als weitere Gegenleistung angesetzt wurde).

Für den unentgeltlichen Erwerb (3-facher Einheitswert des Grundstückes abzüglich Gegenleistung wurde die Schenkungssteuer festgesetzt (der Wert des KG-Anteiles wurde mit Null angesetzt), der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG wurde mit 36.500,00 € angesetzt.

Gemäß § 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 der 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.

Zum Vermögen zählen gemäß Abs. 2 nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils gültigen 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.

Abs. 3 lautet: Der Freibetrag (Freibetragsanteil 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.

Abs. 4 : Der Freibetrag steht beim Erwerb

1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Betriebes zu;
2. eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht;
3. eines Mitunternehmeranteiles (Teil des 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 Personen steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

Ein Betrieb ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit, wodurch das Betreiben eines "Unternehmens" ermöglicht wird. Der Begriff Betrieb ist daher nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verstehen, wobei es davon abhängt, welche Art von Unternehmen betrieben wird. Welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (zB ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen, usw.) zu beantworten. Ein Handelsunternehmen ist in diesem Sinn ein Unternehmen, welches ausschließlich oder überwiegend auf eigene Rechnung und im eigenen Namen Produkte von verschiedenen Herstellern einkauft, zu einem Sortiment zusammenfügt und ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung weiterverkauft. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind dabei ein Verkaufslokal, ein Warenlager, gegebenenfalls sonstige Räumlichkeiten für Verwaltungstätigkeiten und dergleichen. Nicht maßgeblich kann dabei sein, in welcher Rechtsform bzw. unter Nutzung steuerlicher Möglichkeiten (Sonderbetriebsvermögen) das Unternehmen – bei gegebenen sonstigen Voraussetzungen – betrieben wird.

Unbestritten ist, dass auch Sonderbetriebsvermögen Gegenstand einer begünstigten Übergabe sein kann, wenn diese in unmittelbarem Zusammenhang mit der Übergabe erfolgt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Auslegung der Bestimmung des § 15a Abs. 4 letzter Satz ErbStG.

Das Finanzamt hat in der Begründung der Berufungsvorentscheidung ausgeführt: Der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG richtet sich nach dem Beteiligungsverhältnis an der Firma, nicht jedoch am Sonderbetriebsvermögen.

Diese Auslegung berücksichtigt allerdings nicht, dass ein Betrieb in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betrieben wurde und die Geschäftsräumlichkeiten vom Unternehmer als Sonderbetriebsvermögen genutzt wurden.

§ 15a Abs. 4 ErbStG regelt, wie der Freibetrag im Fall des Erwerbes durch mehrere Personen aufzuteilen ist. Die Bestimmung besagt allerdings nicht *expressis verbis*, wie im Fall der Übertragung mehrerer steuerlich unterschiedlich zu behandelnden Wirtschaftsgüter vorzugehen ist. Die gesetzliche Formulierung "am erworbenen Vermögen" lässt die Auslegung, dass das gesamte erworbene Vermögen, das den Betrieb bildet, also auch das Sonderbetriebsvermögen, in die Berechnung des Gesamtwertes des übertragenen Betriebes

und somit auch in die Aufteilung des Freibetrages einzubeziehen ist, zu. Daher kann der Ansicht des Finanzamtes, wonach der Freibetrag ausschließlich nach der Aufteilung der Kommanditanteile zu erfolgen hat, nicht gefolgt werden.

Was die Bewertung der übertragenen Kommanditanteile und die (entgeltliche) Übertragung des Sonderbetriebesvermögens betrifft, ist auf die Berufungsvorentscheidung zu verweisen. Die übergebenen Vermögenswerte (Sonderbetriebsvermögen (abzüglich Gegenleistung lt. Grunderwerbsteuerbescheid) und Kommanditanteile) sind, wie in der Berufung vorgetragen, im Verhältnis der steuerlichen Werte aufzuteilen, sodass sich ein Verhältnis von ca. 50 zu 50 % ergibt und der Freibetrag nach § 15a ErbStG den Wert des unentgeltlich erworbenen Vermögens übersteigt (Berechnung siehe Berufungsvorentscheidung).

Linz, am 26. Mai 2009