



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SG, geb. X, Adresse, vertreten durch Schietz-Maureder Steuerberatung GmbH, 4120 Neufelden, Veldner Straße 29, vom 27. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfaß, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 27. Jänner 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 14. August 2002 schloß der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) als Übernehmer mit seinen Eltern, AG und FG, als Übergeber einen Schenkungs- bzw. Übergabsvertrag mit Pflichtteilsverzicht mit im Folgenden auszugsweise wiedergegebenem Inhalt:

Erstens: Frau AG und Herr SG heben den zwischen ihnen abgeschlossenen Pachtvertrag ohne Datum, beim Finanzamt A eingelangt am 29. August 2000 hinsichtlich des Gastgewerbebetriebes (...) mit Rechtswirksamkeit vom 31. Juli 2002 vollinhaltlich auf (...).

Frau AG schenkt und übergibt hiermit an ihren Sohn (...) und der Letztgenannte übernimmt im Schenkungswege in sein volles und unwiderrufliches Eigentum von der Erstgenannten mit Stichtag 1. August 2002 das (...) nicht protokollierte Gastgewerbe (...).

Zweitens: Herr FG und dessen Ehegattin Frau AG heben den zwischen ihnen am 30. Juli 1997 abgeschlossenen Pachtvertrag hinsichtlich der forstwirtschaftlich genutzten Flächen des landwirtschaftlichen Betriebes Adresse mit Rechtswirksamkeit vom 31. Juli 2002 vollinhaltlich auf (...).

Drittens: Herr FG schenkt und übergibt hiermit an seinen Sohn (...) im Schenkungswege (...) den gesamten landwirtschaftlichen Betrieb, somit die der Übergeberseite FG allein gehörigen Liegenschaften

- a) EZ 86 Grundbuch K, mit sämtlichen darin vorgetragenen Grundstücken, samt dem Haus H (...);
- b) EZ 157 gleiches Grundbuch (...);
- c) EZ 539 Grundbuch J (...);
- d) EZ 207 Grundbuch N (...).

Viertens: Im Zuge dieser Übergabe wird von sämtlichen Vertragsparteien einvernehmlich festgestellt, dass sich das übergebene Gebäude, das Haus H, zu 80 % betrieblich (land- und forstwirtschaftlich und Gastbetrieb) und zu 20 % von den Parteien privat genützt wird (...).

Fünftens: Im Rahmen der vereinbarten Gegenleistung für die Übergabe des privatgenutzten Teiles (20 %) der Übergabsobjekte samt Haus H räumt hiermit die Geschenknahmerseite (...) der Übergeberseite, Herrn FG, vom 1. August 2002 anfangen und für den Fall, dass die Geschenknahmerseite FG vor seiner Ehegattin, Frau AG, versterben sollte, dieser das mit dem Zeitpunkt des Ablebens der Geschenknahmerseite, FG, beginnende, auf deren ganze weitere Lebensdauer das (...) unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht (...) ein.

(...)

Dreizehtens: Für Abgabenbemessungszwecke wird festgestellt, dass

a) die Übergabsobjekte laut Bescheid des Finanzamtes A Aktenzeichen 000-0-0000 zum 1.1.1984 als gemischt genutztes Grundstück einen Einheitswert von 658.000,00 S und als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb zum 1.1.1998 einen Einheitswert von 85.000,00 S aufweisen,

b) das Wohnungsgebrauchsrecht gemäß Punkt "Fünftens" dieses Vertrages mit jährlich 4.360,00 € zu bewerten ist (...).

Der vertragserrichtende Notar zeigte den Schenkungs- bzw. Übergabsvertrag mit Pflichtteilsverzicht beim Finanzamt an und teilte mit, dass bei der Bemessungsgrundlage "Grunderwerb" der Verkehrswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit 12.354,38 € und der Verkehrswert des nicht land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit 47.818,72 € (einfach) eingegeben worden seien. Das Wohnungsgebrauchsrecht sei lediglich Gegenleistung für den privat genutzten Teil. Der Gastbetrieb bzw. die Land- und Forstwirtschaften seien geschenkt worden, sodass diesbezüglich der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG geltend gemacht werde.

Den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. August 2002 ermittelte die steuerliche Vertretung mit 14.344,64 €. Klarstellend wurde darauf verwiesen, dass die Liegenschaft, auf der der Betrieb geführt werde, auch Gegenstand der Übergabe gewesen sei, doch sei der betrieblich genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung und daher nicht Gegenstand des Betriebsvermögens.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. Jänner 2004 setzte das Finanzamt den Schenkungs- bzw. Übergabsvertrag mit Pflichtteilsverzicht mit dem Vater des Bw betreffend Grunderwerbsteuer in Höhe von 610,40 € fest. Das Wohnrecht sei mit 30.520,00 € bewertet und die Grunderwerbsteuer mit 2 % dieser Gegenleistung vorgeschrieben worden.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Begünstigung des § 15a ErbStG nicht gewährt

werden könne, da der Betrieb des Übergebers an seine Gattin verpachtet gewesen sei und er keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen habe. Die Gegenleistung sei im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen. Eine Zuordnung zu bestimmten Übergabsteilen sei nicht zulässig.

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 27. April 2004 schrieb das Finanzamt den Schenkungs- bzw. Übergabsvertrag mit Pflichtteilsverzicht mit seinem Vater betreffend dem Bw Schenkungssteuer in Höhe von 11.568,03 € vor.

Die Schenkungssteuer wurde wie folgt ermittelt:

Gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 7 % vom gem. § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von 129.267,00 €	9.048,69 €
Zuzüglich gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gem. § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 131.467,00 €	2.629,34 €
Begünstigung für L + F gem. § 8 Abs. 6 ErbStG 9 % von 15.040,00 € (abgerundet gem. § 28 ErbStG), höchstens jedoch	-110,00 €
Schenkungssteuer (gerundet gem. § 204 BAO)	11.568,03 €

Die Bemessungsgrundlage(n) wurde(n) wie folgt ermittelt:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	18.531,57 €
Wert der übrigen Grundstücke	143.456,16 €
Abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	-30.520,00 €
Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	131.467,73 €
Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft:	
Von der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung entfallen auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach Aliquotierung im Verhältnis der Einheitswerte -3.491,52 €	
Maßgeblicher Wert für die Begünstigung daher 15.040,05 €	
Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	129.267,73 €

Mit ebenfalls mit 27. Jänner 2004 datiertem Schenkungssteuerbescheid schrieb das Finanzamt den Schenkungs- bzw. Übergabsvertrag mit Pflichtteilsverzicht mit seiner Mutter betreffend dem Bw Schenkungssteuer in Höhe von 303,60 € vor.

Den steuerpflichtigen Erwerb ermittelte das Finanzamt, indem es vom Betriebsvermögen für das Einzelunternehmen in Höhe von 14.344,64 € ausging und davon den Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von 2.200,00 € in Abzug brachte. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Begünstigung gemäß § 15a ErbStG nicht gewährt werden könne, da die Übergeberin wegen der Verpachtung des Gastgewerbes seit September 2000 keine Einkünfte aus der Gastwirtschaft bezogen habe.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2004 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen die drei genannten Bescheide Berufung und beantragte die Zuerkennung der Begünstigung nach § 15a ErbStG, wodurch es im Zusammenhang mit der Übergabe des land- und gastwirtschaftlichen Betriebes zu keiner Steuervorschreibung mehr komme. Der Bw habe im Jahr 2002 von seinen Eltern einen Gasthausbetrieb bzw. einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb übernommen. Beide Betriebe hätten der Erzielung von Einkünften gem. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG gedient. Auch die Wertgrenze von 365.000,00 € sei nicht überschritten worden. Die Nichtgewährung des Freibetrages mit der Begründung, dass die Übergeber selbst nur Pächter gewesen seien, entspreche nicht der Intention des Gesetzes und sei aus diesem auch nicht ableitbar. Darüber hinaus hätten weder die Mutter des Bw als bisherige Inhaberin des Gastbetriebes noch der Vater des Bw als bisheriger Inhaber des landwirtschaftlichen Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Mutter habe vielmehr solche aus Gewerbebetrieb erzielt. Der Vater des Bw habe seine Ehegattin aus pensionsrechtlichen Gründen für einen vorübergehenden Zeitraum als "Betriebsführerin" eingesetzt. Im Sinne des Erlasses des BMF vom 14. Dezember 1999, Z 10 323073-IV/10/99, lägen die Voraussetzungen für einen Betrieb vor. Beide Übergeber hätten betriebliche Einkünfte erzielt, sodass die Versagung des Freibetrages nicht gesetzeskonform sei.

Nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens betreffend die gegen den Grunderwerbsteuerbescheid eingebrachte Berufung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass der Grunderwerbsteuerbescheid wegen Nichtgewährung der Begünstigung nach § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG angefochten werde. Weiters sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2004, 2002/16/0246, zu verweisen, wonach der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG auch im Falle der Verpachtung zustehe.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2004 zog der steuerliche Vertreter die gegen den Grunderwerbsteuerbescheid eingebrachte Berufung zurück.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 15. Juni 2004 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid betreffend den Erwerb des Bw von seiner Mutter AG antragsgemäß statt und hob den angefochtenen Bescheid auf.

Der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid betreffend den Erwerb des Bw von seinem Vater FG gab das Finanzamt ebenfalls statt und setzte die Schenkungssteuer mit 10.324,43 € fest.

Die Schenkungssteuer ermittelte das Finanzamt wie folgt:

Gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 7 % vom gem. § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von 114.227,00 €	7.995,89 €
Zuzüglich gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gem. § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 116.427,00 €	2.328,54 €
Schenkungssteuer	10.324,43 €

Den steuerpflichtigen Erwerb ermittelte das Finanzamt wie folgt:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	18.531,57 €
Wert der übrigen Grundstücke	143.456,16 €
Abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	-30.520,00 €
Unentgeltlicher Erwerb	131.467,73 €
Von der Gegenleistung entfallen auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach Aliquotierung im Verhältnis der Einheitswerte 3.491,52 €	
Somit ist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im obigen Wert enthalten mit (steuerfrei gem. § 15a ErbStG)	15.040,05 €
Steuerliche maßgeblicher Wert der Grundstücke	116.427,68 €
Freibetrag Steuerklasse I	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	114.227,00 €

Mit Eingabe vom 9. Juli 2004 stellte der Bw hinsichtlich der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid betreffend den Erwerb von seinem Vater den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Beantragt werde die Zuerkennung des Freibetrages nach § 15a ErbStG für alle Unternehmensübertragungen,

insbesondere auch für die Übertragung der teilweise betrieblich genutzten Liegenschaft durch FG an seinen Sohn. Die Liegenschaft werde zu 60 % betrieblich und zu 40 % privat genutzt. AG habe bis zum Jahr 2002 in Adresse einen Gasthausbetrieb, der ihr einige Jahre zuvor von ihrem Ehegatten übergeben worden sei, geführt. Da das zivilrechtliche Eigentum an der teilweise betrieblich genutzten Liegenschaft dabei nicht übergeben worden sei, sei AG bis zur Übergabe an den Bw im Jahr 2002 wirtschaftliche Eigentümerin der teilweise betrieblich genutzten Liegenschaft gewesen, während FG hinsichtlich dieser Liegenschaft zivilrechtlicher Eigentümer gewesen sei. Die Liegenschaft selbst sei jedoch zu jedem Zeitpunkt teilweise betrieblich genutzt und Teil eines Betriebsvermögens gewesen. Für die Übertragung der teilweise betrieblich genutzten Liegenschaft (Gasthaus) durch FG an seinen Sohn, den Bw, sei der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG nicht gewährt worden. Im gegenständlichen Fall liege die Besonderheit vor, dass die Grundlagen des Betriebes nicht von einer, sondern von zwei Personen übergeben worden seien. Der Vater habe das zivilrechtliche Eigentum an der teilweise betrieblich genutzten Liegenschaft und die Mutter alle sonstigen Aktiva und Passiva des Betriebsvermögens übertragen. Bezüglich der Übertragung durch die Mutter (Betrieb ohne Liegenschaft) sei die Gewährung des Freibetrages nach § 15a ErbStG unstrittig. Bezüglich der weiteren Übertragung – Liegenschaft durch den Vater – sei der Freibetrag offensichtlich deswegen nicht gewährt worden, weil der Übergeber zum Zeitpunkt der Übergabe den Betrieb nicht selbst auf eigene Rechnung geführt habe. In den gesetzlichen Bestimmungen sei in diesem Zusammenhang nur vom begünstigungsfähigen Vermögen (in diesem Fall "inländische Betriebe") die Rede, sodass diese Vorgangsweise durch die gesetzlichen Bestimmungen nicht gedeckt sei. Insoweit die Liegenschaft betrieblich genutzt werde (60 % der Gesamtliegenschaft), stelle sie Betriebsvermögen dar. Inwieweit dabei Unterschiede im wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentum bestünden, sei unbeachtlich.

Gleichzeitig wurde die Aussetzung der Einhebung für einen Schenkungssteuerbetrag von 6.195,00 € (60 % von 10.324,43 €) beantragt.

Mit Eingabe vom 13. April 2007 schränkte die steuerliche Vertretung des Bw das Berufungsbegehren auf verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ein und bekämpfte die gesamte Schenkungssteuervorschreibung in Höhe von 11.588,33 € (richtig wohl: 11.568,03 €). Sowohl auf eine Entscheidung durch den Berufungssenat als auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet. Begründend wurde ausgeführt, dass der VfGH auf Grund von Beratungen über eine Beschwerde gegen einen Schenkungssteuerbescheid ein Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitete habe. Diese verfassungsrechtlichen Bedenken richteten sich gegen unterschiedliche Bemessungsgrundlagen bei Schenkungen von Grundbesitz und anderen Schenkungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Als Schenkung gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG).

§ 15a ErbStG wurde mit Art. IX Z 4 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, in das ErbStG eingefügt. Diese Bestimmung ist auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 1999 entstanden ist.

Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2 bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 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, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. zählen zum Vermögen nur 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. Nach Z 2 der angeführten Gesetzesbestimmung zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen auch Mitunternehmerteile, 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.

Gegenständlich war das ursprüngliche Berufungsbegehren auf die Geltendmachung des Freibetrages nach § 15a Abs. 1 ErbStG für die dargestellte Übergabe gerichtet, doch wurde dieses Berufungsbegehren mit Schriftsatz vom 13. April 2007 auf die Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes eingeschränkt.

Gemäß Artikel 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Der unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde ist daher an die Gesetze gebunden. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes, dem die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung im Rahmen eines "Gesetzesprüfungsverfahrens" vorbehalten ist.

Mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06, hob der VfGH § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG als verfassungswidrig auf. Diese Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft.

Mit Beschluss vom 8. März 2007, B 1983/06, leitete der VfGH zwar auch ein Gesetzesprüfungsverfahren zu § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG ein, doch vermag der Hinweis darauf der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, da die angeführte Gesetzesbestimmung trotz der geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken nach wie vor dem Rechtsbestand angehört.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 19. April 2007