



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn C.S., P., vertreten durch L.C., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. Jänner 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 27. Dezember 2005 wurden von Herrn L.S. und Frau E.S. die diesen je zur Hälfte gehörige Liegenschaft EZ 1 an Herrn C.S., dem Berufungswerber, übergeben. Neben diesen Liegenschaftsanteilen wurde von Frau E.S. auch noch deren Gasthausbetrieb an den Berufungswerber übertragen.

Neben der Übernahme der betrieblichen Passiva haben sich die Übergeber noch verschiedene Rechte für sich und ihre Tochter vorbehalten. Übernommen wurde auch noch ein grundbücherlich sichergestelltes Wohnungsrecht zu Gunsten der Mutter der Übergeberin. Die Übergabe des Gasthausbetriebes erfolgte mit allen Aktiva und Passiva zum Stichtag 31. Dezember 2005. Herr L.S. bezieht keine Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Für den Erwerb von Herrn L.S. wurde dem Berufungswerber vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 24. Jänner 2007 auch eine Schenkungssteuer in der Höhe von € 17.591,90 vorgeschrieben. Für diesen Erwerbsvorgang wurde keine Befreiung nach § 15a ErbStG gewährt.

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„Die Berufung richtet sich gegen die Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer in der im Bescheid ausgewiesenen Umfang.

Mit Übergabsvertrag vom 27. Dezember 2005 haben die Ehegatten L.+E.S. ihrem Sohn Herrn C.S. unter anderem die Betriebsliegenschaft in P.1 übergeben. Es handelt sich dabei um die Betriebsliegenschaft, in der Frau E.S. ihren Gasthaus- und Pensionsbetrieb ausgeübt hat. Dieser Betrieb ist ebenfalls Bestandteil der gegenständlichen Übergabe.

Die Festsetzung der im bekämpften Bescheid angeführten Schenkungssteuer scheint in mehrfacher Hinsicht nicht gerechtfertigt, weshalb dagegen Berufung erhoben wird, die in folgenden Punkten begründet wird.

1. Wirtschaftliches Eigentum

Es ist richtig, dass der Vater des Übernehmers Herr L.S., zur Hälfte zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft P.1 ist. Es handelt sich bei dieser Liegenschaft um ein Gasthaus samt Pension. Diese Liegenschaft wurde von der Mutter des Übernehmers errichtet und auch zur Gänze im Betriebsvermögen des Gasthausbetriebes ausgewiesen. Es handelt sich dabei um wirtschaftliches Eigentum, das auch ertragsteuerlich als solches bilanziert und anerkannt wurde. Die Errichtungskosten des Gebäudes (mit Ausnahme des Grundes) wurden auch zur Gänze aus dem Gastgewerbebetrieb finanziert, wodurch wirtschaftliches Eigentum begründet wurde.

Gemäß § 15a ErbStG steht dem Erwerber bei Zuwendungen vom Betriebsvermögen unter gewissen Umständen ein Freibetrag in Höhe von € 365,000,00 zu. Unbestrittenermaßen liegen die Voraussetzungen im gegenständlichen Fall durch die Übergabe des Gasthausbetriebes vor und es konnte diese Bestimmung zum Teil durch die Übergabe des Gasthausbetriebes durch die Mutter zur Anwendung gebracht werden. Erklärter Wille des Gesetzgebers war bei Einführung dieses Freibetrages, dass für Übergaben von Betrieben von einer Generation an die nächste eine spürbare Steuererleichterung geschaffen wird, um derartige Übergaben nicht zu stark zu belasten. Gerade im ländlichen Bereich wird immer wieder diese Konstellation vorgefunden, wonach die Liegenschaft zivilrechtlich beiden Ehegatten gehört, jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Betrieb zuzurechnen ist. Somit müsste im Erbschaftssteuergesetz jedenfalls der Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums seine Beachtung und seinen Niederschlag finden, ansonsten es zu einer spürbaren Ungleichbehandlung bei Betriebsübergaben kommen würde. Aus diesem Grund wird daher ersucht, im Zuge der Wiederaufnahme die Bestimmung des § 15a ErbStG für den Hälfteanteil zu berücksichtigen.

2. Verfassungsmäßige Bedenken

Mit Beschluss vom 15. März 2006, B 3191/05, hat der VfGH ein Gesetzesprüfungsverfahren in Hinblick auf eine etwaige Verfassungswidrigkeit des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes eingeleitet. Mit Beschluss vom 12. Dezember 2006 wurde dieses Gesetzesprüfungsverfahren auf den gesamten Grundtatbestand des Erbschaftssteuergesetzes ausgedehnt. Bekanntermaßen scheint in diesem Verfahren die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung des dreifachen Einheitswertes bei Liegenschaftsvermögen als nicht gegeben. Für die kommenden Monate ist mit einer endgültigen Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes in dieser Causa zu rechnen, wobei vielerorts mit einer Aufhebung des Gesetzes gerechnet wird, wobei derzeit fraglich ist, ob nur die Erbschaftsteuer oder auch die Schenkungssteuer hievon betroffen sein wird. Dieses Erkenntnis scheint jedoch in jeder Hinsicht auch wesentlich für die Beurteilung des vorliegenden Falles zu sein, zumal es sich hier jedenfalls um die Besteuerung von Grundvermögen handelt. Unter Hinweis auf das den vorgenannten Beschlüssen des Verfassungsgerichtshofes zugrunde liegende Berufungsverfahren könnte im gegenständlichen Fall ebenfalls eine Verfassungswidrigkeit bezüglich des Ansatzes der Bewertung vermutet werden.

Zusammenfassung:

Unter Hinweis auf die beiden zuvor ausgeführten Ansatzpunkte scheint die gegenständliche Vorschreibung der Schenkungssteuer für die Übergabe des halben Liegenschaftsanteiles von Herrn L.S. an seinen Sohn Herrn C.S. nicht gerechtfertigt und es wird daher ersucht, den Steuerbescheid aufzuheben. Unter Hinweis auf die verfassungsmäßigen Bedenken, die sich nicht zuletzt durch den in Punkt 2. genannten Gesetzesprüfungsbeschluss ergeben, wird angeregt, das gegenständliche Verfahren bis zur endgültigen Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes auszusetzen. Da im gegenständlichen Fall mit keiner Anlassfallwirkung mehr gerechnet werden kann, könnten sich durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes jedoch entscheidende Hinweise bzw. Lösungsansätze für das gegenständliche Verfahren ergeben.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob anlässlich der Übertragung der Liegenschaften auch für den Hälfteanteil des Herrn L.S. die Begünstigung des § 15a ErbStG anwendbar ist oder nicht. Der Berufungswerber meint, dass die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auch für diese Liegenschaftshälften anzuwenden sei, da diese im zivilrechtlichen Eigentum von Herrn L.S. stehenden Liegenschaftsanteile Betriebsvermögen des Betriebes von Frau E.S. waren und daher wirtschaftlich zur Gänze dem vom Berufungswerber erworbenen Betrieb zuzurechnen seien.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Bei Errichtung des Übergabsvertrages waren sich nach dem Inhalt dieses Vertrages sämtliche Vertragspartner bewusst, dass durch die vertraglichen Übergaben beim Berufungswerber eine Bereicherung vorliegt. Es liegt daher im gegenständlichen Fall jeweils eine Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG vor.

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 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle 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
- 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.

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 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.“

Im Übergabsvertrag vom 27. Dezember 2005 wurden zwei getrennt voneinander zu beurteilende Rechtsvorgänge vereinbart, einerseits die Übergabe der Liegenschaftshälften und

des Betriebes von der Mutter des Berufungswerbers und andererseits die Übergabe der Liegenschaftshälften vom Vater.

Tatbestandsvoraussetzung der Befreiungsbestimmung nach § 15a ErbStG sind u.a. 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 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 Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen. Auf Seiten des Übergebers müssen daher entweder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb vorliegen. Die ertragsteuerliche Definition des Betriebes ist somit nur für die Beurteilung, ob beim Übergeber ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, maßgeblich. Im gegenständlichen Fall ist jedoch unbestritten, dass der Übergeber nur nichtselbständige Einkünfte und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezog.

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. Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer an Rechtsvorgänge anknüpft (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064), tritt die im Steuerrecht grundsätzlich anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund (VwGH 17.3.1986, 84/15/0117). Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist grundsätzlich die formalrechtliche Beurteilung geboten (VwGH 27.6.1991, 90/16/0019). Der zivilrechtliche Tatbestand der Z. 1 des § 3 Abs. 1 ErbStG ist einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich (VwGH 15.11.1990, 90/16/0192). Aus diesem Grund kann dem Vorbringen des Berufungswerbers, es lägen für die Übertragung der Liegenschaftshälften vom Vater auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Voraussetzungen für die Befreiung nach § 15a ErbStG vor, nicht näher getreten werden.

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 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.

Nach dem eindeutigen Inhalt des Übergabsvertrages sind Herr L.S. und Frau E.S. je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ 1. Der Berufungswerber hat von Herrn L.S. den halben Anteil an diesen Liegenschaften übertragen bekommen. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass Herr L.S. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat. Ihm sind jedoch keine Gewinneinkünfte aus der Führung dieses Gewerbebetriebes zugeflossen. Wenn auch die dem Berufungswerber von Herrn L.S. übergebenen Liegenschaftshälften betrieblich genutzt und somit der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen, fehlt es dennoch an dem weiteren Tatbestandsmerkmal, dass nämlich Herr L.S., um in den Genuss der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG zu kommen, selbst (Mit)Unternehmer hätte sein müssen. Der Umstand alleine, dass das von ihm übergebene Vermögen betrieblich genutzt worden ist und diese Liegenschaftshälften Betriebsvermögen waren, genügt nicht. Für diesen Erwerbsvorgang ist vom Berufungswerber auch die Schenkungssteuer zu entrichten.

Daran, dass der Erwerbsvorgang des Berufungswerbers vom Vater die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG nicht erfüllt, ändert auch die Argumentation des Berufungswerbers, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb übergeben worden sei, nichts. Bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen ist die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 1a zu § 15).

Werden daher Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und Liegenschaften im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten (Eltern) an ein Kind übergeben, ist also der

Vater nicht Mitunternehmer, so steht sein Hälfteanteil an den Liegenschaften nicht im Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil, hier dem Betriebsvermögen der Mutter. Demnach ist der Erwerb des Hälfteanteils der Liegenschaften vom Vater nicht nach § 15a ErbStG befreit. Laut dem eindeutigen Inhalt des Übergabsvertrages waren die Übergeber je zur Hälfte Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaften. Der Betrieb stand im alleinigen Eigentum der Mutter. Der Berufungswerber hat von seinem Vater einen halben Anteil an den Liegenschaften übertragen bekommen. Für diesen Erwerb des Hälfteanteils ist, wie bereits erwähnt, vom Berufungswerber auch die Schenkungssteuer zu entrichten.

In der Berufung wurde angeregt, das Ende des beim Verfassungsgerichtshof anhängigen Gesetzesprüfungsverfahrens abzuwarten. Mit Erkenntnis vom 7. März 2007 hat der Verfassungsgerichtshof § 1 Abs. 1 Z. 1 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955), BGBl. Nr. 141, als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft. Eine Aufhebung der Schenkungssteuer erfolgte mit diesem Erkenntnis nicht.

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. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem Unabhängigen Finanzsenat zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Gesetzesprüfungsverfahrens vorbehalten.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. April 2007