



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 10. Dezember 2008 xxx über die Berufung der G, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 2. März 2007, Steuernummer, betreffend Schenkungssteuer nach der am 10. Dezember 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut Punkt Erstens des Schenkungsvertrages vom 30. Juli 2004 haben Herr HG und Frau AG die den Geschenkgebern je zur Hälfte gehörenden Liegenschaften y yy yyy im Schenkungswege mit allen Rechten und Vorteilen, mit denen die Geschenkgeber dieselben bisher besessen und benützt haben, die übereignete Betriebsliegenschaft mit dem Standort in W, mit rechtllichem und tatsächlichem Zubehör, sowie betrieblichen Anlagen und Einrichtungen im Sinne dieses Vertrages an ihre Tochter, Frau IG, übertragen.

Laut Punkt Zweitens des gegenständlichen Vertrages schenkt und übergibt HG an seine Tochter IG den dem Geschenkgeber als Einzelunternehmen zur Gänze gehörenden Geschäftsbetrieb des Gastgewerbes mit dem Standort W , und zwar diesen Geschäftsbetrieb mit allen Aktiva und Passiva laut Vermögensstatus zum einunddreißigsten Juli Zweitausendvier. Die Übertragung des Eigentumsrechtes erfolgte mit Rechtswirksamkeit erster August Zweitausendvier.

Laut Punkt Achtens des gegenständlichen Vertrages wurden die noch offenen Pfandforderungen der Sparkasse X von der Geschenknehmerin im Zuge des Vermögensstatus zum 31.7.2004 im Rahmen der vorgenannten Betriebsübergabe zur persönlichen Zahlung übernommen.

Laut Punkt Neuntens des Schenkungsvertrages verpflichtet sich die Geschenknehmerin, sämtliche Passiva des Vertragsobjektes zur persönlichen Zahlung zu übernehmen. Weiters verpflichtet sich die Geschenknehmerin für den Geschenkgeber, Herrn HG, jene Personalsteuern zu ersetzen, welche von der zuständigen Finanzbehörde zu Lasten des Geschenkgebers aus dem Rechtsgrund für die Zeit seiner Betriebsführung in Zukunft vorgeschrieben werden.

Laut Punkt Zehntens des Schenkungsvertrages räumt die Geschenknehmerin ihren Eltern ob der Vertragsliegenschaft Y das Recht der lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnung, somit das Wohnungsgebrauchsrecht als Servitut mit grundbücherlicher Sicherstellung ein. Weiters räumt die Geschenknehmerin beiden Geschenkgebern das gebrauchswise Nutzungsrecht an den vorhandenen Betriebsräumlichkeiten samt Anlagen und Einrichtungsgegenständen des Vertragsobjektes als Servitut ohne grundbücherliche Sicherstellung ein.

Für das Rechtsgeschäft wurde die Gebührenfreiheit gemäß §15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) und gemäß Neugründungs-Förderungsgesetz 1999 beantragt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurden vom Finanzamt A die Übergabebilanz (Vermögensstatus) des Betriebes zum 31.7.2004 sowie die Teilwerte des beweglichen Anlagevermögens des Gastgewerbebetriebes zum 31.7.2004 angefordert. Weiters wurde gebeten den Verkehrswert der übergebenen Liegenschaften, die Höhe des Wohnungsgebrauchsrechtes gemäß Punkt 10 des Übergabevertrages und die Höhe der von der Geschenknehmerin zu ersetzenden Personalsteuern laut Punkt 9. des Vertrages bekannt zu geben.

Mit Bescheid vom 2. März 2007 setzte das Finanzamt A für obigen Vorgang Schenkungssteuer in Höhe von Euro 7.318,56 fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der 3-fache Einheitswert der Hälfteanteile der Grundstücke vermindert um die Gegenleistung (Wohnrecht) herangezogen.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Berufungswerberin (Bw) bringt vor, die Behörde habe dem angefochtenen Bescheid zu Unrecht die Hälfte des gesamten Einheitswertes zugrunde gelegt. Bei der Übergabe durch das Ehepaar G. müsse auch im schenkungssteuerrechtlichen Sinn auf den tatsächlichen Sachverhalt Bezug genommen werden. Zivilrechtlich habe zwischen dem Ehepaar G. Hälteeigentum bestanden, steuerlich sei aber Herr G. Alleineigentümer des Gebäudes gewesen. Es habe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Superädifikat bestanden. Die steuerliche Zuordnung zu Herrn G. allein ergebe sich bereits aus der Bilanz, in der das Gebäude im Anlagevermögen ausgewiesen worden sei.

Durch §15a ErbStG solle die Übergabe von Betriebsvermögen erleichtert werden.

Da es, wie bereits ausgeführt, unstrittig sei, dass das Gebäude zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmers Herrn G. gehöre, sei im Sinne des §15a ErbStG auch der Teil des Einheitswertes, der auf das Gebäude entfalle, nicht der Übergabe von der Mutter, sondern der Übergabe vom Vater zuzurechnen.

Dies ergebe sich auch daraus, dass mitübergebenes Sonderbetriebsvermögen ebenfalls dem Freibetrag nach §15a ErbStG zugänglich sei (vgl. Pkt. 2.2. des Erlasses, AÖF 1999/277).

In diesem Sinne werde beantragt, die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer beim Erwerb nach A.G um den Einheitswert des Gebäudes zu verringern.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. April 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt begründete im Wesentlichen, sofern Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und eine Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten (Eltern) an ein Kind übergeben werde, die Mutter also keine Mitunternehmerin sei, stehe ihr Hälfteanteil an der Liegenschaft nicht im Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil, hier dem Betriebsvermögen des Vaters. Demnach sei der Erwerb der Hälfteanteile der übertragenen Liegenschaften von der Mutter nicht nach §15a ErbStG befreit.

Hinsichtlich der Übergabe des Gewerbebetriebes von Hr. HJLG an die Berufungswerberin sei die Befreiungsbestimmung des §15a ErbStG gewährt worden.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wird vorgebracht, dass die Begründung der Berufungsvorentscheidung aus mehreren Gründen unrichtig sei:

Zunächst sei aus dem Wortlaut des §15a Abs. 2 ErbStG eindeutig erkennbar, dass Gegenstand der Befreiung (u.a.) inländische Betriebe gemäß EStG seien. Diesbezüglich sei für die Interpretation des Tatbestandes des §15a auf die Definition des Betriebes und damit auf das

Betriebsvermögen im Sinne des EStG abzustellen (vgl. diesbezüglich auch Pkt. 2.1. Erlass AÖF 1999/277). Ein völliges Negieren der einkommensteuerlichen Beurteilung sei schon aus diesem Sinne aufgrund des eindeutigen und klaren Wortlautes der Gesetzesstelle verfehlt.

Die Begründung stütze sich aber auch offensichtlich auf eine falsche Sachverhaltsfeststellung. Sie unterstelle, dass sich die Liegenschaftshälfte nicht im Betriebsvermögen des Vaters befinde. Diese Feststellung sei unrichtig und entspreche nicht der tatsächlichen *Rechtslage* (Anm.: gemeint vermutlich "Sachlage"). Das gesamte Gebäude werde betrieblich genutzt und sei daher auch zur Gänze im Anlagevermögen des Betriebes des Vaters ausgewiesen.

§15a ErbStG stelle nach seinem eindeutigen Wortlaut auf den Betriebsbegriff des Einkommenssteuergesetzes ab.

Dies ergebe sich auch aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage bzw. dem zu §15a ergangenen Erlass (2.2.), in dem auch der Erwerb von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers begünstigt sei, wenn dieses zeitgleich mit dem Mitunternehmeranteil übertragen werde.

Nichts anderes liege im vorliegenden Fall vor: das Gebäude werde zu 100% betrieblich genutzt und sei daher als Betriebs(Sonderbetriebs)vermögen des Einzelunternehmers im Anlagevermögen erfasst.

Da §15a ErbStG eine Befreiung von bestimmtem, nämlich in Abs. 2 genanntem, Vermögen vorsehe, und das gesamte Gebäude als Betriebsvermögen genutzt und im Anlagevermögen aufgenommen worden sei, seien die Voraussetzungen der Anwendung der Befreiung erfüllt. So auch BMF vom 19.5.2003, in dem festgehalten werde, dass jedenfalls auch für Grundstücksteile, die in der Bilanz des übergebenen Betriebes aufgenommen worden seien, der Freibetrag des § 15a ErbStG gelte (vgl. SWK 2005, 39).

Die belangte Behörde habe sohin die Rechtslage verkannt und den Bescheid mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit versehen.

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

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt St.Nr., des Finanzamtes A, in die Veranlagungsakten der Übergeber und der Übernehmerin und in die Einheitswertakten des Finanzamtes BEO hinsichtlich der übertragenen Liegenschaften.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Erwerb der Hälfteanteile der übertragenen Liegenschaften von der Mutter nach §15a ErbStG von der Schenkungssteuer befreit ist.

Beantragt wird, die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer beim Erwerb nach AG um den (anteiligen) Einheitswert des Gebäudes zu verringern.

Gemäß §3 Abs.1 Z1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Bei Errichtung des Schenkungsvertrages waren sich nach dem Inhalt dieses Vertrages sämtliche Vertragspartner bewusst, dass durch die vertraglichen Übergeben bei der Berufungswerberin eine Bereicherung vorliegt. Es liegt daher im gegenständlichen Fall jeweils eine Schenkung im Sinne des §3 Abs.1 Z1 ErbStG vor.

Mit Art. IX Z. 4 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, wurde §15a ErbStG mit Wirkung zum 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 umfangreiche 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

1.	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,
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 und
3.	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 Schenkungsvertrag vom 30. Juli 2004 wurden zwei getrennt voneinander zu beurteilende Rechtsvorgänge vereinbart; einerseits die Übergabe der Liegenschaftshälften und des Gastgewerbebetriebes vom Vater der Berufungswerberin und andererseits die Übergabe der Liegenschaftshälften von der Mutter.

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 dient (§15a Abs. 2 ErbStG iVm §2 Abs.3 Z1 – 3 EStG 1988). 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. Wie aus dem Einkommensteuerakt von Frau AG zu entnehmen ist, sind der Übergeberin keine Gewinneinkünfte aus der Führung des übergebenen Gastgewerbebetriebes zugeflossen. Vielmehr hatte die Übergeberin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Weinbau, Buschenschank), allerdings nicht in Zusammenhang mit dem übergebenen Betrieb.

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).

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).

Eine Differenzierung in Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits kann nicht vorgenommen werden, da es sich bei dem Gebäude um eine unbewegliche Sache im Sinne des §297 ABGB handelt, welche auf dem Grund und Boden in der Absicht aufgeführt wurde, dass sie stets darauf bleiben solle. Aus §297 ABGB geht - einerseits im Verein mit §294 ABGB, andererseits mit den §§ 414 ff ABGB - der Grundsatz des bürgerlichen Rechts hervor, dass das Eigentum am Grund und Boden vom Eigentum am darauf errichteten Gebäude nicht getrennt werden kann. Da die Mutter der Berufungswerberin zur Hälfte Eigentümerin dieses Grundstückes war, musste sie damit auch zur Hälfte Eigentümerin des auf diesem Grundstück errichteten Gebäudes sein. Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer an Rechtsvorgänge anknüpft, konnte dieser Hälfteanteil an dem Gebäude nur von der Mutter an die Berufungswerberin übertragen werden. Aus diesem Grund kann dem Vorbringen der Bw, es lägen für die Übertragung dieses halben Anteiles an dem Gebäude von der Mutter auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Voraussetzungen für die Befreiung nach §15a ErbStG vor, nicht näher getreten werden. Hier bleibt kein Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Im Übrigen wurde das Gebäude auch bewertungsrechtlich dem Ehepaar G. je zur Hälfte zugerechnet, was gegen das wirtschaftliche Eigentum von HG am gesamten Betriebsgebäude spricht.

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

Dem Wortlaut des § 15a ErbStG entsprechend können mehrere Erwerbsvorgänge von verschiedenen Personen nicht zusammengefasst werden. 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 Schenkungsvertrages sind Herr HG und Frau AG je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaften YYY. Die Berufungswerberin hat von Frau AG den halben Anteil an diesen Liegenschaften übertragen bekommen. Dieser halbe Anteil bezieht sich nach dem vorerwähnten Grundsatz des bürgerlichen Rechts, dass das Eigentum am



Grund und Boden vom Eigentum am darauf errichteten Gebäude nicht getrennt werden kann, nicht nur auf den Grund und Boden, sondern auch auf das auf diesem Grund und Boden errichtete Gebäude.

Wie die ho Ermittlungen ergeben haben, hat Frau AG – wie oben ausgeführt - in den Vorjahren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen. Ihr sind jedoch niemals Gewinneinkünfte aus der Führung des Gewerbebetriebes zugeflossen, und sie ist niemals (Mit)Unternehmerin des Gewerbebetriebes gewesen. Wenn auch die der Berufungswerberin von Frau AG übergebenen Liegenschaftshälften betrieblich genutzt worden sind und somit der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienten, fehlt es dennoch an dem weiteren Tatbestandsmerkmal, dass nämlich Frau AG, um in den Genuss der Befreiungsbestimmung des §15a ErbStG zu kommen, selbst (Mit)Unternehmerin sein hätte müssen. Der Umstand alleine, dass das von ihr übergebene Vermögen betrieblich genutzt worden ist und diese Liegenschaftshälften Betriebsvermögen waren, genügt nicht.

Werden Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und Liegenschaften im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten (Eltern) an ein Kind übergeben, ist also die Mutter nicht Mitunternehmerin, so steht ihr Hälfteanteil an den Liegenschaften nicht im Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil, hier dem Betriebsvermögen des Vaters.

Demnach ist der Erwerb des Hälfteanteils der Liegenschaften (samt Gebäudeanteil) von der Mutter nicht nach §15a ErbStG befreit. Für diesen Erwerb des Hälfteanteils ist von der Berufungswerberin neben der Grunderwerbsteuer auch die Schenkungssteuer zu entrichten.

Im gegenständlichen Fall ist ergänzend festzuhalten, dass das Auseinanderklaffen von Betriebsinhabung und zivilrechtlichem Eigentum bislang kein Hindernis für die Ausübung des Gewerbes war. Damit konnte aber die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums von der Mutter an die Bw ebenfalls keine unabdingbare Voraussetzung für die Fortführung des Betriebes gewesen sein. Der Betrieb hätte also auf Grund der gleichen Nutzungsvereinbarung wie der bisherige Betriebsinhaber oder allenfalls mit einer geänderten Nutzungsvereinbarung weitergeführt werden können.

Der Wertansatz wurde nicht bestritten.

Mit Vorhalt vom 5. August 2008 wurden der Bw. der von der ho. Behörde festgestellte Sachverhalt und die rechtliche Würdigung zur Kenntnis gebracht.

In Beantwortung dieses Schreibens hat die steuerliche Vertretung der Bw. zur rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes eine Stellungnahme abgegeben:

Die rechtliche Beurteilung gehe von einer unrichtigen Auslegung des §15a ErbStG aus.

Auch wenn man den einheitlichen Vertrag schenkungssteuerrechtlich in 2 Vorgänge trenne, so habe die Trennung im Sinne der Bestimmungen des ErbStG zu erfolgen.

Obwohl §15a ErbStG und die dazu ergangenen Erläuternden Bemerkungen in der rechtlichen Würdigung zitiert würden, werde der Intention des Gesetzgebers - betriebliches Vermögen zu begünstigen - nicht nachgekommen.

Der Hälfteanteil des Gebäudes werde unter Hinweis auf die im Erbschaftssteuergesetz nicht anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise der Mutter zugerechnet, bei der die weiteren Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung des §15a ErbStG nicht zutreffen würden. Tatsächlich habe der Umfang der Begünstigung nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes (Abs2):

"Zum (begünstigten) Vermögen zählen nur 1. inländische Betriebe ..., die der Einkunftserzielung gemäß §2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes, ..., dienen", nach der ertragsteuerlichen Zurechnung zu erfolgen.

Diese Auslegung, die sich neben dem Wortlaut auch klar aufgrund der teleologischen Auslegung ergebe, sei auch aus den zitierten EB ("... bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte aus...") und aus dem zum §15a ErbStG ergangenen Erlass des BMF zu ersehen.

Dort werde außerdem auch festgehalten, dass bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen auch die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens begünstigt sei.

Wenn daher bereits "Sonderbetriebsvermögen" begünstigt übergehe, müsse dies umso mehr für "Betriebsvermögen" gelten (vgl. diesbezüglich auch BMF vom 19.5.2003, ÖStZ 2004,126; in der als Voraussetzung der Befreiung die Aufnahme in der Bilanz des übergebenen Betriebes genannt werde).

Es sei nochmals darauf hinzuweisen, dass die Übergabe des Betriebes und die Übergabe der Liegenschaft unstrittigweise in einem einzigen Vertrag durchgeführt worden sei.

Unter korrekter Anwendung der Bestimmungen des §15a ErbStG sei daher von der Behörde zunächst festzustellen, welche Vermögensteile mit diesem Schenkungsvertrag übergeben würden.

Da im übergebenen Betrieb des Einzelunternehmers HG das gesamte Gebäude (ebenfalls unstrittig) enthalten gewesen sei, sei auf diesen Schenkungsvorgang zunächst die Begünstigung des §15a ErbStG für das gesamte Betriebsvermögen anzuwenden.

Dem Schenkungsvorgang von Frau AG sei daher (höchstens) nur noch die nackte Liegenschaft gebührenrechtlich zuzuordnen.

Die zitierte Rechtsprechung betreffend Unabhängigkeit von Ertragsteuer und Erbschaftssteuer sei - soweit ersichtlich - zur Gänze vor 2000 ergangen, und könne daher auf §15a, insbesondere auch aufgrund des klaren Wortlautes, nicht angewendet werden.

Im übrigen sei diesbezüglich festzuhalten, dass bei Verwendung steuerrechtlicher Begriffe ("Betrieb, Betriebsvermögen") im Gesetz die Wirkungen des Zivilrechts auf den jeweiligen Vorgang zu untersuchen seien und dann im Sinne der jeweiligen Gesetzesbestimmung auszulegen sei.

Die Behörde werde daher nochmals ersucht, ihre dargestellte Meinung unter Anwendung der klaren Auslegungsregeln der §6 und 7 ABGB zu überdenken und das gesamte übergebene Betriebsvermögen dem begünstigten Vermögen des § 15a ErbStG zuzurechnen.

Dazu ist zu sagen, dass – wie bereits ausgeführt - die ertragsteuerliche Definition des Betriebes *nur für die Beurteilung, ob beim Übergeber ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, maßgeblich ist*. Dies ist in §15a ErbStG auch ausdrücklich aufgenommen worden. Hinsichtlich des *Rechtsvorganges an sich* bleibt der Grundsatz der formalrechtlichen Betrachtungsweise für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer bestehen und wird durch §15a auch nicht durchbrochen. Systemimmanent ist es demzufolge auch nicht rechtswidrig diesbezüglich Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, welche vor dem 1.1.2000 ergangen ist, zur rechtlichen Beurteilung heranzuziehen.

Ergänzend wäre noch auszuführen, dass Gegenstand der Übertragung von der Mutter das (Mit)Eigentum der Mutter ist, welches nicht Teil des Betriebsvermögens ist.

Der Verwaltungsgerichtshofes hat mit Erkenntnis vom 24. 4. 2006, 94/13/0054, in einem vergleichbaren Fall hinsichtlich der unentgeltlichen Überlassung einer Liegenschaft zum Zwecke der Führung eines Betriebes ohne Miet- oder Pachtvertrag zu den in der Bilanz zu aktivierenden Investitionen des Betriebsinhabers folgendes ausführt:

"Während es für den Eigentümer das Gebäude ist, dessen Wert sich allenfalls erhöht, bezieht sich die Wertsteigerung im Betriebsvermögen des Nutzungsberechtigten auf den Wert seines Nutzungsrechtes, somit auf sein *Wirtschaftsgut Recht zur betrieblichen Nutzung* eines fremden Gebäudes. Dabei wird beim Eigentümer im Rahmen des Einheitswertes des Grundvermögens nur eine allfällige Wertsteigerung des Grundstückes erfasst, die mit den Investitionen des Nutzungsberechtigten nicht identisch sein muss".

Beim wirtschaftlichen Eigentum des Vaters handelt es sich um ein vom Miteigentum der Mutter gesondertes Recht. Jedenfalls war das zivilrechtliche Eigentum der Mutter nicht Teil des Betriebsvermögens und daher auch nicht von der Befreiungsbestimmung des §15 a ErbStG erfasst.

Das Finanzamt schloss sich mit Stellungnahme vom 14. August 2008 der im Vorhalt geäußerten Rechtsansicht des UFS an.

In der am 10. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Parteienvertreter ausgeführt, dass der Sachverhalt korrekt wiedergegeben worden sei, es gehe um die rechtliche Würdigung. Aufgrund des Wortlautes des §15a ErbStG sei ein Verweis auf das Vermögen enthalten, der die betrieblichen Einkünftige im Sinne des Einkommensteuergesetzes (EStG) anführe. Sinn der Bestimmung sei es, das Betriebsvermögen zu fördern. Laut Erlass des Bundesministeriums für Finanzen komme es darauf an, ob die Betriebsgrundstücke in die Bilanz des Betriebes aufgenommen worden seien. Die Fremdenzimmer und die Gaststätte seien in die Bilanz aufgenommen worden. Klar sei, dass die Liegenschaft den Übergebern je zur Hälfte gehört habe. Hier sei aber die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden. Auch der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen zu §15a ErbStG spreche für die Auslegung der Bw. Die Befreiung sei auf Grund und Boden anzuwenden, jedenfalls sei aber das Gebäude in die Befreiung aufzunehmen, da es in der Bilanz aktiviert worden sei. Das wäre kein Problem, da der Einheitswert nach Grund- und Boden und Gebäude getrennt werde.

Der Vertreter des Finanzamtes wendete ein, dass von der Mutter kein Betrieb erworben worden sei, sondern nur ein Grundstück, so dass die Anwendung des §15a ErbStG für diesen Vorgang nicht in Betracht komme. Der Parteienvertreter entgegnete hiezu, dass die Mutter kein Betriebsvermögen und Gebäude im Sinne des §15a ErbStG schenken könne, weil dies dem Vater zugerechnet worden sei.

Der Parteienvertreter verwies auf den Entwurf des Erlasses zu §3 Abs.1 Z2 GrEStG nF, der von der Widmung der Liegenschaft für den Betrieb spreche. Die Widmung sei Sinn und Zweck der Befreiung. Im ländlichen Bereich kämen derartige Verträge häufig vor. Man solle hier auch den Wortlaut und den Sinn der Befreiungsbestimmung mitberücksichtigen. Das Gebäude sei beim "Vater" zugerechnet worden und sei daher nicht mehr bei der "Mutter" als schenkungssteuerpflichtiges Vermögen vorhanden. Daher wäre das Gebäude aus dem Vorgang Mutter – Tochter auszuschneiden. Man müsse sich danach richten, was das EStG sage, denn dort stehe, was ein Betrieb sei. Das sei klar, denn §15a ErbStG befreie den Betrieb. Das stehe hier nicht, dass es auf das Zivilrecht ankomme. Entscheidend sei der Umfang des Betriebsvermögens gemäß EStG.

Die Amtspartei entgegnete hiezu, dass nach Ansicht des Finanzamtes nur ein Betrieb zum inländischen Vermögen zähle, aber kein Betriebsteil. Die Erbschaftsteuer erfasse Schenkungen im Sinne des Zivilrechtes, so dass hier von der Mutter die Hälfte der Liegenschaft plus das halbe Gebäude geschenkt worden sei. Es sei dem §15a ErbStG nicht zu entnehmen, dass zivilrechtliche Schenkungen anderen Personen zugerechnet werden.

Der Parteienvertreter brachte unter Hinweis auf §15a ErbStG vor, dass zumindest der Gebäudeteil bereits als Betriebsvermögen bei Herrn G. schenkungssteuerlich zu erfassen – dort befreit - und daher bei dem Übergang von der Mutter wieder zumindest der Hälfteanteil des Gebäudes nicht der Schenkungssteuer zu unterziehen sei.

Nach den oben ausgeführten Gründen sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des §15a ErbStG für den Erwerb von der Mutter jedoch nicht gegeben. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Dezember 2008