



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Haslauer, Eberl, Hubner, Krivanec & Partner, Rechtsanwälte, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 44, vom 30. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. April 2003, StNr/ErfNr., betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Schenkungssteuer wird mit Euro 52.432,72 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage ist in den Entscheidungsgründen dargestellt.

Entscheidungsgründe

Am 19.10.2001 schlossen der Bw und seine Mutter nachfolgende Verträge ab:

- 1.) Schenkungsvertrag, ErfNr..
- 2.) Übergabsvertrag, ErfNr.2.

Mit Bescheid vom 30.4.2003, StNr/ErfNr., wurde für diese beiden Vorgänge Schenkungssteuer in Höhe von Euro 158.281,36 vorgeschrieben. Mit Berufung vom 30.5.2003 beantragte der Bw den Schenkungssteuerbescheid aufzuheben.

In der Folge wurde eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer ab 2000 durchgeführt. Das Ergebnis der Prüfung wurde der Berufungsvorentscheidung vom 30.8.2004 zugrunde gelegt. Die Schenkungssteuer wurde auf Euro 78.857,66 herabgesetzt.

Im Vorlageantrag vom 24.9.2004 waren noch folgende Punkte strittig:

Buchwerte des Sonderbetriebsvermögens, die auszuscheiden und durch das Dreifache des Einheitswertes der übertragenen Liegenschaft zu ersetzen waren.

Teilwerte der baulichen Investitionen in fremden Betriebsgebäuden, die noch nicht zur Gänze abgeschrieben sind.

Teilwerte der baulichen Investitionen in fremden Betriebsgebäuden, die bereits zur Gänze abgeschrieben sind.

Wert der vom Bw versprochenen Rente.

Am 22.8.2008 wurde ein Vorhalt an den Bw gerichtet, in dem die offenen Fragen hinsichtlich einzelner Wirtschaftsgüter, deren Zurechnung und Bewertung einer Klärung zugeführt werden sollten.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28.8.2008 führte der Bw aus:

"Der im Vorlageantrag genannte Betrag von Euro 5,919.340,00 ergibt sich aus dem Umstand, dass die Positionen 8,10,11,12 und 14 nicht ausgeschieden wurden, obgleich diese zum Sonderbetriebsvermögen Adr.1 gehören.

Zieht man vom Betrag von Euro 13,250,412,00 die genannten Positionen 8, 10, 11, 12 und 14 in Höhe von Euro 7,331.085,00 ab, ergibt sich der genannte Betrag von Euro 5,919.340,00 (die Differenz in Höhe von 13 sind Restbuchwerte)."

Nach einer Besprechung wurde mit email vom 28.12.2009 eine Neuberechnung anhand der von der Abgabenbehörde I. Instanz erstellten Tabelle übermittelt. Mit email vom 21.06.2012 wurde die Neuberechnung dem Bw zur Kenntnis gebracht.

Am 18.10.2012 wurde neuerlich ein Erörterungstermin durchgeführt, bei dem die Höhe der Vermögensbeteiligung geklärt wurde. Zur Frage der Bewertung der Wirtschaftsgüter und der Rentenverpflichtung wurde in der Folge seitens des Finanzamtes eine Neuberechnung erstellt und dem Bw zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z.2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG gilt u.a. als Schenkung jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird;

Die Steuerschuld entsteht bei Schenkungen unter Lebenden gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Für die Wertermittlung ist, soweit im ErbStG nichts anderes bestimmt ist, gemäß § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). § 19 Abs. 2 ErbStG trifft Regelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und für Betriebsgrundstücke.

Der die §§ 2 bis 17 umfassende erste Teil des Bewertungsgesetzes (BewG) sieht als Bewertungsgrundsatz in § 10 den gemeinen Wert vor und normiert in § 12, dass Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind. Regelungen über den Einheitswert des Betriebsvermögens finden sich im zweiten Teil des BewG.

§ 12 BewG lautet:

"§ 12. Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, sind in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt."

Der Teilwertdefinition des § 12 BewG entspricht die Definition des Teilwertes im § 6 Z 1 EStG. Wegen der gleich lautenden Definition kann der Teilwert eines bestimmten Wirtschaftsgutes zu einem bestimmten Zeitpunkt nach dem BewG kein anderer sein als nach dem EStG (VwGH 31. 1. 2001, 97/13/0214). Diese ist auch ident mit dem Zeitwert gemäß § 202 UGB (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 12, 4a).

Der Teilwert ist in seinem Wesen ein Wert, der durch zwei regelmäßig nur im Schätzungsweg feststellbare Größen bestimmt wird, nämlich durch den geschätzten Gesamtkaufpreis bei Erwerb des Betriebes durch einen fiktiven Käufer und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile dieses Wertes (VwGH 24.2.1992, 90/15/0095). Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt, wird ihr regelmäßig freistehen, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt (VwGH 25.9.1997, [96/16/0134](#))

Zur Wertermittlung von übergebenen Gesellschaftsanteilen ist festzustellen, dass bei der Schenkung eines gewerblichen Unternehmens oder eines Anteiles daran keineswegs der Einheitswert des Unternehmens maßgeblich ist (VwGH 22. 1.1987, 86/16/0018; 19.8.1997, 96/16/0171). Nach ständiger Rechtsprechung ergibt sich die Höhe des Betriebsvermögens aus

der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter zuzüglich der mit dem Einheitswert bewerteten Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten. Dabei folgt insbesondere aus § 6 Abs 1 BewG, wonach Lasten oder Schulden, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt werden, dass Rückstellungen nicht als Verbindlichkeiten abzugsfähig sind (VwGH 20.5.2000, [2000/16/0066](#)).

Nach Lehre und Rechtsprechung besteht eine Vermutung dafür, dass sich der Teilwert jedes Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt; je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen (VwGH 29.4.1992, 90/13/1992, 17.2.2000, 97/16/0369).

Gegen die einfache, wenn auch etwas grobe Methode zur Ermittlung des Teilwertes, wonach dieser mit den um die AfA (§ 7 EStG 1972) gekürzten Anschaffungskosten bzw Herstellungskosten, mindestens aber mit 20 Prozent dieser Kosten angesetzt wird, bestehen solange keine Bedenken als das Ergebnis dieser Wertermittlung den grundsätzlich im Schätzungsweg festzustellenden Teilwert nicht übersteigt (VwGH 23.02.1981, 2231/79).

Aufwendungen für Ausbauten und Umbauten an einem gemieteten Gebäude (Lokalumbau durch Mieter) die, auch wenn sie in das Eigentum des Vermieters übergehen, in erster Linie nicht zu Gunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen wirtschaftlichen Vorteil des Unternehmers vorgenommen werden, stellen ein mit Teilwert zu bewertendes Wirtschaftsgut dar und sind daher bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens als Besitzposten anzusetzen (VwGH 13.5.1965, 2086/64; 14.11.1960, 355/57; 19.1.1955, 2418/54; 6.11.1969, 1733/68

Hinsichtlich folgender Positionen des Vorlageantrages war der Berufung stattzugeben:

Sonderbetriebsvermögen:

Im Vorhalteverfahren wurde abgeklärt, dass drei Positionen im Gesamtwert von 135.790,00 als Buchwerte des Sonderbetriebsvermögens auszuscheiden sind, da sie im Einheitswert der Liegenschaft enthalten sind.

Baulichen Investitionen in fremden Betriebsgebäuden:

Wirtschaftsgüter, die noch nicht zur Gänze abgeschrieben und die 2001 angeschafft worden sind, sind maximal mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Eine generelle Aufwertung aller

Wirtschaftsgüter, die noch nicht zur Gänze abgeschrieben worden sind, um 25 % ist nicht gerechtfertigt.

Abgeschriebene abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:

Diese sind mit mindestens 15% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Verriegelungswert) anzusetzen. Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die schon zur Gänze abgeschrieben worden sind, soweit sie das Sonderbetriebsvermögen betreffen, sind dabei auszuscheiden, da sie im Einheitswert der Liegenschaft enthalten sind. Offene Fragen der Zuordnung zu den einzelnen Liegenschaften bzw. Bauteilen wurden aufgrund des Vorhalteverfahrens und beim Erörterungstermin geklärt.

Aufgrund des Erörterungstermines vom 18.10.2012 wurde ein Entwurf an beide Parteien des Berufungsverfahrens übermittelt. Seitens der Abgabenbehörde I. Instanz wurde in der Folge eingewendet, dass aus dem Anlageverzeichnis klar ersichtlich sei, dass die vom Bw ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter eindeutig jenen Bauteilen zuzurechnen seien, die nicht im Eigentum des Bw stünden, also nicht das Sonderbetriebsvermögen betreffen und daher nicht auszuscheiden seien.

Diese Stellungnahme wurde dem Bw am 29.10.2012 samt Anhang, aus dem die Neuberechnung der Schenkungssteuer hervorgeht, übermittelt.

Am 20.12.2012 wurde über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates die Berechnung seitens der Abgabenbehörde I. Instanz korrigiert und diese Neuberechnung dem Bw zur Kenntnis gebracht. Die Höhe des anteiligen Teilwertes (1,807.731,47) liegt nunmehr unter dem im Vorlageantrag (2,336.680,80) begehrten Ansatz.

Wert der Rentenverpflichtung:

Im angefochtenen Bescheid ist die – aufgeschobene - Rentenverpflichtung überhaupt nicht berücksichtigt.

Hinsichtlich der Beurteilung und der Bewertung der Rente laut Vertragspunkt V. des Übergabvertrages vom 24.09.2001 folgt die Berufungsbehörde der Ansicht des Bundesweiten Fachbereiches. Danach ist bei den Renten zu unterscheiden zwischen dem Rentenstammrecht und der Verpflichtung zur Erbringung der einzelnen Rentenzahlungen. Diese sind losgelöst zu betrachten. Wie überhaupt eine Rente nur vorliegt, wenn die Verpflichtung zur Erbringung der wiederkehrenden Leistung auf einem gesonderten Rechtsgrund, dem Rentenstammrecht beruht.

Im gegenständlichen Fall wird das Rentenstammrecht durch den Übergabvertrag aus 2001 begründet, in dem vereinbart ist, dass für die Übergabe eine Rente zu zahlen ist. Die Ver-

pflichtung zur Zahlung der einzelnen Rentenbeträge ergibt sich aus diesem Stammrecht. Allerdings ist die erste Zahlung nicht sofort, sondern erst dann fällig, wenn unter Annahme eines monatlichen, bestimmten Rückzahlungsbetrages das Verrechnungskonto abgedeckt ist.

Die Bewertung der Rente hat zum Bewertungsstichtag zu erfolgen. Das ist grundsätzlich das Vertragsdatum, es sei denn es wird eine bestehende Rentenverpflichtung übernommen. Dann ist Bewertungsstichtag der Tag der Übernahme der bestehenden Rentenverpflichtung. Das bedeutet, dass grundsätzlich vom Tag des Vertragsabschlusses auszugehen ist.

Dem Bw ist nicht beizupflichten, dass die Rente mit dem Vervielfacher zu berechnen wäre, der dem im Zeitpunkt des aufgeschobenen Beginnes der Rentenzahlungen gegebenen Alters der Rentenberechtigten entspricht.

Bei einer derartigen Bewertung – die auf den ersten Blick zwar plausibel erscheint – wird aber die Ungewissheit nicht miteinbezogen, ob die Rentenberechtigte den Anfall der Rente überhaupt erlebt. Zudem wird nur der Zeitraum einer möglichen Zahlung berücksichtigt, während und der Umstand völlig unberücksichtigt bleibt, dass die Rente erst in 12,9 Jahren zu zahlen sein wird, was den Gegenwartswert der aufgeschobenen Rentenzahlungen wesentlich verringert.

Tatsächlich beginnt die Rentenzahlung erst nach der vollständigen Rückzahlung des Guthabens am Verrechnungskonto der Übergeberin. De facto läuft die monatliche Ratenzahlung nach der vollständigen Rückzahlung des Guthabens am Verrechnungskonto der Übergeberin als Rentenzahlung weiter.

Die Bewertung der Rente hat in folgender Weise zu erfolgen:

Wert der Rente, wenn sie sofort ab Vertragsabschluss fällig wäre. Damit ist das Alter und somit die Lebenswahrscheinlichkeit im Zeitpunkt des Entstehens des Rentenstammrechtes berücksichtigt. Die ersten 12,9 Jahre ist das Verrechnungskonto zurückzuzahlen.

Daher ist der Stichtagswert dieser monatlichen Ratenzahlungen des Verrechnungskontos zu ermitteln. Das Verrechnungskonto ist nicht zu verzinsen und in monatlichen Raten in Höhe von € 4.000,00 rückzuzahlen. Die Berechnung erfolgt nach der Formel, wie sie in den Vermögensteuerrichtlinien 1989 Pkt. 6.3 zu § 14 BewG dargestellt ist.

Von Gesamtwert der Rente ist der (abgezinst) Wert des vorher zurückzuzahlenden unverzinslichen Verrechnungskontos abzuziehen. Die Differenz ergibt den Stichtagswert der aufgeschobenen – erst in 12,9 Jahren anfallenden – Rente.

Ausgehend von den korrigierten Werten ist die Bemessungsgrundlage wie folgt zu ermitteln:

Übertragener Anteil am BV ohne SBV (49,07%) **17.411.806,00**

Rückzahlbares Verrechnungskonto **-12.228.047,94**

Übertragenes BV ohne GV **5.183.758,06**

Grundvermögen/Sonderbetriebsvermögen **+5.040.000,00**

abzüglich Freibetrag gem. § 15a ErbStG (49,07% von 5 Mill.) **-2.453.500,00**

abzüglich Rente **-1.533.354,26**

abzüglich Freibetrag gem. § 14 ErbStG **-30.000,00**

Steuerbemessungsgrundlage § 8 Abs. 1 ErbStG 6,206.900,00

Steuerbemessungsgrundlage § 8 Abs. 4 ErbStG 5,040.000,00

Die Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG (im Ausmaß von 10%) beträgt daher ATS 620.690,00

Die Steuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG (im Ausmaß von 2%) beträgt wie bisher ATS 100.800,00

Die Schenkungssteuer beträgt daher S 721.490,00 (Euro: 52.432,72)

Im Erstbescheid war vorgeschrieben € 158.281,36.

Dieser Betrag wurde aufgrund der durchgeführten Betriebsprüfung in der Berufungsvorentscheidung auf € 78.857,66 reduziert.

Salzburg, am 21. Dezember 2012