

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, nunmehr vertreten durch Ing. Mag. Andreas Wallner, 8042 Graz, Petersbergenstraße 7, vom 27. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 26. Juli 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungs- und Übergabsvertrag vom 4. Jänner 2006 schenkten und übergaben X. und Y. an ihren Sohn, den Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt, die ihnen je zur Hälfte gehörende Liegenschaft EZ XY. im Gesamtausmaß von 911 m² mit dem darauf befindlichen Wohn- und Geschäftshaus Z.

Nach Punkt 2.) des Vertrages schenkt und übergibt der Vater weiters den auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft betriebenen Gasthausbetrieb samt Betriebs- und Geschäftsausstattung, Warenlager und Kundenstock per 31. Dezember 2005 an den Bw.

Nach Punkt 3.) des Vertrages wird für diese Schenkung keine Gegenleistung verlangt.

Im Punkt 5.) wird festgestellt, dass die einverleibten Pfandrechte C-LNR 6a, C-LNR 7a, C-LNR 10a, C-LNR 11a und C-LNR 12a den mitübergebenen Gewerbebetrieb betreffen und mit den per 31. Dezember 2005 aushaltenden Beträgen in der Bilanz 2005 enthalten sind.

Laut Punkt 10.) des Vertrages beträgt der Einheitswert der als Geschäftsgrundstück bewerteten Liegenschaft 81.030,21 € und werden die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG sowie die Bestimmungen des NeuFöG, soweit diese zur Anwendung gelangen, in Anspruch genommen.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 21. September 2006 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer Teilwerte-Bilanz, welche am 12. Dezember 2006 erfolgte. Mit Schreiben vom 3. Juli 2007 wurde ergänzend ausgeführt, dass der Verkehrswert der Liegenschaft rund 450.000,-- € betrage, die Liegenschaft zu 15% (Wohnung im Obergeschoß) privat genutzt werde und der Bw. sich zwar im Sinne des NeuFöG habe beraten lassen, die entsprechende Bestätigung aber nicht finde.

Das Finanzamt ging davon aus, dass durch die Übernahme des Betriebes mit allen Aktiven und Passiven zwischen dem Vater und dem Bw. ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang stattgefunden habe, für den mangels Vorlage des NeuFöG-Formulares keine Steuerbefreiung zum Tragen kommen könne. Die Gegenleistung bestehe in der Übernahme der betrieblichen Passiva in Höhe von 345.898,00 €, wobei 65,93 % oder 228.067,59 € auf die Liegenschaftshälfte entfielen. Unter Zugrundelegung dieser proportionalen Berechnung wurde mit Bescheid vom 26. Juli 2007 die Grunderwerbsteuer mit 4.561,35 € festgesetzt.

Hinsichtlich des Erwerbes von der Mutter wurde mit Bescheid gleichen Datums Schenkungssteuer in Höhe von 10.785,05 € festgesetzt, wobei eine Steuerbefreiung nach § 15a ErbStG verneint wurde. Bemessungsgrundlage bildete der dreifache anteilige Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von 121.545,30 € abzüglich des persönlichen Freibetrages nach § 14 ErbStG.

Gegen beide Vorschreibungen wurde Berufung eingelegt. Beantragt wurde hinsichtlich der Schenkungssteuer, nur den halben dreifachen EW-Anteil betreffend die 15% genutzten Teile des Grundstückes, somit eine Bemessungsgrundlage von 18.231.80 € vor Anwendung des Freibetrages nach § 14 ErbStG anzusetzen.

Die Liegenschaft sei zu 85 % betrieblich genutzt und seien sämtliche diesbezüglichen Aufwendungen und Investitionen im übergebenen Betriebsvermögen des Übergebers erfasst gewesen. Eine Bereicherung habe deshalb nicht stattgefunden, weil Bankverbindlichkeiten übernommen worden sind, die zudem auf der gesamten Liegenschaft und nicht nur am Hälftenanteil des Vaters einverlebt worden sind.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise würde demnach der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft als übergebenes Betriebsvermögen unter die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG fallen und nur der privat genutzte Teil als steuerpflichtige Schenkung zu werten sein.

Dies würde auch der Intention des Gesetzgebers entsprechen, der die schenkungsweise Übergabe von Betrieben steuerlich entlastet sehen wollte. Vorgelegt wurde ein Einheitswertbescheid über die Liegenschaft, wonach das Grundstück als Betriebsgrundstück nach §§ 59, 60 BewG bewertet und ausschließlich dem Vater zugerechnet worden ist, und ein Grundbuchsauszug.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass jeder Erwerbsvorgang einzeln hinsichtlich der Voraussetzungen des § 15a ErbStG zu prüfen sei und die übergebende Mutter keine Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb bezogen habe und nicht Gesellschafterin oder Betriebsführerin gewesen sei.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und ausgeführt, dass die gesamte Liegenschaft zu 85 % betrieblichen Zwecken diene und nach dem EStG eindeutig Betriebsvermögen darstelle und der Einkunftszielung nach § 2 Abs. 3 Z 1-3 EStG gedient habe. Dem ErbStG sei nicht zu entnehmen, dass das Einkommen die Geschenkgeberin zu erzielen hätte, es sei lediglich angeführt, dass dieses Vermögen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen muss.

Der einkommensteuerliche Betriebsbegriff sei heranzuziehen, weil schon die Bestimmung des § 15a ErbStG auf einkommensteuerliche Begriffe verweise. Es ergebe sich auch eine verfassungsrechtlich bedenkliche Differenzierung bei der Nichtanerkennung der gegenständlichen Schenkung unter dem Aspekt, dass Geschenkgeber von Anteilen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich auch nicht Unternehmer und betrieblich tätig sind. Wäre der gegenständliche Betrieb eine GmbH, an der beide geschenkgebenden Elternteile zu je 50% beteiligt wären und hätten sie diese Anteile ihrem Sohn geschenkt, so wäre innerhalb des Freibetrages Steuerfreiheit gegeben.

In einem am 28. September 2009 durchgeföhrten Erörterungsgespräch verwies der Bw. auf den Sinn der Bestimmung des § 15a ErbStG, der eine Steuerbegünstigung für Betriebsvermögen vorsehe, unabhängig davon, ob die Bw. selbst Einkünfte aus diesem Gewerbebetrieb bezog. Beide Elternteile hätten den Betrieb gemeinsam geführt, die Mutter habe allerdings nur nichtselbständige Einkünfte aus dem Betrieb erzielt. Eine Ungleichbehandlung liege vor, wenn bei einer anderen Rechtsform wie zB einer GesmbH eine Steuerbefreiung möglich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der unentgeltliche Erwerb einer Liegenschaftshälfte von der Mutter der Steuerbefreiung nach § 15a ErbStG unterliegen kann, wenn es sich bei der Liegenschaft um ein Betriebsgrundstück handelt, die Mutter aber nicht Inhaberin oder Gesellschafterin des übergebenen Betriebes war.

Unbestritten ist, dass die Liegenschaft zivilrechtlich im Hälfteeigentum der übergebenden Eltern gestanden und zu 85% betrieblich genutzt worden ist und als Betriebsgrundstück im Sinne des § 60 BewG bewertet und dem übergebenden Vater zugerechnet worden ist.

Jeder einzelne, einen Tatbestand iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbstständiger Vorgang für sich der Steuer und ist für sich auf eine eventuelle Steuerbefreiung nach § 15a ErbStG zu prüfen. So hat in einem zur Frage der Steuerfreiheit ergangenen Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshof dargelegt, dass bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen auch die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert geprüft werden müsse (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058).

Mehrere Erwerbsvorgänge von verschiedenen Personen können für die Anwendung des § 15a ErbStG nicht zusammengefasst werden (UFS 30.8.2005, RV/4246-W/02; 26. 6.2006, RV/0087-G/05; 6.9.2006, RV/0012-G/05).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes als Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes. Dieser Tatbestand knüpft an das bürgerliche Recht und nicht an wirtschaftliche Vorgänge an. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist damit ausgeschlossen (VwGH 21.10.1982, 81/15/0059, 0060, 0061; 8.9.1988, 87/16/0169; 15.11.1990, 90/16/0192, 0193).

Die Frage, ob überhaupt und in welchem Umfang eine Schenkung vorliegt, ist ausschließlich nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen (VwGH 9.11.2000, 99/16/0482). Ein Schenkungsvertrag kommt dabei nur durch die übereinstimmende Willenserklärung des Schenkens und Beschenkten zu Stande, die Sache ohne Gegenleistung und auch nicht als Erfüllung einer Verbindlichkeit zu überlassen (OGH 21.11.1979, 3 Ob 123/79); dabei entscheidet über die Frage der Unentgeltlichkeit grundsätzlich der Parteiwille.

Der Schenkungsvertrag beinhaltet im gegenständlichen Fall zwei Erwerbsvorgänge: einerseits der Übergang der einen Liegenschaftshälfte und des Betriebes vom Vater an den Sohn und andererseits die Übertragung der zweiten Liegenschaftshälfte von der Mutter an den Sohn.

Für beide Erwerbsvorgänge wurde nach dem Willen der Übergeber keine Gegenleistungen ausbedungen (Punkt 3 des Vertrages). Allerdings stellt die Übernahme der Betriebsschulden

hinsichtlich des Erwerbes vom Vater eine Gegenleistung dar, die eine Bereicherung nicht eintreten lässt und damit zu einem grunderwerbsteuerbaren Erwerb führt (vgl. VwGH 14.1.1988, 86/16/0035).

Der Bw. meint auch hinsichtlich des Erwerbes von der Mutter sei keine Bereicherung eingetreten, weil er Bankverbindlichkeiten lt. Bilanz übernommen habe und die Schulden auf der gesamten Liegenschaft, also auch am Grundstücksanteil der Mutter einverlebt worden sind.

Durch die Übernahme der Passiva bei der Betriebsübergabe vom Vater hat sich der Bw. zur persönlichen Schuldübernahme und damit zur Tilgung der Schuld verpflichtet. Die übernommenen intabulierten Kreditschulden betreffen den Betrieb, sind in der Bilanz enthalten und sind daher allein der Sphäre des übergebenden Vaters zuzurechnen. Hinsichtlich des Vermögensüberganges zwischen Mutter und Sohn wurden laut dem Vertragstext keinerlei Auflagen vereinbart.

Gemäß § 15a 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 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.

Zum Vermögen zählen nach Abs. 2 Z 1 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.

Der Freibetrag steht nach Abs. 3 bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der **Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers)** ein Anteil von **mindestens einem Viertel des Betriebes** ist.

Aus der Zusammenschau dieser Gesetzesstellen im § 15a ErbStG ist klar zu entnehmen, dass die Befreiung nur dann greifen kann, wenn der oder die Geschenkgeber/in gleichzeitig auch Inhaber/in oder Gesellschafter/in des Betriebes ist („seinen Betrieb fortzuführen“, Zuwendung muss mindestens ein Viertel des Betriebes beinhalten) und er/sie aus diesem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb erzielt und dieser Betrieb oder Betriebsteil Gegenstand der Übertragung ist.

Für eine darüber hinausgehende Interpretation, derzufolge es auch zu einer Steuerbefreiung kommen kann, wenn es zwischen den konkreten Erwerbspartnern zu keiner Betriebsübergabe kommt, und die nur auf die Art des übergebenen Vermögens abstellt, kann auf Grund des eindeutigen Gesetzestextes kein Raum bleiben.

Die einkommensteuerrechtliche Lehre ist durch die ausdrückliche Bezugnahme im § 15a ErbStG zwar in verschiedenen Teilbereichen der Bestimmung beachtlich. Diese Auslegungshilfe hinsichtlich bestimmter vom Einkommensteuerrecht entlehnter Begriffe, kann allerdings nicht dazu führen, dass von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise des Schenkungssteuerrechtes abzugehen ist.

Im konkreten Fall ist unbestritten, dass die Geschenkgeberin am Betrieb nicht beteiligt war und keine selbständigen Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb bezog. Von der geschenkgebenden Mutter wurde nur ein Anteil an einer Betriebsliegenschaft, nicht aber ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil zugewendet, weshalb die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG nicht erfüllt sind und der Erwerbsvorgang nicht nach dieser Bestimmung befreit sein kann (vgl. UFS 26. 6. 2006, RV/0087-G/05; 10.12.2007, RV/0970-W/06; 1.4.2009, RV/0028-G/07).

Die Ungleichbehandlung mit den Fällen, in denen Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden, ergibt sich aus dem Sinn des Gesetzes nur jene Erwerbsvorgänge steuerlich zu entlasten, die gleichzeitig auch Betriebsübertragungen beinhalten. Sie ist damit sachlich begründet.

Da die beiden Erwerbsvorgänge getrennt zu betrachten sind und es zwischen der Mutter und dem Bw. zu keiner Betriebsübertragung gekommen ist, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG nicht erfüllt.

Der angefochtene Bescheid entspricht damit der Rechtslage und konnte der Berufung kein Erfolg zukommen.

Graz, am 5. Oktober 2009