



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 10. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 20. März 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Aufgrund eines Realteilungsvertrages vom 24. März 1987 waren die Berufungswerberin (in der Folge auch: Bw.) zu 1/3-tel Anteilen sowie deren Mutter zu 2/3-tel Anteilen Miteigentümer der land- und forstwirtschaftlich genutzten Liegenschaft EZ 123, KG 45678 A-Dorf.

Mit Schenkungsvertrag vom 23. März 2005 übereignete die Mutter ihren 2/3-tel Anteil an der vorgenannten Liegenschaft der Berufungswerberin. Festgehalten ist in der Vertragsurkunde noch, dass sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung des § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) vorliegen würden.

Der maßgebliche (und auch unstrittige) Einheitswert der gesamten Liegenschaft betrug € 5.741,15, der auf den geschenkten Anteil entfallende (Teil-) Einheitswert sohin € 3.827,43.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA) der Bw. gegenüber für deren Erwerb Schenkungssteuer (ScheSt) in Höhe von € 351,69 fest.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie der daraus abgeleiteten ScheSt stellte das FA wie folgt dar:

	Euro
--	-------------

Wert des I+f-Vermögens (anteiliger Einheitswert x 3)	11.482,30
Abzgl. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
Steuerpflichtiger Erwerb € 9.282,30, gerundet	9.282,00
Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I, 2,5%) vom gerundeten Erwerb	232,05
Zuzüglich Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG (2% von € 11.482,00)	+229,64
Abzgl. Begünstigung für L+F gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG	-110,00
Schenkungssteuer gerundet	351,69

Als Begründung dazu führte das FA aus, die Befreiung nach § 15a ErbStG könne nicht gewährt werden, da die Liegenschaft (Anm.: aufgrund einer vorher durchgeführten telefonischen Rückfrage bei der zuständigen Sozialversicherungsanstalt der Bauern) seit dem Jahr 1987 verpachtet gewesen sei.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass ihre Mutter bis zum Zeitpunkt ihrer Pensionierung im Jahr 1994 die Liegenschaft selbst bewirtschaftet hätte und Betriebsführerin gewesen sei. Mit Antritt ihrer Pension am 1. August 1994 hätte die Mutter dann die Liegenschaft innerhalb der Familie verpachtet. Diese vor der nunmehrigen Schenkung erfolgten Verpachtungen wären deshalb erforderlich gewesen, weil abgewartet werden musste, welches der Kinder nach der Ausbildung in Kärnten leben und arbeiten würde und somit den Betrieb übernehmen könnte. Ziel der Schenkung sei gewesen, das Betriebsvermögen in der Familie zu erhalten. Die (zwischenzeitige) Verpachtung ändere nichts daran, dass die Schenkung von der damals über 55 Jahre alten Mutter direkt an die Bw. erfolgte, um den Betrieb in der Familie zu erhalten. Da sämtliche im § 15a ErbStG geforderten Voraussetzungen vorlägen, wäre die ScheSt mit Null festzusetzen.

Das FA wies das Begehren der Bw. mit Berufungsvorentscheidung ab und führte hiezu (zusammengefasst) aus, durch die bereits im Jahr 1987 erfolgte Verpachtung und die Aufgabe der Betriebsführung habe die Mutter nach außen hin zu erkennen gegeben, dass sie nicht mehr die Absicht habe, den Betrieb einmal weiterzuführen. Der Betrieb diene daher nicht der Einkunftserzielung nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988).

In ihrem fristgerecht gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die Bw. nochmals darauf hin, dass ihre Mutter bis 1. August 1994 Betriebsführerin gewesen sei. Die Verpachtung wäre notwendig gewesen, da sonst die Mutter nicht die vorzeitige Alterspension antreten hätte können. Sie selbst, die Bw., hätte erst nach Abschluss ihres Studiums und Beendigung eines Auslandsaufenthaltes die

Liegenschaft pachten, und dann, nach erfolgter Einarbeitung, die berufungsgegenständliche Schenkung im März 2005 annehmen können. Durch die zwischenzeitige Verpachtung an weitere Töchter bzw. einen Neffen der Übergeberin sei die Betriebsfortführung gewährleistet gewesen. Eine Betriebsauflösung (Anm.: gemeint Betriebsaufgabe) habe nicht stattgefunden.

Seitens des unabhängigen Finanzsenates als Berufungsbehörde wurden weitere Ermittlungshandlungen durch telefonische Rückfragen bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, Einholung von Ablichtungen der Pachtverträge, EDV-Datenbankabfragen sowie mittels zweier von der Bw. beantworteter Vorhalte vorgenommen.

Als Ergebnis dieses Ermittlungsverfahrens in Verbindung mit dem vorliegenden Akteninhalt ist von nachstehendem und als erwiesen anzunehmendem Sachverhalt auszugehen:

Die im März 1937 geborene Mutter der Bw. war Miteigentümerin und alleinige Betriebsführerin des gegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Im Jahr 1994 hatte sie um die Zuerkennung einer vorzeitigen Alterspension wegen Erwerbsunfähigkeit angesucht.

Voraussetzung dafür war, dass die Pensionswerberin nicht mehr in der Lage war, den Betrieb selbst fortzuführen und daher zumindest zu mehr als 50% erwerbsgemindert war. Da diese Voraussetzungen bei der Mutter der Bw. gegeben waren, wurde dieser mit 1. August 1994 sohin eine vorzeitige Alterspension wegen Erwerbsunfähigkeit zuerkannt. Nach Erreichen des (Regel-) Pensionsalters war diese vorzeitige Alterspension mit Stichtag 1. April 1997 in eine normale Alterspension umgewandelt worden.

Beginnend ab 1. August 1994 hatten die Bw. und ihre Mutter als gemeinsame Miteigentümer den Betrieb an eine Schwester der Bw. verpachtet. Dieser Pachtvertrag war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und ein jährlicher Pachtschilling in Höhe von S 5.000,00 vereinbart worden. Der Tod eines Vertragsteiles würde selbst noch keine Beendigung des Vertragsverhältnisses bewirken. Mit Pachtverträgen vom 1. Juli 1996 bzw. vom 10. August 1996, ebenfalls abgeschlossen auf unbestimmte Zeit, hatten die beiden Miteigentümer ihre jeweiligen Anteile an eine andere Schwester der Bw. verpachtet, wobei der jährliche Pachtzins mit S 2.000,00 (Pacht des Anteiles der Bw.) bzw. S 3.000,00 (Pacht von der Mutter) festgelegt wurde. Ab 1. April 1997 wurde dann wieder der gesamte Betrieb auf unbestimmte Zeit und um einen jährlichen Pachtschilling von S 5.000,00 an einen Cousin der Bw. verpachtet. Im Juli 2003 schließlich hatte die Bw. bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vorgesprochen und bekannt gegeben, dass das Pachtverhältnis mit ihrem Cousin mit 30. Juni 2003 geendet habe. Ab 1. Juli 2003 führte die Bw. den gesamten Betrieb (auch durch anteilige Zupachtung von der Mutter) auf alleinige Rechnung und Gefahr, im März 2005 erfolgte dann die den Gegenstand der Berufung bildende Schenkung.

Nach dem Ergebnis von EDV-Datenbankabfragen hatte die Mutter der Bw. in der Zeit seit ihrer Pensionierung im Jahr 1994 weder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch solche aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Über Vorhalte hatte die Bw. angegeben, dass es sich um einen pauschalierten forstwirtschaftlichen Betrieb handle und damit zu erkennen gegeben, dass offensichtlich aus diesem Grund bzw. mangels ertragsteuerlicher Auswirkungen eine steuerliche Erklärung unterblieben ist. Weiters hat die Bw. noch ausgeführt, dass ihre Mutter de facto den Betrieb schon 1994 übergeben und bereits bei Pensionsantritt im August 1994 gar nicht mehr die Absicht gehabt hätte, den Betrieb (bzw. die Betriebsführung) wieder selbst aufzunehmen. Die Frage, ob im Zeitpunkt der Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension eine Besserung des Gesundheitszustandes der Übergeberin absehbar gewesen sei, welche eine allfällige Wiederaufnahme der Betriebsführung erlaubt hätte, hat die Bw., vermutlich im Hinblick auf die gerade dargelegten Ausführungen, unbeantwortet gelassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der daraus abgeleiteten ScheSt nicht in Zweifel gezogen worden sind, wozu nach Ansicht der Berufsbehörde auch kein Anlass besteht.

Strittig ist bloß, ob im gegenständlichen Fall die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG zur Anwendung gelangen kann.

Hiezu wird ausgeführt:

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen oder 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 365.000,00 Euro steuerfrei.

Zum begünstigten Vermögen zählen – neben bestimmten Mitunternehmeranteilen und Kapitalanteilen – gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. nur inländische Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EStG 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen.

Begünstigt sind somit inländische Betriebe und Teilbetriebe, die der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen. Voraussetzung für die Gewährung dieses Freibetrages ist sohin beim Zuwendenden das Vorliegen eines Betriebes, aus dem Gewinneinkünfte erzielt werden. Besteht kein Betrieb mehr, weil etwa eine Verpachtung gegeben ist, die als Betriebsaufgabe zu qualifizieren ist, so handelt es sich um Privatvermögen, dessen entgeltliche und auf Dauer angelegte Weitergabe lediglich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen kann.

Von entscheidender Relevanz ist daher im vorliegenden Fall, ob es sich beim übergebenen Vermögen um einen Betrieb handelte, der bei der Mutter der Bw. als Übergeberin der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft diente. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in seiner Entscheidung vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, zu einem sachverhaltsmäßig nahezu gleichgelagerten Fall erkannt, dass – im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme – für die Auslegung des § 15a ErbStG die herrschende Ansicht der einkommensteuerlichen Lehre und Rechtsprechung als maßgeblich anzusehen wäre. Dieser zufolge (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 24 EStG 1988, Tz 34 und die dort angeführte Judikatur; Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, § 24, Rz 155) ist die Verpachtung eines Betriebes in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. Ein bloßes Ruhen des Betriebes und damit keine Betriebsaufgabe wird dann zu unterstellen sein, wenn der Verpächter die Absicht hatte, den Betrieb in absehbarer Zeit wieder aufzunehmen und weiterzuführen (VwGH vom 26. April 1989, 88/14/0096). Von der Aufgabe des Betriebes kann jedoch dann gesprochen werden, wenn der Verpächter nach außen hin zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages weiterzuführen (VwGH vom 16. Dezember 1999, 97/15/0134). Dies ist dann der Fall, wenn

die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter selbst den Betrieb nie mehr auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird (VwGH vom 3. Oktober 1984, 83/13/0004, und vom 26. Jänner 1999, 97/14/0089).

Im gegenständlichen Fall hatte nun die Mutter der Bw. im Alter von über 57 Jahren infolge einer zu mehr als 50% festgestellten Erwerbsminderung, welche dazu führte, dass sie nicht mehr in der Lage war, den Betrieb selbst fortzuführen, um eine vorzeitige Alterspension angesucht. Diese war ihr wegen der gerade aufgezeigten Umstände mit Wirkung vom 1. August 1994 auch zuerkannt worden. Ab diesem Zeitpunkt hatte dann die Übergeberin, gemeinsam mit der Bw. als weiterer Miteigentümerin, ihren Miteigentumsanteil am Betrieb an nahe Verwandte (Töchter, Nefte) verpachtet, wobei die jeweiligen Pachtverträge auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sind und auch durch den Tod eines der Vertragsteile nicht automatisch enden sollten. Schließlich war der Miteigentumsanteil der Übergeberin ab Juli 2003 bis zur Schenkung im März 2005 an die Bw. verpachtet. Eine Besserung des Gesundheitszustandes der Mutter der Bw., die eine Wiederaufnahme der Betriebsführung durch die Übergeberin ermöglicht hätte, war nicht absehbar und hat die Bw. im Gegenteil sogar vorgebracht, dass ihre Mutter nach Antritt der vorzeitigen Alterspension wegen Erwerbsunfähigkeit im August 1994 gar nicht mehr die Absicht hatte, den Betrieb jemals wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen.

Das Gesamtbild all dieser dargelegten Umstände (Alter, Erwerbsunfähigkeit, Pensionsantritt, mehrfache und zeitlich abfolgende Verpachtung auf unbestimmte Zeit ohne automatische Beendigung bei Tod eines der Vertragsteile) spricht nun aber nach Auffassung der Berufsbehörde in objektiver Betrachtungsweise mit sogar sehr hoher Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Übergeberin ab August 1994 gar nicht mehr die Absicht hatte, nach Auflösung eines Pachtvertrages den Betrieb wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. Die von der Bw. ausdrücklich dargelegte subjektive Absicht ihrer Mutter, den Betrieb danach nie mehr wieder selbst führen zu wollen, trägt zur Abrundung des allein maßgeblichen, nach außen hin objektiv erkennbaren, Gesamtbildes nur noch zusätzlich bei.

Es war sohin mit Anfang August 1994 eine Betriebsaufgabe zu unterstellen. Dies hat nach den obigen Rechtsausführungen zur Konsequenz, dass die Übergeberin ab diesem Zeitpunkt aus der durch die Verpachtungen erfolgte entgeltliche und auf Dauer angelegte Überlassung des gegenständlichen Vermögens an ihre nahen Verwandten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nicht aber, wie vom Gesetz gefordert, solche aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hatte. Damit ist aber das Schicksal der gegenständlichen Berufung bereits entschieden.

Daran vermag auch der Umstand, dass die steuerliche Erfassung der erzielten Einkünfte bei der Übergeberin – aus welchen Gründen auch immer – unterblieben ist, nichts zu ändern.

Allein maßgeblich ist nämlich, dass die Mutter der Bw. durch die mit Anfang August 1994 erfolgte Betriebsaufgabe eben nur mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen konnte, auch wenn diese keine steuerlichen Auswirkungen gehabt haben.

Das Motiv für die gewählte Vorgangsweise, und zwar die Erhaltung des Vermögens innerhalb der Familie bis zur Betriebsführung durch eines der Kinder, ist angesichts der obigen Darlegungen für die Beurteilung nicht mehr von entscheidender Relevanz. Im Gegenteil wird auch damit zum Ausdruck gebracht, dass der Übergeberin gar nicht mehr an einer eigenen späteren Betriebsführung, sondern nur an einer Überbrückung bis zu einer Betriebsführung durch eines ihrer Kinder gelegen war.

Es mangelte im gegenständlichen Fall sohin dem gesetzlichen Erfordernis eines Betriebes, der im Zeitpunkt der Übergabe im März 2005 und auch in den Jahren davor der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft diene, weshalb insgesamt gesehen der Berufung ein Erfolg versagt bleiben musste.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. März 2007