



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Lutz Oberhuber, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Erbschaftssteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2003 festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat im Erbwege, neben anderen nicht in Streit stehenden Vermögenswerten, einen Hälfteanteil an der Liegenschaft im Grundbuch 56216 Obergäu, EZ ... "R.....gut Nr. ...", mit den Grundstücken laut Verlassenschaftsakt erworben.

Für diesen Hälfteanteil bestanden unter anderem zu der EW-AZ 004-1-3008 folgende festgesetzte Einheitswerte:

a) für Land- und Forstwirtschaft S 47.500,--

b) für Wohnungswert S 99.500,--.

In der Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2003 wurde dem Berufungsbegehren betreffend Verlassenschaftspassiva und Berücksichtigung der Befreiungsbestimmung für die Land- und Forstwirtschaft - nicht jedoch für den Wohnungswert - insgesamt teilweise stattgegeben.

Nach dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung ist noch strittig, ob der Wohnungswert als begünstigtes Vermögen gemäß § 15a ErbStG von der Erbschaftssteuer befreit ist.

Der Bw vertritt (unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1999, 96/15/0109) die Ansicht, dass als Betrieb eine "organisch in sich geschlossene Einheit die es vermöge ihrer Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen" anzusehen sei. Im gegenständlichen Fall würde eine Übertragung einer solchen organischen Einheit vorliegen.

Hinsichtlich des Wohnungswertes sei festzuhalten, dass das Wohn- und Wirtschaftsgebäude nicht als vom Betrieb losgelöste Einheit betrachtet werden kann, da dies dem (auch der historisch gewachsenen Struktur entsprechenden) Bild des bäuerlichen Betriebes widersprechen würde; die Wohnräumlichkeiten in dem Wirtschaftsgebäude dienen üblicherweise so auch hier direkt der Bewirtschaftung, ohne die ein land- und forstwirtschaftlicher Familienbetrieb dieser Art nicht existieren könnte und bilden daher damit eine Einheit; andernfalls wäre das Wohngebäude wohl als Einfamilienhaus oder Mietgrundstück zu bewerten. Der Wohnungswert sei kraft Gesetzes eine bloße Unterart des Betriebsvermögens.

Durch § 15a ErbStG wollte der Gesetzgeber Betriebsübergaben in weiterem Sinne steuerlich begünstigen; der Begriff des Betriebes gemäß § 15a ErbStG sei daher in tatsächlichem Sinne entsprechend obgenannter Entscheidung des VwGH zu verstehen und nicht im Sinne einer, damit nicht im Zusammenhang stehenden Begriffsdefinition (§§ 33 Abs. 2 und 54 Abs. 1 Z 5) des Bewertungsgesetzes; der als sonstiges bebautes Grundstück dem Grundvermögen zuzurechnende Wohnungswert bilde daher wie ausgeführt, einen Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und falle demnach unter den Freibetrag gemäß § 15a ErbStG. Darüberhinaus sei zu berücksichtigen, dass auch im Ausgleichszulagenrecht des

Sozialversicherungssystems der übersteigende Wohnungswert zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gerechnet wird.

In einer Ergänzung verwies der Bw auf Pkt. 3.1.3.4. eines Erlasses des Bundesministerium für Finanzen vom 07.11.2002, in dem bestätigt werde, dass der übersteigende Wohnungswert als Bestandteil des Betriebsvermögens begünstigt sei.

Ferner sei unabhängig davon, ob der Wohnungswert dem Betriebsvermögen zuzuordnen sei, gemäß § 33 BewG der Wohnungswert bis zu einem Betrag von S 30.000,00 (nunmehr wohl der 3-fache Wert, demnach S 90.000,00) als Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens anzusehen und daher unter den Freibetrag gemäß § 15a ErbStG zu subsumieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt der Erwerb durch Erbanfall als Erwerb von Todes wegen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen – abgesehen von den unter lit. a) bis h) leg. cit. angeführten Fällen – mit dem Tode des Erblassers.

Mit Art. IX Z 4 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, wurde § 15a ErbStG mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 in das ErbStG eingefügt. Damit wurde für den Erwerb von Todes wegen oder unter Lebenden von Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften eine umfängliche Befreiungsbestimmung geschaffen.

§ 15a ErbStG lautet:

“(1) 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, bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365 000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

(2) Zum Vermögen zählen nur

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;

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.

(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist 1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes, 2. ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes, 3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z 2 und 3 angeführten Ausmaß.

(4) Der Freibetrag steht beim Erwerb

1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;

2. eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht;

3. eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) oder Kapitalanteiles (Teil eines Kapitalanteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft entspricht; Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

(5) Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

(6) Abs. 5 gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein im Abs. 5 angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

(7) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen. "

Begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 15a Abs. 2 leg. cit. ist nur inländisches Vermögen. Die Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 2000 lauten insoweit (1766 BlgNR 20. GP):

"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."

Nach Z 1 des § 15a Abs. 2 ErbStG zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen zunächst inländische Betriebe und Teilbetriebe, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden.

Ob ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, ist daher nach den Begriffsinhalten des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. Zu einem Betrieb können aber nur die Wirtschaftsgüter gehören, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Betriebsvermögen anzusehen sind.

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3 bei der Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn (§§ 4 bis 14).

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gehören zu den betrieblichen Einkunftsarten.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, wenn gemäß §§ 124, 125 BAO Buchführungspflicht besteht bzw. freiwillig Bücher geführt werden, ansonsten nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (idR unter Inanspruchnahme der Teilpauschalierung der Betriebsausgaben) oder im Wege der Vollpauschalierung (siehe Doralt, EStG³ § 21 Tz 4).

Im konkreten Fall gilt daher der allgemeine - aus § 4 EStG 1988 ableitbare - Betriebsvermögens- bzw. Privatvermögensbegriff.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 45). Notwendiges Privatvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen dienen, das sind alle in der privaten Sphäre selbstgenutzten Gegenstände (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 54). Kein notwendiges Betriebsvermögen liegt zB bei einer Wohnung im Betriebsgebäude vor (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 53).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass es sich bei den als Wohnungswert ausgewiesenen Räumlichkeiten um die Gebäudeteile handelt, die dem Betriebsinhaber und seinen Familienangehörigen als Wohnung dienen. Diese Gebäudeteile gehören zum notwendigen Privatvermögen. Damit ist aber eine Zuordnung zum Betriebsbegriff des § 15a ErbStG ausgeschlossen.

Auch der Umstand, dass das Bild des bäuerlichen Betriebes historisch gewachsen ist, ändert nichts daran, dass die privat genutzten Räumlichkeiten zum Privatvermögen gehören. Würde man die Argumentation des Bw weiterverfolgen, so wäre auch bei anderen Branchen, die

"historisch gewachsen" in einem Gebäude Betriebs- und Wohnräumlichkeiten haben, die Wohnung Teil des Betriebes.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetze nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

§ 19 ErbStG lautet:

(1) Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

(2) Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

(3) Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

§ 19 Abs. 2 ErbStG darf nicht isoliert betrachtet werden, sondern ist vielmehr eingebettet in die anderen beiden Absätze dieser Gesetzesstelle als Vorschrift für die Wertermittlung (II. Teil des Gesetzes) zu sehen, die erst zur Anwendung kommt, wenn nach Verneinen des Vorliegens eines der Tatbestände der Steuerbefreiung gemäß §§ 15, § 15a ErbStG die Berechnung der Steuer gemäß § 8 ErbStG stattfinden soll. Aus der bewertungsrechtlichen Qualifikation des Objektes ist für die Frage, ob begünstigtes Vermögen im Sinne des § 15a ErbStG vorliegt oder nicht, nichts zu gewinnen. Die Einheitswertbescheide haben somit, was die Vermögenseigenschaft betrifft, keinen feststellenden Charakter.

Dem Umstand, dass die Wohnung privat ist, wird durch die gesonderte Bewertung als Wohnungswert (§ 33 BewG) Rechnung getragen. Der Wert privat genutzter Räumlichkeiten ist im Vergleichswert gemäß der Fiktion des § 33 Abs. 1 und 2 BewG bei landwirtschaftlichen Betrieben und bei Weinbaubetrieben mit S 30.000,-- (€ 2.180,185) enthalten. Übersteigt der Wert der Wohngebäude den erwähnten Betrag, so ist der übersteigende Teil des Wohnungswertes gemäß § 33 Abs. 2 BewG als sonstiges bebautes Grundstück dem Grundvermögen zuzurechnen (vgl. Twaroch-Wittman-Frühwald, Kommentar zum BewG, 2. Auflage, Band I, § 30, 159).

Dem Berufungsvorbringen, einen Betrag von S 30.000, -- vom festgestellten Wohnungswert abzuziehen, ist daher im Sinne der obigen Ausführungen entgegenzuhalten, dass nur der diesen Betrag übersteigende Teil im Einheitswertbescheid festgestellt wurde.

Die in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2003 festgesetzte Abgabe entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 22. Mai 2003