



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ErfNr.

- 1.) vom 7. April 2005 betreffend Antrag auf Berichtigung gemäß § 293 BAO
- 2.) vom 7. April 2005 betreffend Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO
- 3.) vom 15. Jänner 2002 betreffend Festsetzung der Erbschaftssteuer entschieden:

1.) Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

2.) Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 (2) BAO abgeändert wie folgt:

Dem Antrag vom 21. Mai 2004 auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 wird stattgegeben und die Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 wird aufgehoben.

3.) Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 (2) BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) 14 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von S 516.370,00

in Höhe von S 72.291,80, das entspricht € 5.253,65, zuzüglich

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtig maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von S 633.000,00

in Höhe von S 22.155,00 das entspricht € 1.610,07,
sohin im Gesamtbetrag von **S 94.447,00 das entspricht € 6.863,71.**

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. Jänner 2002 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien gegenüber dem Berufungswerber (Bw.) die Erbschaftssteuer mit € 43.674,99 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. fristgerecht Berufung, die er ausschließlich mit einer verfehlten Bewertung begründete.

Dieser Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 statt und setzte die Erbschaftssteuer im Sinne des Berufungsbegehrens mit € 37.823,81 fest. Dieser Bescheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

In der Folge - mit Schreiben vom 21. Mai 2004 - beantragte der Bw. unter Bezugnahme sowohl auf den Erbschaftssteuerbescheid vom 15. Jänner 2002 als auch auf die Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 - eine Berichtigung der Steuerberechnung und bemängelte, dass bei der Steuerberechnung nicht der anteilige Freibetrag von € 365.000,00 gemäß § 15a Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) berücksichtigt worden sei. Er führte aus, dass - wie der VwGH im Dezember des Vorjahres entschieden habe - eine vorherige Verpachtung an nahe Angehörige (spätere Übernehmer) grundsätzlich keine Betriebsaufgabe darstelle, weswegen von der Erbschaft eines Betriebes auszugehen und ihm daher der Freibetrag zu gewähren sei.

Diesen Antrag wertete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend den oben genannten Bescheid vom 15. Jänner 2002 in der Fassung der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 und wies diesen Antrag mit Bescheid vom 14. März 2005 ab.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob durch Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtssprechung bewirkt, keinen Wiederaufnahmegrund darstellen.

In der Berufung vom 5. April 2005 gegen diesen Bescheid führte der Bw. aus, mit seinem Ersuchen um Berichtigung sei nicht nur die Wiederaufnahme gemäß §§ 303ff BAO gemeint gewesen, sondern auch eine Überprüfung des Bescheides in Hinblick auf andere Berichtigungsmöglichkeiten im Sinne der BAO und verwies in diesem Zusammenhang auf die Bestimmungen der §§ 293 und 299 BAO.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2005 als unbegründet ab und wies in der Begründung darauf hin, dass Aufhebungen gemäß § 299 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides und Berichtigungen gemäß § 293 BAO nur innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig seien.

In der Folge begehrte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

In der am 25. November 2005 zur Zahl GZ. RV/1299-W/05 ergangenen Berufungsentscheidung führte der unabhängigen Finanzsenat im Wesentlichen aus, dass die Interpretation des Ansuchens als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens durch das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz sowohl zulässig als auch zutreffend sei und im Ergebnis (eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der Bescheid, der die abgeschlossene Sache erledigt hat, als in seinen Grundlagen im Sachbereich durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art erschüttert anzusehen ist) jedenfalls zu Recht erfolgte.

Aus der Tatsache, dass das Finanzamt im erstinstanzlichen Bescheid jedoch ausschließlich über die Wiederaufnahme des Verfahrens abgesprochen hatte folge aber, dass auch Gegenstand des Berufungsverfahrens vor dem unabhängigen Finanzsenat nur die Wiederaufnahme des Verfahrens sein könne und nicht auch ob die Feststellungen, die das Finanzamt erstmals in der Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2005 - auf Grund der entsprechenden ergänzenden Vorbringen des Bw. in der Berufungsschrift – getroffen hatte, nämlich dass Maßnahmen gemäß § 299 BAO (Bescheidaufhebung) oder § 293 BAO (Bescheidberichtigung) nicht mehr zulässig seien – zutreffend seien.

In weiterer Folge – nachdem der Bw. mit Schreiben vom 1. März 2006 aufmerksam gemacht hatte, dass über seine mitumfassten Anträge auf Bescheidberichtigung noch nicht entschieden worden war - erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien den nunmehr verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 15. März 2006 mit dem es die Anträge gemäß § 293 BAO und § 299 BAO abwies, mit der Begründung, dass die Anträge erst mit Schreiben vom 8.4.2005 eingebracht wurden und führte weiter aus:

„Gemäß § 302 Abs. 2a) sind Berichtigungen nach § 293 BAO innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheides zulässig oder wenn der Antrag innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres. (Einen Monat nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung vom 20.10.2003 ist der durch die Berufungsvorentscheidung abgeänderte Bescheid in Rechtskraft erwachsen).“

Gem. § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gem. § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres ab

Bekanntgabe (Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides zulässig bzw. muss der Antrag innerhalb dieser Frist gestellt werden. (Bescheid vom 15.1.2002)"

In seiner dagegen eingebrachten Berufung vom 4. April 2006 führte der Bw. aus, dass seines Erachtens nach, die Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 als neuer Bescheid zu werten sei, sodass sein Berichtigungersuchen vom 21. Mai 2004 rechtzeitig gestellt worden sei.

Mit Bescheid vom 31. Juli 2006 trug das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien dem Bw. die Mängel seiner Berufung zu beheben – nämlich auszuführen in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, welche Änderungen beantragt werden und eine ausführliche Begründung beizubringen.

Der Aufforderung leistete der Bw. mit Schreiben vom 16. August 2006 Folge.

Er führte u.a. aus:

„.....

2: Welche Änderungen werden beantragt?

Das Berichtigungersuchen vom 21.05.2004 (Anträge gemäß § 293 bzw. § 299 BAO) soll bearbeitet werden, Materiell ist damit gemeint, dass meine bislang unerledigten Anträge vom 21.05.2004 gemäß § 293 bzw. § 299 BAO, die auf eine Berichtigung des Erbschaftssteuerbescheides vom 15.01.2002 abzielen, stattgebend erledigt werden sollen. Die Berichtigung in der Steuerberechnung ist erforderlich, weil der Freibetrag von 365.000 € gemäß § 15a ErbStG für die Erbschaft von Betrieben zu Unrecht nicht gewährt wurde.

Punkt 3: Ausführliche Begründung:

Nach Rechtskraft des Erbschaftssteuerbescheides vom 15.01.2002 für den Erwerb von Todes wegen nach MD, gestorben im Juli 2001, bin ich über einen Artikel in einer Fachzeitschrift auf die Einkommensteuerrichtlinien des Finanzministeriums und auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts hofes gestoßen, wonach Verpachtungen für die Gewährung des Freibetrages von 365.000 € gemäß § 15a ErbStG unschädlich sind. Da auch mir der Freibetrag wegen Verpachtung durch die Erblasserin nicht gewährt wurde, habe ich in der Folge ein Berichtigungersuchen beim Finanzamt eingebracht. Dies wurde unter dem Hinweis, dass kein Wiederaufnahmegrund vorliegt, abgewiesen.

Mit Berufungsentscheidung vom 25. November 2005 hat der UFS bestätigt, dass kein Wiederaufnahmegrund vorliegt, aber „das Finanzamt in die Lage versetzt, die wieder nunmehr unerledigten Anträge auf Aufhebung bzw. Berichtigung des Bescheides als Abgabenbehörde erster Instanz erstmals zu entscheiden“, was bislang nicht geschehen ist.

Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom

20.10.2003 (Einheitewertberichtigung) ist als neuer Bescheid zu werten. Mein Berichtigungersuchen gemäß § 293 bzw. § 299 BAO vom 21.5.2004 (welches nicht nur als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu werten ist — siehe Berufungsentscheidung) wurde am 21.05.2004 eingebracht. Da das Ersuchen um Bescheidberichtigung somit rechtzeitig innerhalb der Jahresfrist gestellt wurde, ist eine Neuberechnung der vorgeschriebenen Erbschaftssteuer zulässig.

Bei dieser Neuberechnung ist zu berücksichtigen, dass auch von der Erbschaft eines Landwirtschaftsbetriebes auszugehen. Die Erblasserin, meine Tante MD., hatte den Betrieb vor ihrem Ableben zwar an mich verpachtet, dies stellt aber gemäß Rz 5156 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 des Bundesministerium für Finanzen und dem Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 4.12.2003, 2002/16/0246 keine Betriebsaufgabe dar. Da es sich somit um die Erbschaft eines Landwirtschaftsbetriebes im Ausmaß von ca. 80 % handelt (ca. 20 % der Flächen haben andere Vermächtnisnehmer erhalten), der zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dient, ersuche ich den Freibetrag gemäß § 15a ErbStG in Höhe von 365.000 € (anteilig) zu gewähren. Da der dreifache Einheitswert des geerbten Betriebes 80 % von 365.000 € nicht übersteigt, ist der Wert des land und forstwirtschaftlichen Vermögens aus dem steuerpflichtigen Erwerb auszuscheiden und die Erbschaftssteuer nur für den Wert der übrigen Grundstücke festzusetzen."

In der diese Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien wiederum fest, dass die Anträge gemäß § 293 und § 299 BAO erstmals am 8. April 2005 und somit nicht innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Frist gestellt wurden.

In seinem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz wiederholte der Bw. im Wesentlichen sein Vorbringen den Erbschaftssteuerbescheid bzw die Berufungsvorentscheidung vom 20.10.2003 zu berichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Allgemein:

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien geht in all seinen Entscheidungen davon aus, dass der Bw. am 8. April 2005 Anträge im Sinne der §§ 293 und 299 BAO auf Berichtigung des Erbschaftssteuerescheides vom 15. Jänner 2002 bzw der dazu ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 gestellt hat.

Am 8. April 2005 aber war die Berufung des Bw., die dieser am 5. April 2005 verfasst hatte und mit der er den Bescheid des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom

14. März 2005 bekämpfte, mit dem das Finanzamt den Antrag des Bw. vom 21. Mai 2005 auf Berichtigung der obgenannten Bescheide als Antrag auf Wiederaufnahme qualifiziert und abgewiesen hatte – beim Finanzamt eingelangt. In dieser Berufung führte er aus, dass mit seinem Ersuchen um Berichtigung vom 21. Mai 2004 nicht nur die Wiederaufnahme nach § 303 BAO gemeint gewesen sei, sondern auch die Überprüfung im Hinblick auf andere Berichtigungsmöglichkeiten im Sinne der BAO und er zählt sodann die Berichtigungsmöglichkeiten nach §§ 293 und 299 BAO auf.

Nun ist allgemein anerkannt, dass selbst Berufungsvorentscheidungen Vorhaltecharakter zukommt und sie in diesem Ausmaß auch als Gewährung des Parteiengehörs wirken. So liegt es an der Partei sich mit den Ausführungen einer Berufungsvorentscheidung auseinander zu setzen, sie zu entkräften, Rechtspositionen abzuklären etc. (vgl. zB. VwGH vom 20.4.1989, Zl. 88/16/243f und vom 8.10.1985, Zl. 83/14/0237).

Nicht anders aber ist im gegenständlichen Fall die Stellungnahme des Bw. in seiner Berufung zu sehen, in der er darstellt, dass sein Antrag (vom 21. Mai 2004) durch den ergangenen Bescheid nicht ausreichend behandelt wurde, da dieser - auch eine Berichtigung der Steuerfestsetzung nach den Gesetzesbestimmungen der §§ 293 und 299 BAO mitumfasst habe.

Der Bw. hat damit aber – auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates - in seiner am 8. April 2005 beim Finanzamt eingelangten Berufung vom 5. April 2005 keine neuerlichen Anträge gestellt sondern darauf hingewiesen, dass sein am 21. Mai 2004 gestellter Antrag noch nicht zur Gänze erledigt ist.

Dem zu Folge ist nunmehr zu prüfen, ob eine Maßnahme gemäß § 293 BAO oder gemäß § 299 BAO auf Grund des Antrages vom 21. Mai 2004 in Betracht kommt.

II. Antragsprüfung:

a) Antrag gemäß § 293 BAO

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

§ 293 soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (VwGH 24.4.1996, 92/15/0128).

Schreibfehler sind zB Abschreibfehler (VwGH 11.8.2004, 2004/17/0002), Rechtschreibfehler, Verschreiben bei Namen oder Datumsangaben; Rechenfehler sind zB Additionsfehler (VwGH 18.10.1984, 83/16/0130), die unrichtige Ablesung eines Steuerbetrages aus einer Tabelle oder das Vertippen an einer Rechenmaschine; des Weiteren etwa eine unrichtige Zusammenzählung, Vervielfachung oder Unterschiedsberechnung, eine falsche Stellenwertbestimmung und dgl. (siehe VwGH 15.10.1952, 2449/50).

Schreib- und Rechenfehler iSd § 293 müssen nicht offenbar sein.

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen, also Fehler in der Ausdrucksweise, nicht hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens.

Eine offenbar auf einem Versehen beruhende Unrichtigkeit liegt dann vor, wenn die ursprüngliche Entscheidung den Gedanken, den die Abgabenbehörde offenbar aussprechen wollte, unrichtig wiedergegeben, dh. also wenn die zu berichtigende Entscheidung dem Willen der Abgabenbehörde offensichtlich nicht entsprochen hat. Diese Unrichtigkeit muss nicht aus dem Bescheid selbst ersichtlich sein. Erkenntnisquelle kann insbesondere auch der Akteninhalt sein (vgl. zB VwGH 25.3.1994, 92/17/0133).

Nicht gemäß § 293 BAO berichtigbar sind Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen. Daher sind unrichtige z.B. rechtliche Beurteilungen und Fehler der Beweiswürdigung keiner Berichtigung gemäß § 293 zugänglich. Unter dem Titel einer Berichtigung dürfen daher keinesfalls nachträgliche Änderungen im Inhalt, der Rechtsauffassung und Sachverhaltsannahme eines Bescheides vorgenommen werden (vgl. UFSI 03.03.2005, RV/0292-I/04).

Vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde), obwohl diese Umstände der Behörde aktenkundig sind, führen zu einer unrichtigen oder unvollständigen Willensbildung. Ihre unmittelbare Auswirkung auf den jeweiligen Bescheid ist aber nicht ein Fehler der Form des Willens, sondern ein inhaltlicher Fehler, und daher - auch wenn der Fehler in der Willensbildung klar zu Tage tritt - keiner Berichtigung nach § 293 BAO zugänglich (vgl. UFSW 22.11.2010, RV/3274-W/07).

Im gegenständlichen Fall liegt ein nach § 293 BAO korrigierbarer Fehler nicht vor. Auch wenn im gegenständlichen Fall im Vermögensbekenntnis ein landwirtschaftlicher Betrieb angeführt und somit ein Betriebsübergang möglich ist, so liegt dennoch kein, nach dieser Bestimmung berichtigbarer Fehler vor. Weder aus dem berichtigten Bescheid (der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003) noch aus dem Akteninhalt ergibt sich ein

Anhaltspunkt, dass die Behörde die Steuer unter Berücksichtigung der Begünstigungsbestimmung des §15a ErbStG berechnen wollte.

b) Antrag gemäß § 299 BAO

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 299 Abs.1 BAO aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind gemäß § 302 Abs. 1 BAO, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Darüber hinaus sind nach § 302 Abs. 2 b) BAO Aufhebungen nach § 299 auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht ist;

Im Berufungsfall wurde der mit dem angefochtenen Bescheid abgewiesene Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO am 21. Mai 2004 beim Finanzamt eingebracht. Damit aber ist die Antragstellung fristgerecht erfolgt, da auch Berufungsvorentscheidungen einer Maßnahme nach § 299 BAO zugänglich sind und die Berufungsvorentscheidung, auf die sich der Antrag des Bw. bezieht am 20. Oktober 2003 erlassen wurden.

Der Antrag auf Aufhebung war somit vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebracht worden, womit sich eine Maßnahme gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung aus diesem Grunde jedenfalls als zulässig erweist.

Die Aufhebung setzt aber auch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. VwGH vom 24.06.2010, Zl. 2010/15/0059).

Aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates – wie in der Folge auch dargestellt wird – kommt dem Vorbringen des Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung Berechtigung zu.

Es wird daher dem Antrag des Bw. vom 21. Mai 2004 auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 entsprochen. Damit aber scheidet die

Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 aus dem Rechtsbestand aus und es tritt das Verfahren in die Lage zurück in der es sich vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung befunden hatte.

Das bedeutet, dass das Berufungsverfahren gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 15. Jänner 2002 nunmehr wiederum unerledigt ist und daher vom unabhängigen Finanzsenat entschieden werden kann.

III. Erledigung der Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 15. Jänner 2002

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden und ist sie berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Ist die Berufung nicht zurückzuweisen, so ist es Aufgabe der Berufungsbehörde, in der Sache zu entscheiden, d.h. neuerlich zu entscheiden und zwar so, als ob die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Es ist also über die Berufung ohne Rücksicht auf den Erstbescheid oder die Berufungsvorentscheidung abzusprechen.

§ 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, in der zum Juli.2001 (Todesstag der Erblasserin), geltenden Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

„(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, bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von fünf Millionen Schilling (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;

(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gem. Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist

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

(4) Der Freibetrag steht beim Erwerb

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

Beim strittigen Freibetrag von (bis zu) S 5,000.000 gemäß § 15a ErbStG handelt es sich um einen sachlichen Freibetrag ua. für Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften unter anderem aus Land- und Forstwirtschaft bezogen werden, wobei davon auszugehen ist, dass beim Zuwendenden (Übergeber oder Erblasser) Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) vorliegen müssen.

Nun ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erk. vom 4.12.2003, 2002/16/0246) vom Gesetz nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe derartige Einkünfte (nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) erzielt hat, weil die Verpachtung eines Betriebes idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen sei. Von einer Betriebsaufgabe sei dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage wäre, den Betrieb fortzuführen, oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses weiterzuführen.

Als gewichtiges Indiz für eine Betriebsaufgabe war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes u.a die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung zu erachten (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18.11.2008, 2006/15/0253).

In seinem Erkenntnis vom 25. März 2010, 2009/16/0241 kam der Verwaltungsgerichtshof in einem Fall, in dem die Erblasserin jahrelang keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und danach nicht einmal mehr Einkünfte aus der Betriebsverpachtung erhielt, weiters pensioniert war und die Gewerbekonzession Jahre vor ihrem Ableben zurückgelegt hatte und die (ihre) Betriebsaufgabe durch die Betriebsprüfung festgestellt worden war, dennoch zu folgendem Ergebnis:

"Vor dem Hintergrund der eingangs wiedergegebenen Rechtsprechung und Literatur zur Auslegung des § 15a ErbStG kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, dass die in Rede stehende "Frühstückspension" bis zum Eintritt des Substitutionsfalles ihren Charakter als Betrieb im Sinn des § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG verloren hat, weil der Betrieb nach der Verpachtung von der Mutter an den Beschwerdeführer weiterhin der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 und somit einer Einkunftserzielung im Sinn des § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG, wenn auch nicht durch die Mutter selbst, so doch durch den Beschwerdeführer, diene.

Damit erwarb aber der Beschwerdeführer letzten Endes als Universalsukzessor des Erblassers

im Wege der Substitution von Todes wegen einen Betrieb im Sinn des § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG, womit die Befreiungsbestimmung des Abs. 1 leg. cit. anwendbar ist."

Dem gegenständlichen Fall liegt ein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde. Der Bw. war Pächter des landwirtschaftlichen Betriebes, den er nach dem Ableben seiner Tante von ihr im Erbwege erwarb.

Somit liegen die Tatbestandsvoraussetzung des § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG grundsätzlich vor. Da ein Anteil von 15% (Einheitswert des gesamten Betriebes betrug S 441.000,-) im Erbwege an Legatare übertragen wurden (Einheitswerte im Gesamtausmaß von S 66.000,-) , steht dem Bw.nach der Bestimmung des § 15a Abs. 4 Z 1 ErbStG ein Freibetragsteil von maximal S 4,250.000,- (das entspricht 85% von S 5,000.000,- und € 308.859,55) zu.

Dem Begehren des Bw. war dahingehend zu entsprechen, dass sich nach Abzug dieses sachlichen Freibetrages ein steuerpflichtiger Erwerb von S 516.378,80 (das entspricht € 37.526,71) ergibt. Neben der angeführten sich gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG ergebenden Erbschaftssteuer von S 72.291,80 (das entspricht € 5.253,65) war aber zusätzlich noch gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von S 633.000,- (das entspricht € 1.610,07) die Steuer zu berechnen.

Der Berufung war somit stattzugeben.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Festsetzung der Erbschaftssteuer wird nachstehend dargestellt.

	Währungseinheit S	Währungseinheit €
steuerpflichtiger Erwerb laut Bescheid	1.899.680,80	138.055,19
abzüglich landwirtschaftlicher Einheitswert da zur Gänze steuerfrei gemäß § 15a ErbStG	1.383.302,00	100.528,48
steuerpflichtiger Erwerb neu (gerundet)	516.378,80	37.526,71

Berechnung der Erbschaftssteuer:

	Währungseinheit S	Währungseinheit €
Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) 14 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von S 516.370,00	72.291,80	5.253,65

zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtig maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von S 633.000,00	22.155,00	1.610,07
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	94.447,00	6.863,73

Festzuhalten ist, dass der Bw. einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat – für den Fall einer abweisenden Entscheidung beantragte. Mit dem in dieser Form gestellten Antrag wurde zum Ausdruck gebracht hat, dass er auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat verzichtet, wenn der unabhängige Finanzsenat eine bestimmte Entscheidung (vollinhaltliche Stattgabe des Berufungsbegehrens) trifft.

Im gegenständlichen Fall soll der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat aber nur dann als gestellt gelten, wenn der unabhängige Finanzsenat dem Berufungsbegehren nicht vollinhaltlich stattgibt. Ein den Prozessablauf gestaltender Antrag, der nur dann als gestellt gelten soll, wenn die über die Berufung entscheidende Behörde nicht zu einer bestimmten Rechtsmeinung gelangt, ist - wie bereits ausgeführt - nicht zulässig (vgl z.B. UFSW, GZ RV/2441-W/07 vom 02.10.2008).

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juni 2011