



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, Adresse, vertreten durch Stb., vom 1. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Juni 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlungsprotokoll setzte der am Tag. Juni 2008 mit Hinterlassung eines Testamente verstorбene Y den Neffe X zum Universalerben seines beweglichen und unbeweglichen Vermögens (mit Ausnahme von drei an andere Personen vermachte Grundparzellen) ein.

Mit Bescheid vom 24. Juni 2009 schrieb das Finanzamt Innsbruck gegenüber X (im Folgenden: Bw) ausgehend von einem steuerlichen Erwerb von € 139.667 Erbschaftssteuer in Höhe von € 44.796,05 vor. In dieser Bemessungsgrundlage war neben anderen unstrittig gebliebenen Ansätzen der Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit € 17.223,45 enthalten.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung richtet sich gegen den Ansatz des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Wesentlichen mit der Begründung, ein landwirtschaftlicher Betrieb sei nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes bis zum Todestag des Erblassers vorgelegen. Es sei lediglich eine Betriebsverpachtung erfolgt, jedoch noch keine endgültige Betriebsaufgabe. Dies würden die angeführten Anhaltspunkte untermauern. Hinsichtlich des Erwerbes des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens würden somit sämtliche Voraussetzungen gemäß § 15a Abs.1 ErbStG vorliegen. Unter Berücksichtigung des zustehenden Freibetrages sei dieser Erwerb von Todes steuerfrei, weshalb beantragt werde, den steuerpflichtigen Erwerb mit € 122.44,18 (= 139.667,63 minus 17.223,45) festzulegen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2009 begründet das Finanzamt damit, dass nach dem Inhalt der Berufungsausführungen der Erblasser bereits zu Lebzeiten die Betriebsführung abgegeben habe. Voraussetzung für die Steuerbefreiung sei vor allem, dass ein lebender Betrieb Gegenstand des Erwerbes sei. Die Verpachtung der Landwirtschaft sei nicht Fortführung des Betriebes durch den Erwerber. Fallweiser Holzverkauf keine Betriebsfortführung.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde das Nachreichen einer Ergänzung angekündigt.

Im Schreiben vom 29. Februar 2012 wurde vom Bw. diese „Ergänzung“ vorgenommen. Darin wird als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung begründet, warum im konkreten Fall in der Verpachtung keine Betriebsaufgabe vorliege. Mit Vorlagebericht vom 2. Mai 2012 übermittelte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Als Ergebnis eines UFS- Vorhaltes vom 15. April 2013 wurdestellungnehmend klargestellt, dass Gegenstand der Betriebsübergabe nicht die Übertragung eines landwirtschaftlichen sondern eines forstwirtschaftlichen Betriebes zum Todeszeitpunkt gewesen sei. Der Verstorbene sei Waldgrundbesitzer gewesen und habe bis zu seinem Tode einen eigenen forstwirtschaftlichen Betrieb geführt, in dem er bis zum Jahr 2000 einen Teil seines Waldbesitzes seiner Schwester, und ab 2011 einen Teil seines Waldes seinem Neffen verpachtet habe. Der Verstorbene selbst habe bis kurz vor seinem Tod- also bis ins hohe Alter hinein- den restlichen Waldbesitz noch selber bewirtschaftet. Sämtliche Kraftfahrzeuge (Traktor, VW- Pritschenwagen), welche für die Bewirtschaftung des Waldes notwendig gewesen seien, wären weiterhin bis zum Todestag auf den Verstorbenen gemeldet und bei ihm vorhanden gewesen. Die landwirtschaftlichen Liegenschaften habe der Verstorbene stets an Dritte verpachtet, sodass er nie zu Lebzeiten selber eine Landwirtschaft betrieben habe. Der Vorhaltbeantwortung beigeschlossen waren zahlreiche Unterlagen, die dem Nachweis

dienen sollten, dass der Verstorbene einen forstwirtschaftlichen Betrieb bis zu seinem Tode geführt hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG idF vor dem BGBl I Nr. 2007/9 unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG idF. AbgÄG 2005 bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von bestimmtem Vermögen unter den dort genannten Voraussetzungen bis zu einem Wert von € 365.000 (Freibetrag) steuerfrei. Nach § 15a Abs. 2 ErbStG sollen als begünstigungsfähiges Vermögen angesehen werden Betriebe oder Teilbetriebe, „die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen“.

Im Berufungsfall besteht ausschließlich Streit darüber, ob hinsichtlich der vererbten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbSt vorliegen.

An Sachverhalt ist unstrittig davon auszugehen, dass der Verstorbene, von Beruf Schreinermeister, selbst nie einen landwirtschaftlichen Betrieb geführt hat. Beim landwirtschaftlichen Vermögen handelt es sich laut Aktenlage um landwirtschaftlich genutzte Flächen ohne sogenannte Hofstelle, die aufgeteilt auf einzelne Parzellen gleichzeitig an mehrere fremde Bauern verpachtet und von diesen landwirtschaftlich genutzt wurden. Seinen Waldbesitz hingegen hat der Verstorbene nur zu einem Teil an seine Schwester (bis zum Jahr 2000) und ab dem Jahr 2001 an seinen Neffen verpachtet, einen Teil seines Waldbesitzes hat der Erblasser bis zu seinem Tode stets selbst bewirtschaftet.

Nach Lehre (siehe Doralt, Erbschafts- und Schenkungssteuerbefreiung bei verpachteten Betrieben, RdW 2004, Seite 301 mit weiteren Hinweisen) und VwGH- Rechtsprechung (E 04.12.2003, 2002/16/0246) kommt diese Befreiungsbestimmung bei verpachteten Betrieben nur dann zur Anwendung, wenn der Betrieb mit der Verpachtung nicht als aufgegeben gilt.

Nach § 21 Abs. 1 Z 1 EStG sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft u.a. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft und von Forstwirtschaft.

Unter Landwirtschaft wird die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren verstanden.

Unter Forstwirtschaft wird die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen verstanden. Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt einen Wald voraus. Der Forst stellt keine betriebswirtschaftliche Ergänzung der bäuerlichen Betätigung dar, sondern ist vom landwirtschaftlichen Betrieb getrennt zu beurteilen. Beim Waldbesitz ist idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen schon infolge des natürlichen Holzzuwachses ein forstwirtschaftlicher Betrieb iS des EStG anzunehmen (siehe Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 21 EStG 1988, Tz 32- 33).

Unter dem Gesichtspunkt des Berufungsfalles ist davon auszugehen, dass nach ständiger einkommensteuerrechtlicher Lehre und Rechtsprechung – die im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme auch für die Auslegung des § 15a ErbStG maßgeblich erscheint – die Verpachtung eines Betriebes idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen ist. Eine Betriebsaufgabe ist aber dann zu bejahen, wenn die konkreten Umstände des Einzelfalles objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht mehr weiterzuführen (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 24 EStG 1988, Tz 34 und die dort angeführte Judikatur).

Hinsichtlich der an verschiedene Bauern auf Dauer verpachteten landwirtschaftlichen Grundstücke, die von diesen landwirtschaftlich genutzt werden, ist festzuhalten, dass diese wegen deren landwirtschaftlichen Nutzung gemäß § 30 Abs. 1 BewG zum landwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Grundstücke vom Verstorbenen nie im Rahmen eines von ihm selbst geführten landwirtschaftlichen Betriebes bewirtschaftet wurden. Der Bw. hat selbst nicht behauptet, dass hinsichtlich dieser landwirtschaftlichen Grundstücke ein betriebseigenes Wirtschaftsgebäude (eine Hofstelle) vorhanden sei bzw. dass der Verstorbene über landwirtschaftliche Geräte verfügt habe, um nach Beendigung der Pachtverhältnisse die landwirtschaftliche Nutzung weiterzuführen. Die gegebene Sachverhaltskonstellation lässt vielmehr erkennen, dass der Verpächter Y überhaupt nie die Möglichkeit in Erwägung gezogen hat, die beständig an einzelne Bauern verpachteten landwirtschaftlichen Grundstücke nach Auflösung der jeweiligen Pachtverhältnisse jemals im Rahmen eines von ihm selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebes zu betreiben. In der Verpachtung der landwirtschaftlichen Grundstücke, für die keine betriebseigene Hofstelle vorhanden ist, an verschiedene Bauern ist somit die „Aufgabe“ des (nach der Begriffsbestimmung des § 30 BewG) landwirtschaftlichen „Betriebes“ zu sehen, rechtfertigt doch das Gesamtbild dieser Verhältnisse die Schlussfolgerung, dass der Verpächter keinesfalls die Absicht hatte, den

verpachteten „landwirtschaftlichen Betrieb“ nach Auflösung der Pachtverhältnisse „weiterzuführen“. Unter dem Gesichtspunkt der Bestimmung des § 15a ErbStG folgt daraus, dass hinsichtlich dieses mit der Verpachtung aufgegebenen „landwirtschaftlichen Betriebes“ die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kommt.

Anders verhält es sich bezüglich der Waldgrundstücke. Diese wurden nur zum Teil (8,6986 ha) an die Schwester und später dann an den Neffen des Verstorbenen verpachtet. Einen Teil der Waldgrundstücke (4,7478 ha) hat Y stets selbst bewirtschaftet. Bei der Forstwirtschaft ist im Gegensatz zur Landwirtschaft das Vorhandensein betriebseigener Wirtschaftsgebäude kein unbedingtes Erfordernis für die Betriebsführung. Zur Bewirtschaftung standen ihm ein bis zuletzt auf seinen Namen zugelassener Traktor und ein VW- Pritschenwagen zur Verfügung. Für diese Fahrzeuge bezahlte er bis zuletzt die laufenden Wartungskosten und Versicherungen. Überdies beteiligte er sich an den Errichtungskosten diverser Holzbringungsstraßen bzw. erteilte selbst den Auftrag zu bestimmten Baggerarbeiten, die dann von der Baufirma mit ihm abgerechnet und von ihm beglichen wurden. Auch wurden von ihm fallweise Holzverkäufe durchgeführt.

Die Gesamtheit dieser Tatumstände rechtfertigen die Schlussfolgerung, dass im Gegenstandsfall in der Verpachtung eines Teiles der Waldgrundstücke an nahe Angehörige unter gleichzeitiger Bewirtschaftung eines Teils des Waldes (Waldgrundstücke der EZ 1 und EZ 2) durch den Verpächter selbst keine Aufgabe des zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zählenden forstwirtschaftlichen Betriebes zu sehen ist. Stellt aber letztendlich die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auf die Übertragung eines „Betriebes“ oder „Teilbetriebes“ ab, der zur Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 EStG dient, und zählen sämtliche Waldgrundstücke zum forstwirtschaftlichen Betrieb iSd § 46 BewG, der mit der (teilweisen) Verpachtung nicht aufgegeben wurde, dann kommt auf den Erwerb von Todes wegen des forstwirtschaftlichen Betriebes die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG zur Anwendung.

Mit dem gegenüber dem Verstorbenen ergangenen Einheitswertbescheid AZ Zl. wurde der Einheitswert für den „Grundbesitz (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb)“ mit (gerundet gemäß § 25 BewG) S 79.000 (entspricht € 5.741,15) festgestellt. Diese Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens umfasst zweifelsfrei den landwirtschaftlichen Betrieb (§ 30 BewG) und den forstwirtschaftliche Betrieb (§ 46 BewG). Dieser Feststellungsbescheid wirkt auch gegenüber dem Rechtsnachfolger (vgl. § 191 Abs. 4 BAO). Die Berechnung des Einheitswertes lässt erkennen, dass auf den Wert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen (= landwirtschaftlicher Betrieb iSd § 46 BewG) ein Betrag von (gerundet) S 48.000 (entspricht € 3.488,30) entfällt.

Unter Beachtung der oben dargelegten Sach- und Rechtslage entscheidet den vorliegenden Berufungsfall, dass mit der teilweisen Verpachtung des forstwirtschaftlichen Betriebes dieser Betrieb nicht aufgegeben wurde. Demgegenüber liegt in den Umständen der Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes die Aufgabe dieses Betriebes. Im Ergebnis ist daher über die Berufung dahin abzusprechen, dass die in Frage stehende Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG ausschließlich beim Erwerb von Todes wegen des forstwirtschaftlichen Betriebes zur Anwendung kommt. Die Berücksichtigung des Freibetrages nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 des § 15a ErbStG führt demzufolge ohne Zweifel dazu, dass der Erwerb des forstwirtschaftlichen Betriebes zur Gänze steuerfrei ist.

Daraus ergibt sich folgende Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Steuerberechnung:

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

| | |
|---|------------|
| Wert des landwirtschaftlichen Vermögens (17.223,45 – 10.464,90) | 6.758,55 € |
|---|------------|

| | |
|---|-------------|
| Wert des forstwirtschaftlichen Vermögen | 10.464,90 € |
|---|-------------|

| | |
|---------------------------------|--------------|
| - Freibetrag gemäß § 15a ErbStG | -10.464,90 € |
|---------------------------------|--------------|

| | |
|------------------------------|--------------|
| Wert der übrigen Grundstücke | 148.470,60 € |
|------------------------------|--------------|

| | |
|--|--------------|
| Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke | 155.229,15 € |
|--|--------------|

| | |
|-----------------------|-------------|
| Kosten der Bestattung | -6.000,00 € |
|-----------------------|-------------|

| | |
|------------------------------------|-------------|
| Kosten der Regelung des Nachlasses | -3.363,11 € |
|------------------------------------|-------------|

| | |
|-----------------|-----------|
| Sonstige Kosten | -223,31 € |
|-----------------|-----------|

| | |
|-------------|--------------|
| Vermächtnis | -16.000,00 € |
|-------------|--------------|

| | |
|-------------------------------------|-----------|
| Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG | -440,00 € |
|-------------------------------------|-----------|

| | |
|--------------------------|--------------|
| steuerpflichtiger Erwerb | 129.202,73 € |
|--------------------------|--------------|

Steuerberechnung

| | |
|--|-------------|
| Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) 28 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundet steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 129.202,00 € | 36.176,56 € |
|--|-------------|

| | |
|---|------------|
| zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlichen maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 155.229,00 € | 5.433,01 € |
|---|------------|

| | |
|---|-----------|
| Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 31,5 % von 6.758,00 €, höchstens jedoch | -110,00 € |
|---|-----------|

| | |
|--|-------------|
| Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO) | 41.499,57 € |
|--|-------------|

Über die vorliegende Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Oktober 2013