



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch Mag.Hermann Steinkogler, 5270 Mauerkirchen, Obermarkt 20, vom 24. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR AD Renate Pfändtner, vom 26. Jänner 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Protokoll zur Verlassenschaftsabhandlung vom 7. August 2003 nach der am 19. Mai 2003 verstorbenen F.O. enthält unter Anderem Folgendes:

Die Erblasserin sei verwitwet ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung jedoch mit Hinterlassung eines Noterben verstorben.

Es trete sohin die gesetzliche Erbfolge ein, derzufolge der erbliche Sohn Bw. zum Alleinerben berufen erscheine.

Es hätte der erbliche Sohn Bw. aus dem Titel des Gesetzes zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgegeben.

Laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis würden Aktiva in Höhe von 114.885,17 € Passiva in Höhe von 8.857,08 € gegenüberstehen, was einen rechnungsmäßigen Reinnachlass in der Höhe von 106.028,09 € ergebe.

Unter den Aktiva würden sich folgende Liegenschaften befinden:

Die Erblasserin sei Alleineigentümerin der EZ 35 KG GBF, EZ 147 KG GBF, EZ 128 KG GBH, EZ 389 KG GBH, EZ 42 KG GBO und EZ 87 KG GBO mit einem Einheitswert von 36.481,76 €

gewesen.

Der landwirtschaftliche Besitz EZ 35 KG GBF, EZ 147 KG GBF, EZ 128 KG GBH, EZ 389 KG GBH, EZ 42 KG GBO und EZ 87 KG GBO stelle laut Mitteilung der Bezirksbauernkammer einen Erbhof iSd § 1 Anerbengesetz dar.

Mit Einantwortungsurkunde vom 10. September 2003 wurde der Nachlass der F.O. dem erblichen Sohn Bw. zur Gänze eingewantwortet.

Bei den Liegenschaften handelt es sich unstrittig um land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2004 wurde die Erbschaftssteuer für Bw. aus dem Erwerb von Todes wegen nach F.O. mit 7.852,58 € festgesetzt.

Die Erbschaftssteuer würde sich wie folgt berechnen:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) 6% vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 96.228,00 €	5.773,68 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 2% vom gemäß § 28 ErbStG 1955 abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 109.445,00 €	2.188,90 €
Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 1955 8% von 109.445,00 €, höchstens jedoch	-110,00 €
Erbschaftssteuer	7.852,58 €

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	109.445,28 €
Guthaben bei Banken	5.439,89 €
Kosten der Bestattung	-8.857,08 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	-2.160,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	-2.200,00 €
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955	<u>-5.439,89 €</u>

	steuerpflichtiger Erwerb	96.228,20 €
--	--------------------------	-------------

Mit Schreiben vom 25. Februar 2005 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit unter Anderem folgender Begründung:

Gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG 1955 würden Erwerbe von Todes wegen, sofern der Erwerber eine natürliche Person sei und der Erblasser das 55. Lebensjahr vollendet habe, bis zu einem Wert von 365.000,00 € (Freibetrag) steuerfrei bleiben. Der Steuerfreibetrag nach § 15a Abs. 1 ErbStG 1955 sei im vorliegenden Erbschaftssteuerbescheid rechtsirrtümlich nicht zur Anwendung gebracht worden.

Der oben angeführte Bescheid werde daher vollinhaltlich angefochten und Abänderung desselben in der Weise beantragt, dass bei der Bemessung der Erbschaftssteuer der Steuerfreibetrag gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG 1955 zur Anwendung gebracht werden würde.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 3. Juni 2004 wurden durch die Abgabenbehörde erster Instanz folgende Fragen an den Berufungswerber gerichtet:

Es würde um Bekanntgabe ersucht werden, ob F.O. Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bezogen hätte. Nachweise würden vorzulegen sein.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2004 wurde wie folgt geantwortet:

Es werde mitgeteilt, dass die Erblasserin F.O. keinerlei Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bezogen habe. F.O., die zum Zeitpunkt ihres Ablebens im 77. Lebensjahr gestanden wäre, hätte eine Bauernpension bezogen.

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb sei mit Pachtvertrag vom 14. September 1983 an ihren Sohn, den Berufungswerber, verpachtet worden, der seit diesem Zeitpunkt Land- und Forstwirtschaft betreibe. Als Pachtschilling sei im Vertrag ein Betrag von monatlich 1.500,00 S vorgesehen gewesen, welcher in der Praxis jedoch von der Verpächterin dem Pächter erlassen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 16. Juni 2004 wurde die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Nach § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG 1955 würden zum begünstigungsfähigen Vermögen inländische Betriebe und Teilbetriebe zählen, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen Einkünfte als Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen würden.

Laut Fragebeantwortung sei der gegenständliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb bereits seit 1983 verpachtet und F.O. hätte keinerlei Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Vermögen.

Der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG 1955 könne nicht gewährt werden, wenn im Zeitpunkt des Erwerbes der Übergeber keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beziehe.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2004 wurde durch den Berufungswerber der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Darin wurde zusätzlich ausgeführt:

Laut Erkenntnis des VwGH vom 4.12.2003, 2002/16/0246, sei eine auch langfristige Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebes in der Regel nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. Von Betriebsaufgabe könne erst gesprochen werden, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem dann noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage sein würde, den Betrieb fortzuführen oder zu erkennen gebe, dass er nicht beabsichtige, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses weiterzuführen.

Im Falle einer Verpachtung sei der Pachtzins als Einnahme beim Verpächter anzusehen, beim Pächter aber als Betriebsausgabe. Auch bei einer Dauerverpachtung würde ein Pachtschilling den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sein, solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne des § 29 BewG 1955 vorliege.

Aus all dem ergebe sich, dass eine Verpachtung des Betriebes nicht schade und die Sachlage sohin nach wie vor auf der Grundlage des § 15a Abs. 1 ErbStG 1955 zu beurteilen sei.

Am 23. Juli 2004 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 25. Juli 2005 wurde vom Berufungswerber der gegenständliche Pachtvertrag vom 14. September 1983 angefordert.

Mit Schreiben vom 26. Juli 1995 wurde dieser eingereicht. Unter Anderem geht aus diesem Folgendes hervor:

Das Pachtverhältnis im Hinblick auf den gegenständlichen Betrieb beginne mit

1. Oktober 1983 und werde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Beide Vertragsteile hätten das Recht, dasselbe unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist und ohne Angabe eines Kündigungsgrundes jederzeit aufzulösen.

Der Pachtschilling würde monatlich 1.500,00 S betragen und sei jeweils im Vorhinein zu leisten.

Am 25. Juli 2005 wurde folgendes Auskunftersuchen an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern gerichtet:

F.O. hätte laut Aktenlage Pensionszahlungen erhalten.

Ab welchem Zeitpunkt seien Beträge ausbezahlt worden? Auf welcher Rechtsgrundlage? Hätte sich bezüglich der Rechtsgrundlage im Laufe der Jahre eine Änderung ergeben?

F.O. hätte seit 1983 ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verpachtet. Würde sich im

Hinblick auf ihre Pensionsberechtigung eine Änderung ergeben haben, wenn F.O. den Betrieb noch weiter geführt bzw. in den Folgejahren wieder aufgenommen haben würde?

Mit Schreiben vom 3. August 2005 wurde wie folgt geantwortet:

F.O. hätte auf Grund des Bescheides vom 27. Oktober 1983 ab 1. Oktober 1983 bis 31. Mai 2003 eine Erwerbsunfähigkeitspension bezogen. Der Anspruch auf Ausgleichszulage hätte nicht bestanden. (Rechtsgrundlage: §§ 123, 140 bis 142, 144 Bauernsozialversicherungsgesetz).

Zum 1. Oktober 1983 wäre die Aufgabe (Verpachtung) der die Pflichtversicherung nach dem Bauernsozialversicherungsgesetz begründenden Erwerbstätigkeit Voraussetzung für den Anspruch auf Erwerbsunfähigkeitspension gewesen. Im Hinblick auf den Anspruch und die Höhe der Pension würde sich keine Änderung ergeben haben, wenn die Erwerbstätigkeit ab 1. April 1991 wieder aufgenommen worden sein würde.

Die Aufnahme einer nach dem Bauernversicherungsgesetz versicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit vor diesem Zeitpunkt würde zu einem gänzlichen Ruhen des Pensionsanspruches geführt haben.

Die Rechtsgrundlagen seien in der Folge zwar mehrfach geändert worden, hätten aber keine weitere Auswirkung auf den laufenden Pensionsbezug gehabt.

Am 5. August 2005 wurde folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt: Das Auskunftersuchen vom 25. Juli 2005 sowie das Antwortschreiben vom 3. August 2005 würden im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt werden.

Auf Grund der Tatsache, dass F.O. ab 1. Oktober 1983 eine Erwerbsunfähigkeitspension bezogen habe und die Wiederaufnahme der Tätigkeit des verpachteten Betriebes zu einem Ruhen des Pensionsbezuges geführt haben würde, sei nach außen in Erscheinung getreten, dass diese nicht die Absicht gehabt habe, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages wiederum weiter zu führen, somit eine Betriebsaufgabe vollzogen worden sei (VwGH 4.12.2003, 2002/16/0246).

Fraglich erscheine zusätzlich, ob eine Weiterführung auf Grund des gesundheitlichen Zustandes von F.O. möglich gewesen sein würde, da dieser ja von der Sozialversicherungsanstalt Berufsunfähigkeit attestiert worden sei.

Es würde zu den Ermittlungsergebnissen ausführlich Stellung zu nehmen sein.

Mit Schreiben vom 23. August 2005 wurde wie folgt geantwortet:

Aus der Mitteilung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 3. August 2005 gehe zwar hervor, dass sich bei einer Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit ab 1. April 1991 - F.O. würde dann 64 Jahre alt gewesen sein – hinsichtlich Anspruch und Höhe der Pension keinerlei Änderung ergeben haben würde dahingehend, dass die Aufgabe der Erwerbstätigkeit Voraussetzung für die beiden Kriterien sei, daraus könne nicht geschlossen werden, dass

tatsächlich seitens F.O. aber beabsichtigt gewesen wäre, nach Auflösung des Pachtverhältnisses den Betrieb weiter zu führen.

Insbesondere hätte F.O. nie zu erkennen gegeben, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht weiterzuführen. F.O. hätte im Gegenteil die strategische Führung des Betriebes nie aus der Hand gegeben, lediglich die harte körperliche Arbeit hätte sie auf Grund eines bereits länger zurückliegenden Rückenleidens nicht mehr leisten können. Die Darstellung, dass es fraglich erscheinen würde, ob eine Weiterführung auf Grund des gesundheitlichen Zustandes von F.O. möglich gewesen sein würde, könne daher nicht nachvollzogen werden.

Der gesundheitliche Zustand, insbesondere der geistige Gesundheitszustand von F.O. wäre durchaus gut gewesen, lediglich die körperliche Arbeit sei von ihrem Sohn verrichtet worden. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Erwerbsunfähigkeitspension im Jahr 1983 wären damals also gegeben gewesen.

Auch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bemerke, dass die Aufnahme der Erwerbstätigkeit vor dem 1. April 1991 zum Ruhen des Pensionsanspruches geführt haben würde, aber nicht nachher.

Im Erkenntnis des VwGH vom 1.12.2003, 2002/16/0246, werde ausdrücklich deponiert, dass eine Verpachtung in der Regel nicht als Betriebsausgabe zu sehen sei und von Aufgabe erst dann gesprochen werden könne, wenn entweder

- a) der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage sei, den Betrieb fortzuführen
- b) der Verpächter zu erkennen gebe, dass er nicht beabsichtige, den Betrieb nach Beendigung des Pachtvertrages weiter zu führen.

Beide Voraussetzungen würden jedoch im gegenständlichen Fall fehlen.

Die vom Senat vertretene Rechtsansicht, dass eine Verpachtung vor der Hofübergabe zu einer Betriebsaufgabe führe, sei im obigen VwGH-Erkenntnis widerlegt worden.

F.O. hätte auf Grund der Verpachtung einen Pachtschilling bezogen, für welchen sie laut beiliegender Aufstellung von Beginn der Verpachtung an bis zu deren Ende Einkommensteuer bezahlt hätte.

Auf Grund dieser Tatsache sei wohl eindeutig klar gestellt, dass F.O. Einkommen aus der Landwirtschaft bezogen habe. Die Feststellungen der Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2004 seien somit als Entscheidungsgrundlage ungeeignet, da, wie die vorgelegten Einkommensteuerzahlungen beweisen würden, tatsächlich Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft bezogen worden seien und daher dem § 15a Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 Rechnung getragen sei.

Beigelegt wurde eine Aufstellung der Buchungen auf dem Abgabenkonto der F.O. von 21. November 1991 bis 18. August 2005.

Mit Schreiben vom 23. August 2005 wurden die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 21. September 2005 wurde wie folgt ausgeführt:

In der Beantwortung vom 7. Juni 2004 des Ersuchens um Ergänzung vom 3. Juni 2004 sei seitens des Berufungswerbers angegeben worden, dass die Erblasserin keinerlei Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bezogen habe. Weiters sei angegeben worden, dass als Pachtschilling im Vertrag ein Betrag von monatlich 1.500,00 S vorgesehen gewesen wäre, welcher in der Praxis jedoch von der Verpächterin dem Pächter erlassen worden sei. Unstrittig sei, dass laut Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 3. August 2005 F.O. ab 1. Oktober 1983 bis zum Todestag eine Erwerbsunfähigkeitspension bezogen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen. Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen auch der durch Erbanfall.

Unstrittig liegt im gegenständlichen Fall ein solcher des Berufungswerbers vor. Unstrittig beinhalten die Nachlassaktiva land- und forstwirtschaftliche Grundstücke.

Strittig ist lediglich, ob eine begünstigte Unternehmensübertragung gemäß § 15a ErbStG 1955 vorliegt.

Nach § 15a ErbStG 1955 sind 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 365.000,00 € steuerfrei.

Gemäß Abs. 2 Z 1 leg cit zählen zum Vermögen nur inländische Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen.

Strittig ist, ob von der Mutter des Berufungswerbers der Betrieb bereits vor ihrem Tode aufgegeben worden ist.

Fest steht, dass der Betrieb mit Vertrag vom 14. September 1983 auf unbestimmte Zeit an den Berufungswerber verpachtet worden ist.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe 16.12.1999, 97/15/0134 oder 4.12.2003, 2002/16/0246) ist bei einer Betriebsverpachtung von der Aufgabe eines Betriebs erst dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage wäre, den Betrieb fort zu führen oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb erst nach Auflösung des Pachtvertrages weiter zu führen.

Die Verpachtung alleine ist noch nicht als Betriebsaufgabe zu qualifizieren (VwGH 4.5.1982, 82/14/41). Ob eine Betriebsaufgabe gegeben ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Es hat die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür zu sprechen, dass der Verpächter selbst den Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird. Nicht nötig ist es hierfür, dass Letzteres wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer völlig ausgeschlossen ist.

Im gegenständlichen Fall sprechen folgende Indizien für eine Aufgabe des Betriebes im Jahr 1983:

1. Der Pachtvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Eine Einschränkung auf einige Jahre – um etwa eine Vertrauensgrundlage für die tatsächliche Übergabe zu schaffen (VwGH 26.4.1989, 88/14/0096) – wurde nicht vorgenommen.
2. Die Verpächterin hat ab dem Zeitpunkt der Verpachtung (1983) eine Berufsunfähigkeitspension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezogen (VwGH 26.1.1999, 97/14/0089). Die Bezugsberechtigung dieser Pension wäre weggefallen, sobald die Tätigkeit von ihr selbst wieder aufgenommen worden wäre. Eine Wiederaufnahme der Tätigkeit nach dem 1. April 1991 ohne Wegfall der Pensionszahlungen – die Mutter des Berufungswerbers wäre zu diesem Zeitpunkt 64 Jahre alt gewesen – erscheint dem Senat auf Grund der körperlich belastenden Tätigkeit in Verbindung mit dem Lebensalter der Verpächterin als unwahrscheinlich.
3. Wie der Berufungswerber selbst ausgeführt hat, waren bei seiner Mutter zum Zeitpunkt der Verpachtung die Voraussetzungen für eine Berufsunfähigkeitspension gegeben. Die Mutter hätte keine schweren körperlichen Arbeiten mehr verrichten können. Die Einwendungen des Berufungswerbers, seine Mutter hätte die strategische Führung des Betriebes nie aus der Hand gegeben, geht nach Ansicht des Senates ins Leere. Wesentlich im Hinblick auf die Tätigkeit in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist die tägliche, körperliche Verrichtung der Arbeit.

Eine Wiederaufnahme der Tätigkeit durch F.O. war daher auf Grund ihres schlechten Gesundheitszustandes, der finanziellen und sozialversicherungsrechtlichen Absicherung auf Grund des Pensionsbezuges und des Abschlusses des Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit in

hohem Grade unwahrscheinlich. Für einen außenstehenden Dritten musste es auf Grund dieser Indizienlage eindeutig sein, dass der Betrieb quasi bereits im Jahr 1983 aufgegeben worden ist und F.O. nicht mehr in Erwägung gezogen hat, diesen wieder auf zu nehmen.

Der Erwerb von Todes wegen ist folglich nicht gemäß § 15a ErbStG 1955 begünstigt, die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 21. September 2005