



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat (Graz) 7

GZ. RV/0011-G/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der mj. L., vertreten durch die gesetzliche Vertreterin L, wohnhaft ebenda, vertreten durch Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungs GmbH, 8962 Gröbming, Wiesackstraße 624, vom 13. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14. März 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Der Bescheid betreffend Erbschaftssteuer wird abgeändert.

Die Höhe der Abgabe wird mit 24.632,03 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Herr P., der Vater der Berufungserberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, verstarb am 17. August 2003. Als gesetzliche Erbin gab die Bw. zum gesamten Nachlass, bestehend aus einem Grundstück, den Aktiva und Passiva einer nicht protokollierten Einzelfirma, Versicherungserlösen, Guthaben bei Banken und Fahrnissen eine bedingte Erbserklärung ab.

Mit Bescheid vom 14. März 2005 setzte das Finanzamt Graz-Umgebung für den Erwerb Erbschaftssteuer in Höhe von 34.083,29 € fest. Mit Berufung vom 13. April 2005 wurde beantragt, dass der Bw. ein Freibetrag nach § 15 a ErbStG zustehe, der nicht berücksichtigt worden sei.

Mit Juli 2004 sei das Gebäude ins Privatvermögen übernommen worden und in weiterer Folge an eine Schlosserei verpachtet worden. Das Inventar und der größte Teil der Maschinen seien von der Schlosserei gekauft worden. § 15 a ErbStG korrespondiere mit § 24 Abs. 6 EStG.

Demnach seien auch bei einer Verpachtung, die zeitlich unmittelbar auf die Betriebsaufgabe folge, die stillen Reserven nicht zu versteuern.

In einer teleologischen Interpretation dieser beiden Bestimmungen läge der Schluss nahe, dass eine Entnahme des Betriebsvermögens zu keiner Anwendung des Tatbestandes des § 15 a Abs. 5 ErbStG führen könne. Dazu wurde auf einen Artikel in der SWK vom 10.10.1999, Nr. 29 von Herrn Mag. Erich Wolf verwiesen, der ausführte:

“In teleologischer Betrachtungsweise ist bei einer Aufgabe des Betriebes innerhalb der 5-Jahres-Frist nach der erstmaligen begünstigten Übertragung eine Nachversteuerung auszuschließen, und zwar unter der Voraussetzung, dass der nunmehrige Betriebsinhaber und seinerzeitige Betriebsübernehmer das 55. Lebensjahr vollendet hat oder krankheitsbedingt den Betrieb aufgibt und eine Übertragung mangels potentiellem Nachfolger nicht möglich ist. Meines Erachtens hat daher bei einer Aufgabe des Betriebes ebenso wie bei der Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen in teleologischer Interpretation von Abs. 6 die Nachversteuerung zu unterbleiben, vorausgesetzt, die gesetzlichen Tatbestandselemente der Begünstigung der Abs. 1 bis 3 treffen sinngemäß zu.

§ 15 (6) ErbStG ist nämlich als Anti-Missbrauchsbestimmung konzipiert. Bei einer Aufgabe des Betriebes liegt jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein einer Vermögensübertragung vergleichbarer Sachverhalt vor. In teleologischer Betrachtung und auch in verfassungsrechtlich konformer Interpretation gelangt daher die 5-Jahres-Behaltefrist in allen jenen Fällen nicht zur Anwendung, in denen die sachlichen und persönlichen Befreiungstatbestände des § 15 a Abs. 1 bis 3 ErbStG sinngemäß auf die Übertragung bzw. Aufgabe angewendet werden können.”

Die Bw. sei am zum Todeszeitpunkt nicht einmal 3 Jahre alt gewesen. Eine Nachversteuerung könne unterbleiben, wenn der Betrieb aus dem Grund aufgegeben wird, da der Betriebsinhaber auf Grund des Alters und der anstehenden Pension bzw. krankheitsbedingt den Betrieb nicht fortführen kann. Sinngemäß müsse diese Bestimmung auch für Erben gelten, die auf Grund ihres Alters den Betrieb nicht fortführen können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. November 2005 setzte das Finanzamt die Abgabe nunmehr in einem erhöhten Ausmaß von 44.937,24 € fest, und begründete dies damit, dass eine Nachversteuerung nach § 15 a Abs. 5 ErbStG zu erfolgen habe und die Aktiva der Einzelfirma im ursprünglichen Bescheid irrtümlich nicht einbezogen wurden.

Mit 6. Dezember 2005 wurde der Vorlageantrag gestellt und ergänzend vorgebracht, dass der geerbte Betrieb mit Zustimmung des Pflegschaftsgerichtes noch rund ein Jahr weitergeführt wurde. Einer längeren Betriebsfortführung bis zur Rechtsfähigkeit der Bw. hätte keine Zustimmung gefunden. Das Betriebsvermögen hätte in erster Linie aus dem Betriebsgebäude

bestanden, worin sich auch das Wohnhaus der Mutter und Großmutter befindet. Die flüssigen Vermögenswerte wären zur Abdeckung der betrieblichen Schulden benötigt worden. Der Betrieb sei 2004 aufgegeben worden und die Produktionshalle seit Mitte 2004 vermietet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob zu Recht ein Freibetrag für die erbl. Unternehmensübertragung nach § 15 a ErbStG versagt worden ist.

Nach § 15 a Abs. 1 ErbStG bleiben 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 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

Nach Abs. 5 leg. cit. ist die Steuer nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von 5 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.

Gemäß Abs. 6 gilt Abs. 5 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.

Liegt ein Nacherhebungstatbestand nach Abs. 5 vor und ist das Erbschaftssteuerverfahren noch nicht rechtskräftig abgeschlossen, so steht der Freibetrag von vornherein nicht zu.

Nach dem Parteenvorbringen handelt es sich bei dem vererbten Betrieb um eine Schlosserei, eine nicht protokolierte Einzelfirma, die nach dem Tod des Vaters von der mj. Bw. mit Zustimmung des Pflegschaftsgerichtes noch rund ein Jahr weitergeführt worden ist. Danach wurde die Zustimmung zur weiteren Betriebsfortführung versagt.

Das Betriebsvermögen bestand u.a. aus dem Betriebsgebäude, worin sich auch das Wohnhaus der Mutter und Großmutter der Bw. befindet. Das Gebäude wurde im Juli 2004 ins Privatvermögen übernommen und in weiterer Folge an eine Schlosserei verpachtet. Das

Inventar wurde von dieser Schlosserei gekauft. Die Maschinen wurden zum größten Teil ebenfalls von der Schlosserei erworben.

Mit der Aufgabe ist die Zerschlagung einer betrieblichen Einheit in der Form verbunden, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört. Die Zerschlagung kann durch Stilllegung der betrieblichen Einheit mit Überführung in das Privatvermögen, durch Übertragung des Betriebsvermögens an verschiedene Erwerber oder durch eine Mischung dieser Vorgänge erfolgen (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Orac, § 24, Rz 11).

Aus dem vorliegenden Sachverhalt ist eindeutig zu schließen, dass es bei der Bw. im Jahre 2004 zu einer Betriebsaufgabe infolge des Verkaufs der wesentlichen Betriebsgrundlagen (wie der Maschinen) und der Entnahme in das Privatvermögen (Grundstück) gekommen ist.

Die Aufgabe des betrieblichen Vermögens fällt nicht unter den Begriff der Vermögensübertragung und ist vom Wortlaut des § 15 a Abs. 6 ErbStG bei den Ausschlussgründen nicht umfasst. In diesem speziellen Einzelfall sind aber auch teleologische Überlegungen anzustellen, da eine wortgetreue Auslegung zu einem überspitzten Ergebnis führen würde. Zweck der Steuerbefreiung nach § 15 a ErbStG ist es, die Übergabe von Betrieben im Interesse der Substanzerhaltung und der Sicherung von Arbeitsplätzen zu erleichtern, wobei typischerweise die Fortführung des Betriebes innerhalb der Familie gefördert wird. § 15 a Abs. 5 ErbStG sieht eine Behaltefrist von 5 Jahren vor und hat damit eine gewisse nachhaltige Wirkung der Übergabe im Auge. Diese Bestimmung ist als eine Antimissbrauchsregelung anzusehen und sollte sich auf tatsächliche Missbrauchsfälle beschränken. Die Fortführung des Betriebes wurde im vorliegenden Fall aber durch eine gerichtliche Entscheidung unmöglich gemacht, weil das Vormundschaftsgericht der 3-jährigen Bw. keine Zustimmung zur Betriebsfortführung mehr erteilte und damit eine Aufgabe erzwang.

In einer teleologischen Betrachtungsweise liegt bei der Aufgabe des Betriebes ein einer Vermögensübertragung vergleichbarer Sachverhalt vor und ist in verfassungsrechtlich konformer Interpretation die Behaltefrist dann nicht zur Anwendung zu bringen, wenn die sachlichen und persönlichen Befreiungstatbestände des § 15 a Abs. 1 bis 3 ErbStG sinngemäß auch auf die Aufgabe angewendet werden können. Da die Weiterführung des Betriebes vormundschaftsgerichtlich nicht zugelassen wurde und die Bw. daher nicht in der Lage war den Betrieb fortzuführen, sieht der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall auch bei der Betriebsaufgabe in teleologischer Betrachtung die Bedingungen für die Ausschlussgründe des § 15 a Abs. 6 ErbStG sinngemäß als erfüllt an, weshalb eine Nachversteuerung zu unterbleiben hat. Der Berufung war daher statzugeben.

Berechnung der Erbschaftssteuer:

§ 15 a ErbStG:	
Liegenschaft; dreif. betrieblicher EW (49%)	171.567,47
+ Aktiva	81.549,50
- Passiva	107.779,09
	145.337,88
Steuerpflichtiger Erwerb lt. BVE	379.345,23
- § 15a ErbStG Freibetrag	145.337,88
	234.007,35
§ 8 Abs. 1 ErbStG: 9% v. 234.007,-- (Steuerklasse I)	21.060,63
§ 8 Abs. 4 ErbStG: 2% v. 178.570,--	3.571,40
	24.632,03 €

Graz, am 8. September 2008