



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn K.K., J., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Juli 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 1. verstorbenen H.K. waren auf Grund des Gesetzes die erbl. Witwe Frau M.K. zu einem Drittel des Nachlasses und der erbl. Sohn Herr K.K., der Berufungswerber, zu zwei Drittel des Nachlasses zu Erben berufen. Die erbl. Tochter Frau A.K. hat mit not. Erbverzichtsvertrag vom 8. Oktober 1996 auf die künftige Geltendmachung ihres Erbrechtes einschließlich Pflichtteiles verzichtet. In dem am 7. Juli 2005 aufgenommenen Protokoll haben die erbl. Witwe M.K. zu einem Drittel Anteil und der Berufungswerber zu zwei Drittel Anteilen des Nachlasses des Verstorbenen auf Grund des Gesetzes eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Ebenfalls in diesem Protokoll wurde von den Erben ein Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen.

Laut der Vermögenserklärung besteht das Nachlassvermögen aus mehreren Liegenschaften, Forderungen und Guthaben, Kraftfahrzeugen und der Wohnungseinrichtung. In dieser Vermögenserklärung wird in Punkt B) 4) c) festgehalten, dass die Wohnungs- und Geschäftseinrichtung im Haus X. (X=X.) im Eigentum der erbl. Witwe M.K. steht und keinen Nachlassbestandteil bildet.

Mit Einantwortungsbeschluss vom 31. August 2005 wurde die Verlassenschaft auf Grund des Gesetzes und der abgegebenen unbedingten Erbantrittserklärungen der erbl. Witwe M.K. zu einem Drittel des Nachlasses und dem Berufungswerber zu zwei Drittel des Nachlasses eingewantwortet.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dem Berufungswerber für diesen Erwerbsvorgang die Erbschaftssteuer mit € 25.758,26 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dadurch ermittelt, dass es von den zum Todestag des Erblassers vorhandenen Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten zwei Drittel des Wertes ansetzte und davon zwei Drittel der Erbgangsschulden sowie die sachlichen und persönlichen Freibeträge abzog.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass es sich bei der angeführten Erbschaft um einen gastgewerblichen Betrieb (Gasthaus und Beherbergung) handle, welchen der Berufungswerber in Folge des Todes seines Vaters übernommen habe. Es wird um Befreiung von der Erbschaftssteuer gemäß § 15a ErbStG ersucht.

Am 28. August 2006 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien folgendes Ersuchen um Ergänzung an den Berufungswerber gerichtet:

„Ergänzungspunkte:

In der Berufung vom 01.08.2006 beantragen Sie die Berücksichtigung der Befreiung gem §15a für einen übertragenen gastgewerblichen Betrieb.

Aus dem der Bemessung zugrundeliegenden Vermögensbekenntnis ist nicht ersichtlich welche Vermögensteile diesem Betrieb zuzuordnen sind. Sie werden daher gebeten bekanntzugeben, welche Vermögensteile (Liegenschaft, Bankguthaben und -verbindlichkeiten, sonstige Gegenstände) dem Betriebsvermögen angehören. Zum Zeitpunkt des Todes hatte der Erblasser laut Steuernummer 1/1 nur Einkünfte aus Bezügen der Pensionsversicherungsanstalt.

War der Betrieb zum Zeitpunkt des Ablebens verpachtet? Wenn ja, an wen und seit wann (um Vorlage des Pachtvertrages wird gebeten)

Um Vorlage der letzten Bilanz (oder Einnahmen/Ausgabenrechnung) des gastgewerblichen Betriebes vor dem Todestag wird gebeten.“

Dieses Ersuchen wurde vom Berufungswerber am 31. August 2006 wie folgt beantwortet:

„Vermögensteile die auf den Betrieb anzurechnen sind:

1. Unbeweglicher Nachlass

Liegenschaft X=X. (EZ xy Grundbuch Z.) bewertet gemäß Einheitswertbescheid des FA A. vom 25 04 2005 Aktenzahl 1-2-1, einbekannt mit

€ 243.962,70

2. Beweglicher Nachlass

*Bankguthaben**Geschäftsanteilskonto 1.2.0*

€ 7,27

Girokonto 1.2

€ 100,81

Girokonto 2.2

€ 594,65

Sparkonto 2.3.2

€ 1.858,01

Bausparkonto A2

€ 5.552,93

Lebensversicherung des Verstorbenen 3-4

€ 19.421,47

*Kraftfahrzeuge (Wechselkennzeichen)**PKW VW Golf Bj 2001*

€ 6.675,--

PKW Mercedes 230 TE Bj 1986

€ 300,--

PKW Mercedes Benz E 200 Bj 2000

€ 9.330,--

*Verbindlichkeiten**Grabdenkmalkosten*

€ 11.418,52

Wohnbauförderung

€ 34.098,47

SV der Bauern

€ 34,02

*3. Bezüge des Erblassers aus der Pensionsversicherung**Versicherungsnummer xxx*

€ 598,42

4. Wirtschaftliche Verhältnisse

Zum Zeitpunkt des Ablebens war der Erblasser, H.K., Besitzer des Betriebes in X=X.. Seit 8. Mai 1973 bis zum Ableben war seine Gattin, M.K., als Pächterin (mündlicher Pachtvertrag) tätig. Diese leistete die Abgaben für den Geschäftsbetrieb (siehe Einkommens- und Umsatzsteuerbescheid 2004). Nach dem Ableben habe ich als Erbe (Sohn) den Betrieb übernommen.“

Aus dem Veranlagungsakt des Finanzamtes A=A ist ersichtlich, dass Frau M.K. laut Eingabe vom 27. April 1973 Mitte April 1973 einen Gasthaus- und Beherbergungsbetrieb eröffnet hat. Laut dem am 14. Juni 1973 ausgefüllten Fragebogen wurde der Betrieb am 10. April 1973

eröffnet, ein stiller Gesellschafter ist am Betrieb nicht beteiligt und der Betrieb wurde weder durch Kauf erworben noch gepachtet.

Die betrieblichen Einkünfte wurden nur Frau M.K. zugerechnet und wurde auch nur sie zur Umsatzsteuer veranlagt. Der Verstorbene bezog keine Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb und auch keine Einkünfte aus einer Verpachtung.

In der Folge wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 7. September 2006 ein weiteres Ersuchen um Ergänzung an den Berufungswerber gerichtet. Dieses lautet:

„Ergänzungspunkte:

In Ihrer Anfragebeantwortung vom 31.08.2006 haben Sie hinsichtlich des Gasthausbetriebes angegeben, dass der gegenständliche Betrieb seit 1973 an M.K. verpachtet war. Da in den Steuererklärungen von M.K. keine Pachtaufwendungen enthalten sind und auch der Verstorbene keine Pachteinkünfte erklärt hat und auch kein sonstiger Hinweis auf eine Verpachtung ersichtlich ist wird im Vorlage eines geeigneten Nachweises der Verpachtung gebeten. Auf die besondere Nachweispflicht bei Verträgen zwischen nahen Verwandten wird hingewiesen, da die Anerkennung eines Vertrages ansonsten nicht zulässig ist.

Sie führen weiters sämtliche Bank- und Versicherungsguthaben als betriebszugehörig an. Welche betrieblichen Einnahmen und Ausgaben wurden über diese Konten und Versicherung abgerechnet. Um Vorlage eines entsprechenden Nachweises wird gebeten.

Die PKW VW Golf und Mercedes Bj1986 und 2000 werden ebenfalls als betriebszugehörig angegeben. Um Nachweis der betrieblichen Nutzung (Fahrtenbuch, Anlagenverzeichnis) wird gebeten.

Um Vorlage eines Nachweises das das Wohnbauförderungsdarlehen des Amtes der Bgld Landesregierung nicht für Wohnzwecke sondern für betriebliche Zwecke verwendet wurde wird gebeten.“

Zu diesem Ersuchen wurde vom Berufungswerber im Schriftsatz vom 11. September 2006 ausgeführt:

„1. Geschäftsführung

Gegenständlicher Betrieb war im Besitz von H.K.. Herr K. war zum Zeitpunkt seines Ablebens Betriebsinhaber. Seine Gattin, M.K., fungierte gegenüber dem Finanzamt als Geschäfts- und Betriebsführerin. Schriftliche Unterlagen können nur dahingehend gemacht werden, dass alle Abgaben und Abrechnungen von M.K. vorgenommen wurden. (Steuerberatungskanzlei und WKÖ Jennersdorf). Infolge der gegenständlichen Betriebsübernahme durch Vererbung scheint dieser Tatbestand aber nicht als relevant.

*2. Betriebsrelevante Bank- und Versicherungsguthaben
Bausparkonto A2*

€ 5.552,93

Die monatliche Ansparung von € 83,36 für H.K. erfolgte vom Geschäftskonto des Unternehmens. (Siehe Beilage)

Kraftfahrzeuge (Wechselkennzeichen):

PKW VW Golf, PKW Mercedes 230, PKW Mercedes Benz E 200 wurden ausschließlich als Firmenfahrzeuge verwendet. Es wurden keine Fahrtenbücher geführt. Es könnte lediglich eine Plausibilitätsberechnung angestellt werden.

Verbindlichkeiten:

Über die fragliche Wohnbauförderung als Betriebsausgabe kann kein Nachweis erbracht werden. Es musste festgestellt werden, dass dieses Darlehen nicht für den Betrieb eingesetzt wurde.

Da ich bis zum Zeitpunkt des Todes meines Vaters in die geschäftlichen Angelegenheiten nicht eingebunden war, versuche ich so gut als möglich die Unterlagen zu durchforsten und ihnen die geforderten Belege vorzulegen.“

Als Nachweis der Ansparungen zum Bausparvertrag wurde eine Kopie eines Kontoauszuges vorgelegt. Laut dieser Kopie handelt es sich hier um ein Konto mit der Nr. 8. Ein derartiges Konto scheint in der Vermögenserklärung jedoch nicht auf. Auch nicht ein Konto mit den letzten drei Zahlen dieses Kontos am Ende.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2006 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Im gegenständlichen Berufungsverfahren wurde die Anwendung der Befreiung gem. §15a ErbStG beantragt da der Erblasser Inhaber eines Betriebes gewesen sei, der von M.K. lediglich als Betriebsführerin betrieben wurde.

Aus den Veranlagungsakten des FA A=A ist keinerlei Hinweis auf einen im Eigentum des verstorbenen stehenden Betrieb ersichtlich. In der Anzeige über die Betriebseröffnung der M.K. vom 27.04.73 ist nur angegeben, dass sie den Betrieb am 10.4.73 eröffnet hat und kein weiterer Gesellschafter beteiligt ist. In der Folge wurden die betrieblichen Einkünfte zur Gänze Frau K. zugerechnet, während der Verstorbene keine Einkünfte aus Betriebsvermögen oder der Verpachtung eines Gewerbebetriebes bezog, Auch auf die Aufforderung zur Vorlage von Nachweisen im Berufungsverfahren konnten keine Beweise über das bestehen eines Betriebes, dessen Inhaber der Erblasser und nicht dessen Ehegattin gewesen wäre, vorgelegt werden. Wenn ein entsprechender Vertrag zwischen diesen bestanden hätte, wäre aber für die Anerkennung desselben die Einhaltung der Formvorschriften, die für eine zivilrechtliche Gültigkeit erforderlich sind, eine unabdingbare Voraussetzung. Da der Nachweis über das Vorliegen eines Betriebes, der der Einkunftserzielung gemäß §2Abs3 Z 1 bis 3 EStG 1988 diene, nicht erbracht werden konnte, war die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.“

Dagegen wurde vom Berufungswerber ein Vorlageantrag eingebracht. In diesem wurde ausgeführt:

„Ich ersuche gemäß § 15a ErbStG um Befreiung von der Erbschaftssteuer.

Begründung:

Bei der angeführten Erbschaft handelt es sich um einen familiär geführten gastgewerblichen Betrieb (Gasthaus und Beherbergung) welchen ich infolge des Todes meines Vaters übernommen habe.

Die Berufungsvorentscheidung stützt ihre Ansicht im Wesentlichen darauf, dass der Erbnehmer nicht mit 100%iger Sicherheit nachweisen kann, dass sein verstorbener Vater H.K.

am elterlichen Betrieb beteiligt war bzw. mitgearbeitet hat. Sehr wohl waren die beiden Firmenfahrzeuge (PKW Mercedes 230 TE und PKW Mercedes Benz E) welche unter H.K. angemeldet waren Bestandteil des Firmenvermögens. Dies lässt auf den direkten Zusammenhang des Erblassers mit dem Geschäftsbetrieb K. schließen. Er hat auch die laufend notwendigen Besorgungen durchgeführt

Weiters wurde in der Berufungsvorentscheidung auf den in Frage gestellten tatsächlichen Wert der Erbschaft gemäß Notariatsakt und Einstufung in die richtige Erbschaftsklasse keine Rücksicht genommen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06-15 u.a. den Grundtatbestand der Erbschaftssteuer nach § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955 als verfassungswidrig aufgehoben und im Spruch bestimmt, dass diese Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt.

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 4 B-VG ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007 ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Ausnahme der bestimmten Anlassfälle sind daher auf alle anderen, vor der Aufhebung bzw. bis zum Ablauf der Frist am 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände die Bestimmungen des nach wie vor (bis zum 1. August 2008) in Geltung stehenden Erbschaftssteuergesetzes 1955 unverändert anzuwenden. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall – weder im engeren noch im weiteren Sinne – gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Erbanfall:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz. Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der

Erbantrittserklärung erfüllt. Mit der Abgabe der Erbantrittserklärung ist also der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen (vgl. VwGH vom 28.09.2000, 2000/16/0327).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbantrittserklärung Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftsteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftsteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht. Aber auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbantrittserklärung miteinander ein Abkommen schließen, wird dieser Grundsatz nicht berührt. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (vgl. VwGH vom 14.05.1992, 91/16/0019).

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber auf Grund des Gesetzes eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat und ihm der Nachlass zu zwei Drittel eingewantwortet worden ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist die Abgabenbehörde - mit im vorliegenden Fall nicht gegebenen Ausnahmen wie Erbschaftsverkauf oder Erbschaftsschenkung - an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Verlassenschaftsgericht angenommenen und dem Einantwortungsbeschluss vom 31. August 2005 zugrunde gelegten Erbantrittserklärungen der Parteien gebunden. Um einen, die Erbschaftsteuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, bedarf es neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbantrittserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen ist. Vom Erbanfall ist sodann die Erbschaftsteuer zu bemessen. Ein davon abweichendes Erbübereinkommen kann nur zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 26.01.1995, 89/16/0149, mwA).

Der Berufungswerber hat mit der von ihm abgegebenen und vom Abhandlungsgericht angenommenen unbedingten Erbantrittserklärung die Verlassenschaft zu zwei Drittel angetreten. Damit entstand in diesem Umfang die Steuerschuld durch Erwerb von Todes wegen. Soweit der Berufungswerber auf das mit der Miterbin nach Abgabe der Erbantrittserklärungen abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen verweist, ist ihm

entgegenzuhalten, dass ein solches unter Lebenden abgeschlossenes Rechtsgeschäft nichts an der bereits durch die Abgabe der Erbantrittserklärung entstandenen Steuerschuld – weder dem Grunde noch der Höhe nach – zu ändern vermag. Wenn die Erben nach Abgabe der Erbantrittserklärung ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird die Bemessung der Erbschaftssteuer vom Erbanfall dadurch nicht berührt. Damit ist für den Berufungswerber der Verweis auf einen Notariatsakt nichts zu gewinnen, da, wie oben ausgeführt wurde, in diesem Fall der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen gilt.

Festzuhalten ist noch, dass dem Berufungswerber als Sohn des Verstorbenen die Erbschaftssteuer nach der Steuerklasse I vorgeschrieben wurde.

§ 15a ErbStG:

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

§ 15a ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung 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. "

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2000 ist zu § 15a ErbStG ausgeführt (1766 BlgNR 20. GP):

"Mit dieser Bestimmung soll ein sachlicher Freibetrag von fünf Millionen Schilling für die unentgeltliche Übertragung von im Abs. 2 angeführten Vermögen geschaffen werden. Dieser Freibetrag soll dann zustehen, wenn das Vermögen von Todes wegen (§ 2 ErbStG) oder durch eine Schenkung unter Lebenden (§ 3 ErbStG) zugewendet wird und der Erwerber eine natürliche Person ist; bei der Schenkung unter Lebenden kommt als weitere Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrages dazu, dass der Geschenkgeber entweder das 55. Lebensjahr vollendet haben muss oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen erwerbsunfähig ist. Erwerbsunfähigkeit ist dieser Bestimmung zufolge dann anzunehmen, wenn er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Ob ein Geschenkgeber 'erwerbsunfähig' ist, ist jeweils für das konkret übertragene Vermögen zu beurteilen.

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.

Der Freibetrag (Freibetragsteil) soll grundsätzlich immer dann zustehen, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber den Betrieb zur Gänze oder mindestens zu einem Viertel überträgt. Wird ein Teilbetrieb oder Anteil an einem Teilbetrieb übertragen, so ist Anwendungsvoraussetzung für die Befreiung, dass der Wert des übertragenen Vermögens mindestens ein Viertel des Wertes des gesamten Betriebes beträgt. Ist Gegenstand der Übertragung ein Mitunternehmer- oder Kapitalanteil oder ein Teil dieses Vermögens, kommt die Begünstigung nur dann zur Anwendung, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist und mindestens dieser Anteil übertragen wird."

Tatbestandsvoraussetzung der Befreiungsbestimmung nach § 15a ErbStG sind bestimmte objektive und subjektive Voraussetzungen. In objektiver Hinsicht erstreckt sich die Befreiung nur auf den Übergang von Vermögen eines inländischen (Teil)Betriebes, der der Erzielung land- und forstwirtschaftlicher, selbständiger oder gewerblicher Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes dient. In subjektiver Hinsicht muss auf der Übernehmerseite der Empfänger der Zuwendung eine natürliche Person sein.

Damit hat der Gesetzgeber nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut klargestellt, dass auf Seiten des Übergebers zum einen Gewinneinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG vorliegen müssen und zum anderen der Übergeber Betriebsinhaber oder Gesellschafter sein muss.

Begünstigt ist somit nur die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben, die der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dient (§ 15a Abs. 2 ErbStG iVm § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988). Auf Seiten des Übergebers müssen daher entweder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb vorliegen. Die ertragsteuerliche Definition des Betriebes ist somit nur für die Beurteilung, ob beim Übergeber ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, maßgeblich. Wie aus dem Veranlagungsakt von Frau M.K. zu entnehmen ist, sind nur ihr Einkünfte aus der Führung des Gastgewerbebetriebes zugeflossen. In der über das Nachlassvermögen erstatteten Vermögenserklärung scheint ein Gastgewerbebetrieb nicht auf. Im Gegenteil, in der Vermögenserklärung wird noch festgehalten, dass die Wohnungs- und Geschäftseinrichtung im Haus X. (X=X.) im Eigentum der erbl. Witwe M.K. steht und keinen Nachlassbestandteil bildet. Auch aus den Veranlagungsakten des Finanzamtes Oberwart ist keinerlei Hinweis auf einen im Eigentum des Verstorbenen stehenden Betriebes ersichtlich.

Wie die Ermittlungen ergeben haben, sind dem Verstorbenen aus dem Gastgewerbebetrieb keine Einkünfte zugeflossen und er war niemals (Mit)Unternehmer des Gastgewerbebetriebes gewesen. Den Nachweis dafür, dass der Verstorbene jemals Einkünfte aus dem

Gastgewerbebetrieb erzielt hat, hat der Berufungswerber nicht erbracht. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die begehrte Anwendung des § 15a ErbStG liegen somit nicht vor. Auf Seite des Verstorbenen müssten (zumindest in der Vergangenheit, wenn der Betrieb verpachtet worden wäre) nämlich zwingend Gewinneinkünfte dieses Betriebes vorliegen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. September 2010