



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. NN., vom 10. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 28. Februar 2005, Erfassungsnummer ZZZ, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

1.) Die Festsetzung der Erbschaftssteuer wird wie folgt geändert (Berechnung der Bemessungsgrundlagen laut Begründung):

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG (3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 110.135,00)	€ 3.854,72
abzüglich Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG (3,5 % von € 2.180,00)	€ 76,30
Summe Erbschaftssteuer	€ 3.778,42

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Abgabenvorschreibung eine Differenz zu Gunsten der Bw. in der Höhe von € 41.249,67 laut nachstehender Aufstellung:

Vorgeschrieben wurde	€ 45.028,09
Vorzuschreiben war	€ 3.778,42
Differenz zu Gunsten der Bw.	€

	41.249,67
--	------------------

2.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit gerichtlichem Einantwortungsbeschluss vom 4. Juni 2004 wurde Frau Bw., (Bw.) der Nachlass nach ihrem am TTMMJJ verstorbenen erblichen Bruder, Herrn NNN, zur Gänze eingewantwortet.

Zum erblasserischen Vermögen gehörte u.a. ein Grundstück in X. im Gesamtausmaß von 4.572 m², dessen Alleineigentümer der Erblasser war. Der Verkehrswert dieser Liegenschaft betrug laut Hauptinventar € 210.000,00 einschließlich eines teils privat und teils betrieblich genutzten Gebäudekomplexes. Das grundbücherlich sichergestellte Wohnungsgebrauchsrecht zu Gunsten der erbl. Eltern in diesem Gebäude wurde in der Vermögensaufstellung mit einem kapitalisierten Wert von € 97.000,00 angesetzt.

Das erbl. Unternehmen NNN Gesellschaft m.b.H. & Co. KG wies laut vorgelegtem Gutachten einen negativen Substanzwert in der Höhe von € 18.691,00 auf.

Mit dem o.a. Bescheid vom 28. Februar 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien im Hinblick auf den vorgenannten Erwerb von Todes wegen gegenüber der Bw. die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 45.028,09 fest. Das Finanzamt ging in diesem Bescheid u.a. von einem Wert des gemischt genutzten Betriebsgrundstückes in der Höhe von € 190.330,14 aus. Das ist das Dreifache des vom Finanzamt Y. unter Zl. zzz festgestellten Einheitswertes von € 63.443,38.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 10. März 2005 beantragte die Bw. der Abgabeberechnung einen Wert des Betriebsgrundstückes in der Höhe von € 210.000,00 abzüglich € 97.000,00 (Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes) zugrunde zu legen. Darüber hinaus begehrte die Bw. die Gewährung der Steuerfreiheit aufgrund der Unternehmensübertragung.

Das Finanzamt entschied über diesen Rechtsbehelf mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2005 und setzte die Erbschaftssteuer unter Berücksichtigung des erwähnten Wohnungsgebrauchsrechtes neu fest. Die Gewährung eines Freibetrages gemäß § 15a ErbStG versagte das Finanzamt mit dem Hinweis, dass das erwähnte Betriebsgrundstück im Vermögensstatus des o.a. erbl. Unternehmens außer Ansatz geblieben wäre und separat im o.a. Hauptinventar ausgewiesen worden sei.

Die Bw. beantragte daraufhin mit Schriftsatz vom 22. August 2005 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Bw. bekräftigt darin ihr Begehren auf Anwendung des § 15a ErbStG und weist darauf hin, dass das Betriebsgebäude beim erbl. Unternehmen immer als Sonderbetriebsvermögen bilanziert worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Nach § 2 Abs. 1 Z 1 leg. cit. gilt als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb durch Erbanfall.

Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

§ 15a ErbStG lautet (auszugsweise):

(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.

In ihrer o.a. Berufungsschrift wendet sich die Bw. zunächst gegen die Heranziehung des dreifachen Einheitswertes in der Höhe von € 190.330,14 bei der Bewertung des Betriebsgrundstückes und begehrt eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage ausgehend vom Verkehrswert laut Schätzung des Sachverständigen in der Höhe von € 210.000.00 abzüglich des Wohnungsgebrauchsrechtes in der Höhe von € 97.000.00, wobei sie sich offensichtlich auf die Bestimmungen des § 19 Abs. 2 letzter Satz ErbStG stützt.

Dem ist zu entgegen, dass der gemeine Wert der in der bezogenen Norm genannten Vermögenswerte nur dann für die Abgabeberechnung herangezogen werden kann, wenn dieser geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes. Da der von der Bw. genannte Betrag von

€ 210.000,00 dieses Kriterium nicht erfüllt, war bei der Wertermittlung des Betriebsgrundstückes vom dreifachen Einheitswert in der Höhe von € 190.330,14 abzüglich des genannten Wohnungsgebrauchsrechtes auszugehen.

Zu prüfen bleibt, ob im Anlassfall die Voraussetzungen für die Gewährung des von der Bw. begehrten Freibetrages gemäß § 15a ErbStG vorliegen.

Mit dieser Bestimmung wird ein sachlicher Freibetrag für die unentgeltliche Übertragung von u.a. inländischen Betrieben geschaffen, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der geltenden Fassung, dienen. Dabei ist u.a. auch der Erwerb von Todes wegen begünstigt.

Außer Streit steht, dass Teil des der Bw. zugewendeten Vermögens u.a. auch das erbl. Unternehmen NNN Gesellschaft m.b.H. & Co. KG ist, als deren Kommanditistin die Bw. auf Grund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung im Firmenbuch aufscheint.

Strittig ist, ob die Begünstigung des § 15a ErbStG alleine deshalb zu verwehren ist, weil das o.a. Betriebsgrundstück im Vermögensstatus der NNN Gesellschaft m.b.H. & Co. KG außer Ansatz geblieben ist.

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine betrieblich genutzte Liegenschaft selbst dann Betriebsvermögen, wenn sie nicht in die Bilanz aufgenommen worden ist (siehe VwGH vom 10. April 1997, Zl. 94/15/0211). Eine telefonische Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt hat ergeben, dass die streitgegenständliche Liegenschaft in der dort aufliegenden Ergänzungsbilanz enthalten ist.

Der unabhängige Finanzsenat kommt daher zum Schluss, dass das erwähnte Betriebsgrundstück, an dessen unternehmerischen Nutzung auf Grund der Ausstattung mit Büro, Werkstatt und Lager kein Zweifel bestehen kann, zum Betriebsvermögen gehört. Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich bei der streitgegenständlichen Liegenschaft aber um ein gemischt genutztes Objekt, das zum Teil auch privat genutzt wird. Laut Bewertungsgutachten beinhaltet das streitgegenständliche zweigeschoßige Objekt einen Installationsbetrieb und zwei Wohnungen. Letztere sind im Obergeschoß gelegen.

Dient ein Gebäude sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken, so ist es grundsätzlich nur mit dem seiner betrieblichen Nutzung entsprechenden Anteil Betriebsvermögen. Dabei ist das Gebäude als bauliche Einheit zu sehen. Die Aufteilung in den betrieblichen und den privat genutzten Gebäudeanteil erfolgt in jenem Verhältnis, in dem die betrieblichen und die privat genutzten Nutzflächenanteile zueinander stehen, wobei auch allfällige unterschiedliche Wert-

komponenten Berücksichtigung zu finden haben (VwGH vom 26. September 1990, Zl. 86/13/0104).

Bei der demnach anzustellenden Verhältnisrechnung hat sich der unabhängige Finanzsenat am vorliegenden Bewertungsgutachten orientiert. Diesem Gutachten ist zu entnehmen, dass der Wert des ausschließlich privat genutzten Teils der Liegenschaft (Wohnbereich und Veranda) zum übrigen Teil des Bauwertes im Verhältnis von € 148.973,00 zu € 113.691,00 steht. Der betriebliche Anteil beträgt demnach 43,28 % des ausgewiesenen (unberichtigten) Gesamtbauwertes von € 262.664,00.

Vom Gesamtwert der streitgegenständlichen Liegenschaft in der Höhe von € 190.330,14 entfallen daher auf das Betriebsvermögen nach Aliquotierung im Verhältnis der Wertkomponenten laut vorstehender Verhältnisrechnung € 82.374,88 (43,28 % von € 190.330,14). Von dieser Größe ist der negative Substanzwert des Unternehmens abzuziehen, sodass sich der Wert des übertragenen Unternehmens mit € 63.683,88 errechnet. Der Privatanteil ist somit mit € 107.955,25 (€ 190.330,14 - € 82.374,88) zu beziffern.

Daraus ergibt sich folgende Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen, die im Ergebnis berücksichtigt, dass sich die auf den anteiligen Wert des übertragenen Unternehmens zu gewährende Befreiung auch auf die Steuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG bezieht.

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	€ 2.180,19
Wert der übrigen Grundstücke	€ 190.330,14
Guthaben bei Banken	€ 26.468,83
Hausrat einschließlich Wäsche	€ 1.000,00
Kosten der Bestattung	- € 6.485,44
Kosten der Regelung des Nachlasses	- € 6.665,22
betriebliche Verbindlichkeiten	- € 18.691,00
Wert des Wohnungsgebrauchsrechts	- € 97.227,52
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- € 440,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG	- € 1.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	- € 26.468,83

Freibetrag gemäß § 15a ErbStG	- € 63.683,88
	- € 242,73

Berechnung der Bemessungsgrundlagen für die Anwendung von § 8 Abs. 5 und 6 ErbStG:

dreifacher Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens:	€ 2.180,19
dreifacher Einheitswert des privat genutzten Teils der „übrigen Grundstücke“	€ 107.955,25
Summe der Bemessungsgrundlage Grunderwerbsteueräquivalent	€ 110.135,44

Zu den geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken wird ausgeführt:

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 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 15. Juni 2007 G 23/07 ua die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 des ErbStG 1955 und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Auf Grund dieser vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist für das Außerkrafttreten lösen (mit Ausnahme der sogenannten Anlassfälle, die in den Genuss der "Ergreiferprämie" kommen) Erbschaftsfälle, bei denen der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld vor dem 31. Juli 2008 liegt, weiterhin Erbschaftssteuer aus (siehe SWK 2007, Heft 20/21, S 589, Seite 821). Für Nichtanlassfälle ist die Rechtslage bis zu diesem Zeitpunkt gleichsam "immunisiert".

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 19. März 2008