

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.S., Adresse, vertreten durch Steuerberater.X, vom 30. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vom 5. September 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt in Höhe von 20.144,76 €.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Festsetzung der Erbschaftssteuer wird am Ende der Entscheidungsgründe dargelegt und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlungsprotokoll nach dem Verstorbenen O.S. war in der gegenständlichen Verlasssache der erbliche Sohn H.S. als Alleinerbe zum gesamten Nachlass berufen. Nach dem eidestättigen Vermögensbekenntnis zählte zu den Aktiven ua. die im Alleineigentum des Verstorbenen stehende Liegenschaft EZ X Grundbuch Y mit einem Einheitswert von 116.712,57 € (Sonderbetriebsvermögen der "S.Gastronomiebetriebe KG") und ein Kommanditanteil an der "S.Gastronomiebetriebe KG" mit einer Vermögenseinlage im Nominale von 200.000 S, somit 14.543,57 €.

Im gegenüber dem H.S. erlassenen Erbschaftsteuerbescheid wurde für den Streitpunkt von Relevanz bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Wert der Grundstücke (dreifache Einheitswert) mit 360.503,55 € und das "Betriebsvermögen- Anteil an Personengesellschaft" mit 14.534,57 € angesetzt und ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 395.054,70 € die Erbschaftssteuer mit 46.715,46 € festgesetzt.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung wendet ein, als Bemessungsgrundlage für den Anteil an der S.Gastronomiebetriebe KG sei der laut beiliegender Berechnung sich ergebende negative Einheitswert von 379.146 € anzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung trug das Finanzamt dem Berufungsvorbringen insoweit Rechnung, in dem das bisher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zum Ansatz gekommene "Betriebsvermögen- Anteil an Personengesellschaft" nicht mehr berücksichtigt wurde, wodurch sich der steuerpflichtige Erwerb entsprechend reduzierte. Begründet wurde diese Entscheidung wie folgt: "Ein Kommanditanteil kann nie weniger als Null wert sein. Daher kann der Berufung nur ein teilweiser Erfolg zukommen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Begründung führte er auszugsweise aus:

"Die Liegenschaft in EZ X Grundbuch Y (3-facher Einheitswert Euro 350.137,71) befindet sich zu 50 % im Sonderbetriebsvermögen der S.Gastronomiebetriebe KG. Da der Einheitswert des Kommanditanteils O.S. – 379.146 beträgt, ist das Sonderbetriebsvermögen mit Euro 175.068,86 aus der Berechnung der Erbschaftsteuer auszuscheiden. Demzufolge beträgt die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer Euro 205.451,27, zu multiplizieren mit 8 % ergibt eine Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG von Euro 16.436,10."

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen unter anderen der Erwerb durch Erbanfall.

Gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG idF. BGBl. I Nr. 59/2001 bleiben Erwerbe von Todes wegen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist, und nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei.

Zum Vermögen zählen nach § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Gemäß § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG steht der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn der Gegenstand der Zuwendung des Erblassers ist ein Mitunternehmeranteil in dem im Abs. 2 Z 2 angeführten Ausmaß.

Nach § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG steht der Freibetrag beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht.

An Sachverhalt liegt dem Streitfall zugrunde, dass H.S. Alleinerbe nach dem verstorbenen O.S. war und durch Abgabe einer positiven Erbserklärung die Erbschaft angenommen hat. Zu dieser Erbschaft zählte neben anderen auch die im Alleineigentum des Verstorbenen stehende Liegenschaft EZ X GB Y und sein Kommanditanteil an der "S.Gastronomiebetriebe KG". Unter Beachtung der Angaben im Abhandlungsprotokoll im Konnex mit den Ausführungen im Vorlageantrag besteht zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens allein noch Streit darüber, ob diese im zivilrechtlichen Alleineigentum des Kommanditisten O.S. stehende und von diesem Mitunternehmer der S.Gastronomiebetriebe KG zu 50 % als Sonderbetriebsvermögen zur Nutzung überlassene Liegenschaft EZ X GB Y im Ausmaß von 175.068,86 € (= EW 116.712,57 x 3 = 350.137,71, davon 50 %) "aus der Berechnung der Erbschaftsteuer auszuscheiden ist", sodass sich ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 205.451,27 € eine Erbschaftssteuer von 16.436,10 € ergebe.

Außer Streit blieb, dass mit diesem Erbanfall auf den Bw. der Mitunternehmeranteil des Verstorbenen und diese zu dessen Sonderbetriebsvermögen zählende Liegenschaft übergegangen ist. Der Verstorbene hatte diese in seinem zivilrechtlichen Eigentum stehende Liegenschaft der Personengesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlassen, sodass die Liegenschaft im angeführten Ausmaß von 50 % zweifelsfrei Sonderbetriebsvermögen war. Damit ist das Schicksal des vorliegenden Streitpunktes bereits entschieden. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2000 und nach der Verwaltungspraxis ist auch der Erwerb von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers nach § 15a ErbStG begünstigt, wenn das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil erworben wird oder anders ausgedrückt, wenn der Erwerb des Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des Mitunternehmeranteils erfolgt (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 11 zu § 15a ErbStG und Punkt 4.3.1 der in Rz 2 dieser Literaturstelle erwähnten "Richtlinie"). Gerade dies liegt im Streitfall vor, gehörte doch sowohl der Mitunternehmeranteil als auch die Liegenschaft des Sonderbetriebsvermögens zum in Frage stehenden Erwerb durch Erbanfall. Im Hinblick auf den vererbten Mitunternehmeranteil von 51 % liegt die Tatbestandsvoraussetzung des § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG vor und es steht nach der Bestimmung des § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG ein Freibetragsteil

von maximal 186.150 € (= 365.000 € x 51 %) zu. War aber der Mitunternehmeranteil samt der Liegenschaft des Sonderbetriebsvermögens (Ausmaß 50 %) in der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes in Höhe von 175.068,85 € (EW: 116.712,53 x 3 = 350.137,71 €, davon 50 %) enthalten, konnte sich dieser für die Übertragung von im § 15a Abs. 2 ErbStG angeführten Vermögens zustehende sachliche Freibetrag nur in Höhe des darauf entfallenden (angesetzten) Betrages auswirken. In diesem Zusammenhang war noch zu erwähnen, dass sich diese sachliche Befreiung auch auf die Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG bezieht. Dem Vorlagebegehren war dahingehend zu entsprechen, dass sich nach Abzug dieses sachlichen Freibetrages von 175.068,86 € ein steuerpflichtiger Erwerb von 205.451,27 € ergibt. Neben der angeführten sich gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG ergebenden Erbschaftssteuer von 16.436,10 € war aber zusätzlich noch gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von 185.434 € (= 360.503 € - 175.068,86 €) die Steuer zu berechnen.

Der Berufung war im Ergebnis teilweise stattzugeben. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Festsetzung der Erbschaftssteuer wird nachstehend dargestellt, wobei der stattgebende Teil der Berufungsvorentscheidung einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet:

steuerpflichtiger Erwerb laut Berufungsvorentscheidung	380.520,13 €
- Freibetrag gemäß § 15a ErbStG	- 175.068,86 €
steuerpflichtiger Erwerb laut Berufungsentscheidung	205.451,27 €

Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 8 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 205.451 €	16.436,08 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtig maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 185.434 €	3.708,68 €
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	20.144,76 €

Innsbruck, am 24. März 2006