



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GN, Adr, vertreten durch Dr. Siegfried Sieghartsleitner, 4600 Wels, Eisenhowerstraße 27, vom 17. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 19. April 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

.

### Entscheidungsgründe

Nach dem am 21. April 2004 verstorbenen AN wurde aufgrund letztwilliger Anordnung und nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung der Nachlass zur Gänze der erbl. Witwe GN eingewantwortet.

Mit Bescheid vom 19. April 2006 hat das Finanzamt der Witwe hierfür Erbschaftssteuer in Höhe von 34.150,95 € vorgeschrieben.

Dagegen richtet sich die Berufung der GN, nunmehrige Berufungswerberin, = Bw, vom 17. Mai 2006, mit der sie die Erbschaftssteuerfestsetzung, soweit sie den Betrag von 3.078,57 € übersteigt, unter Hinweis auf § 15a ErbStG bekämpft.

Zur Begründung führt die Bw aus, die Liegenschaft XY, die zur Hälfte dem Erblasser gehört habe, habe aus einem Geschäftsgrundstück, einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einer Bootshütte und einem Wohnhaus bestanden. Auf dem Geschäftsgrundstück einschließlich Bootshütte habe ein Hotelbetrieb der Bw existiert, der Hälfteanteil des Erblassers sei ihr zur betrieblichen Nutzung überlassen worden, wobei die Bw den gesamten

Erhaltungsaufwand getragen habe.

Gemäß § 15a ErbStG sei der Erwerb des dem Erblasser gehörigen Hälfteanteiles an der Liegenschaft, soweit sie zum notwendigen Betriebsvermögen der Bw gehört habe, steuerfrei. Zweck der Vorschrift sei es, die Fortführung von gewerblichen Unternehmen zu begünstigen. Wenn das Finanzamt davon ausgeht, dass die Steuerbefreiung nur dann zustehe, wenn der Erblasser Mitinhaber des Betriebes gewesen sei, so hätte es überprüfen müssen, ob der Erblasser jemals Mitbetriebsinhaber gewesen sei und ob seither eine Betriebsaufgabe stattgefunden habe.

Jedenfalls sei die Erbschaftssteuer überhöht festgesetzt worden, weil der Sachwert des bebauten Geschäftsgrundstückes nicht einmal 500.000,00 € erreiche, von dem weitere beträchtliche Abschläge für Miteigentum (10 %) und für Überlassung zur betrieblichen Nutzung (50 %) vorgenommen werden müssten. Der Ertragswert für den Hälfteanteil des Erblassers sei während der Dauer des aufrechten Geschäftsbetriebes zu vernachlässigen, sodass der gemeine Wert der Liegenschaftshälfte des Erblassers von maximal 30.000,00 € nicht den dreifachen Einheitswert erreiche.

Daraufhin hat das Finanzamt der Bw aufgetragen, den gemeinen Wert der Liegenschaft und die Überlassung zur Bewirtschaftung nachzuweisen.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung führt die Bw aus, die gegenständliche Liegenschaft sei ursprünglich in ihrem Alleineigentum gestanden. Mit Ehepakt vom 8. Juni 1961 habe sie die Liegenschaft in die Gütergemeinschaft mit ihrem Ehegatten eingebracht und im Jahr 1980 sei für den Gatten das Eigentumsrecht zur Hälfte einverleibt worden. Die Bw habe während aufrechter Ehe den Pensionsbetrieb aufgebaut und mit Einverständnis ihres Gatten laufend Investitionen vorgenommen. Schriftliche Aufzeichnungen für dieses Einverständnis lägen nicht vor.

Entscheidend für die Steuerbefreiung gemäß § 15a ErbSt könne jedenfalls nicht die Frage sein, ob der Betrieb vom Erblasser betrieben worden sei, sondern lediglich die Frage, ob es sich beim erworbenen Vermögen um Betriebsvermögen gehandelt habe.

Aufgrund der abweislichen Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 2. August 2006 hat die Bw nunmehr den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Ergänzend weist die Bw darauf hin, dass es in der Literatur als ausreichend gesehen werde, wenn eine Mitunternehmerschaft in Form einer stillen Gesellschaft vorliege, bei der eine Beteiligung an den Steigerungen des Vermögenswertes gegeben sei.

Im Übrigen liege im gegebenen Fall eine echte Rechtslücke vor, welche im Wege der Gesetzesanalogie zu schließen sei.

### Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (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, bis zu einem Wert von 365.000,00 € (Freibetrag) steuerfrei.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle zählen zum Vermögen nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z1 bis 3 des EStG dienen,
2. 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 und
3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel des gesamten Nennkapitals unmittelbar beteiligt ist.

Als begünstigungsfähiges Vermögen sind somit Betriebe und Teilbetriebe anzusehen, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden, sowie Mitunternehmer und Kapitalanteile, sofern die Beteiligung mindestens ein Viertel betragen hat.

Tatbestandsvoraussetzung der Befreiungsbestimmung gemäß § 15a ErbStG sind aber auch persönliche Elemente (Alter, Erwerbsunfähigkeit). Daraus lässt sich, entgegen der Ansicht der Bw, sehr wohl schließen, dass der Gesetzgeber nur solche Erwerbsvorgänge begünstigen wollte, in denen der Übertragende selbst Betriebsführer oder Gesellschafter gewesen ist. Es muss ein Betrieb übertragen werden; die bloße Übertragung von Vermögen, sei es auch notwendigem Betriebsvermögen, wurde vom Gesetzgeber eben nicht begünstigt. Es besteht daher auch keine Gesetzeslücke.

Werden Betriebsvermögen im alleinigen Eigentum eines Ehegatten und eine Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum beider Ehegatten an ein Kind übergeben, ist also die Mutter nicht Mitunternehmerin, so steht ihr Hälfteanteil an der Liegenschaft nicht in Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil, hier dem Betriebsvermögen des Vaters. Demnach ist der Erwerb

des Hälfteanteils der Liegenschaft von der Mutter nicht nach § 15a ErbStG befreit (BMF vom 23. Jänner 2002, SWK 2003, S 27, UFS vom 26. Juni 2006, RV/0087-G/05).

Im gegenständlichen Fall hat der Erblasser lt. Veranlagungsdaten des Wohnsitzfinanzamtes in den letzten drei Jahren vor seinem Tod nur Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit (Pensionist, Arbeitgeber V AG) bezogen. Der Betrieb hingegen stand nach der Aktenlage im alleinigen Eigentum der Bw.

Für den Bereich der Erbschaftssteuer ist grundsätzlich die formalrechtliche Beurteilung geboten, weil die Erbschaftssteuer an Rechtsvorgänge anknüpft. Demnach war der Erblasser „nur“ Eigentümer der halben Liegenschaft, nicht jedoch auch Miteigentümer am Betriebsvermögen. Auch wenn Vermögen des Erblassers bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung der Bw berücksichtigt wurde, wirkt sich diese einkommensteuerliche Beurteilung nicht zwangsläufig auf die erbschaftssteuerliche Vorgangsweise aus, weil Einkommensteuer und Erbschaftssteuer unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und in Folge dessen unterschiedlich ausgestaltet sind.

Soweit die Bw das Vorliegen einer stillen Gesellschaft mit ihrem Ehegatten behauptet, kann auf den Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz von Fellner verwiesen werden, welcher zum §15a ErbStG ausführt:

Rz 9: Zu den Mitunternehmerschaften zählt auch die unechte oder atypische stille Gesellschaft. Eine Mitunternehmerschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter auch mit einem verhältnismäßigen Anteil am Betriebsvermögen des Geschäftsherrn, also an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist. Entscheidend ist somit die Beteiligung an den Steigerungen des Vermögenswertes.

Hiezu kann zwar zugestanden werden, dass sich durch Investitionen in den Betrieb der Bw allenfalls auch der Liegenschaftswert des Hälfteanteiles des Erblassers erhöht hat, doch besteht das Betriebsvermögen insgesamt nicht alleine aus dem unbeweglichen Anlagevermögen. Eine Beteiligung des Erblassers am gesamten Betriebsvermögen wird von der Bw aber nicht einmal behauptet.

Darüber hinaus wird eine atypische stille Gesellschaft als solche steuerrechtlich nur anerkannt, wenn auch eine gewisse Geschäftsführung faktisch ausgeübt wurde.

Rz 10: Die wesentlichsten Elemente eines Mitunternehmers sind überdies das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Ob diese Merkmale vorliegen, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen.

Unter einem Unternehmerrisiko kann die Möglichkeit verstanden werden, durch eigene Ent-

scheidung den Erfolg des wirtschaftlichen Engagements zu beeinflussen, und zwar insbesondere durch Einflussnahme auf die Geschäftsführung und durch eine Haftungsübernahme. Für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft genügt es, wenn das Unternehmerrisiko nur im Innenverhältnis wirksam wird.

Hiezu bringt die Bw lediglich vor, dass der Erblasser durch ihre Investitionen in den Hotelbetrieb auch an der Steigerung des Liegenschaftswertes beteiligt gewesen sei. Eine Einbindung des Gatten in die Betriebsführung (welche über die eheliche Beistandspflicht hinausgeht) mit hierfür notwendigen Mitwirkungsrechten wird hingegen nicht behauptet. Das bloße Einverständnis ihres Gatten, laufend Investitionen vornehmen zu dürfen, kann für sich alleine noch nicht als Übernahme von Unternehmerinitiative angesehen werden. Die eheliche Gestaltung war im konkreten Fall offenkundig weniger auf ein gemeinsames Wirken, als auf ein gemeinsames Verwalten ausgerichtet, sodass nach den Umständen des Falles das Bestehen einer stillen Gesellschaft nicht angenommen werden kann.

Der Erwerb des halben Liegenschaftsanteiles vom Erblasser erfüllt daher die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG nicht.

Der (geringe) gemeine Wert der Liegenschaftshälfte wurde von der Bw trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht. Die Bw beschränkt sich in ihrer Berufung darauf, bewertungsrechtliche Schlagworte anzuführen, ohne konkrete Umstände (Alter, Größe, Bausubstanz) darzutun und kommt sodann nach massiven pauschalen Abschlägen auf einen mehr als grob geschätzten Wert, welchem es an ausreichender Nachvollziehbarkeit fehlt, sodass auch gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG die Bemessungsgrundlage nicht herabzusetzen ist.

Im Übrigen wird die Berechnung der Erbschaftssteuer nicht bekämpft, sodass die Festsetzung des Finanzamtes als unbedenklich erachtet werden kann.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 9. Februar 2009