



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Lutz Oberhuber, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Erbschaftssteuer beträgt gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG S 36.280,-- und gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG S 31.560,--, sohin insgesamt S 67.840,--, das sind € 4.930,13.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat im Erbwege, neben anderen nicht in Streit stehenden Vermögenswerten, die Liegenschaft im Grundbuch 56206 Georgenberg, EZ ... "B.....gut Nr. ...", mit den Grundstücken laut Verlassenschaftsakt erworben.

Für diese Liegenschaft bestanden zu der EW-AZ 007-1-3001/1 folgende festgesetzte Einheitswerte:

- a) für die Land- und Forstwirtschaft S 143.000,--
- b) für den Wohnungswert S 526.000,--.

Mit angefochtenem Bescheid vom 13. Juni 2002 wurde vom Finanzamt eine Erbschaftssteuer in Höhe von € 8.538,91 festgesetzt.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde die Berücksichtigung von weiteren Abzugsposten sowie die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG für die Übertragung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und für den Wohnungswert geltend gemacht.

Der Bw vertritt (unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1999, 96/15/0109) die Ansicht, dass als Betrieb eine "organisch in sich geschlossene Einheit die es vermöge ihrer Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen" anzusehen sei. Im gegenständlichen Fall würde eine Übertragung einer solchen organischen Einheit vorliegen.

Das Wohn- und Wirtschaftsgebäude, für welches ein Wohnungswert in der Höhe von S 526.000,-- festgestellt wurde, könne nicht als vom Betrieb losgelöste Einheit betrachtet werden, da dies dem (auch der historisch gewachsenen Struktur entsprechenden) Bild des bürgerlichen Betriebes widersprechen würde. Der Wohnungswert sei kraft Gesetzes eine bloße Unterart des Betriebsvermögens; dies ergebe sich auch aus dem Hinweis auf den "Betriebsinhaber" im § 33 Abs. 1 BewG.

Der übersteigende Wohnungswert stelle auch deshalb einen Bestandteil des Betriebsvermögens dar, da das Wohngebäude nicht etwa als Einfamilienhaus oder Mietwohngelände bewertet ist.

Ferner sei im Sinne der Einheit der Rechtsordnung festzuhalten, dass auch im Ausgleichszulagenrecht des Sozialversicherungssystems der übersteigende Wohnungswert zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gerechnet wird.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass im Feststellungsbescheid vom 23.1.2001, EW-AZ 93/007-1-3001/1, worin gegenständliche Einheitswerte festgestellt wurden, bereits unter "Betreff" die Feststellung hinsichtlich des "Grundbesitzes (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb)" angeführt sei.

In der Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2002 wurde dem Berufungsbegehren betreffend Berücksichtigung der Befreiungsbestimmung für die Land- und Forstwirtschaft - nicht jedoch für den Wohnungswert - insgesamt teilweise stattgegeben. Die beantragten Verbindlichkeiten wurden bei der Steuerberechnung nicht abgezogen.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

In einer Ergänzung verwies der Bw auf Pkt. 3.1.3.4. eines Erlasses des Bundesministerium für Finanzen vom 07.11.2002, in dem bestätigt werde, dass der übersteigende Wohnungswert als Bestandteil des Betriebsvermögens begünstigt sei.

Im Zuge des von der Berufungsbehörde durchgeföhrten Verfahrens wurde die Berücksichtigung der beantragten Abzugsposten und die daraus resultierende Abgabenberechnung vom Bw und der Amtspartei außer Streit gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen – abgesehen von den unter lit. a) bis h) leg. cit angeführten Fällen - mit dem Tode des Erblassers.

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

§ 15a ErbStG 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 Einkunftszielung 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, BGBI. 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. "

Begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 15a Abs. 2 leg. cit. ist nur inländisches

Vermögen. Die Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 2000 lauten insoweit

(1766 BlgNR 20. GP):

"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."

Nach Z 1 des § 15a Abs. 2 ErbStG zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen zunächst inländische Betriebe und Teilbetriebe, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden.

Ob ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, ist daher nach den Begriffsinhalten des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. Zu einem Betrieb können aber nur die Wirtschaftsgüter gehören, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Betriebsvermögen anzusehen sind.

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3 bei der Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn (§§ 4 bis 14).

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gehören zu den betrieblichen Einkunftsarten.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, wenn gemäß §§ 124, 125 BAO Buchführungspflicht besteht bzw. freiwillig Bücher geführt werden, ansonsten nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (idR unter Inanspruchnahme der Teilpauschalierung der Betriebsausgaben) oder im Wege der Vollpauschalierung (siehe Doralt, EStG³ § 21 Tz 4).

Im konkreten Fall gilt daher der allgemeine - aus § 4 EStG 1988 ableitbare - Betriebsvermögens - bzw. Privatvermögensbegriff.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 45). Notwendiges Privatvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen dienen, das sind alle in der privaten Sphäre selbstgenutzten Gegenstände (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 54). Kein notwendiges Betriebsvermögen liegt zB bei einer Wohnung im Betriebsgebäude vor (siehe Doralt, EStG³ § 4 Tz 53).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass es sich bei den als Wohnungswert ausgewiesenen Räumlichkeiten um die Gebäudeteile handelt, die dem Betriebsinhaber und seinen Familienangehörigen als Wohnung dienen. Diese Gebäudeteile gehören zum

notwendigen Privatvermögen. Damit ist aber eine Zuordnung zum Betriebsbegriff des § 15a ErbStG ausgeschlossen.

Auch der Umstand, dass das Bild des bäuerlichen Betriebes historisch gewachsen ist, ändert nichts daran, dass die privat genutzten Räumlichkeiten zum Privatvermögen gehören. Würde man die Argumentation des Bw weiterverfolgen, so wäre auch bei anderen Branchen, die "historisch gewachsen" in einem Gebäude Betriebs- und Wohnräumlichkeiten haben, die Wohnung Teil des Betriebes.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetze nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

§ 19 ErbStG lautet:

- (1) *Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).*
- (2) *Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist 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 gemeinsame Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeinsame Wert maßgebend.*
- (3) *Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld derart geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.*

§ 19 Abs. 2 ErbStG darf nicht isoliert betrachtet werden, sondern ist vielmehr eingebettet in die anderen beiden Absätze dieser Gesetzesstelle als Vorschrift für die Wertermittlung (II. Teil des Gesetzes) zu sehen, die erst zur Anwendung kommt, wenn nach Verneinen des Vorliegens eines der Tatbestände der Steuerbefreiung gemäß §§ 15, § 15a ErbStG die Berechnung der Steuer gemäß § 8 ErbStG stattfinden soll. Aus der bewertungsrechtlichen Qualifikation des Objektes ist für die Frage, ob begünstigtes Vermögen im Sinne des § 15a ErbStG vorliegt oder nicht, nichts zu gewinnen. Die Einheitswertbescheide haben somit, was die Vermögenseigenschaft betrifft, keinen feststellenden Charakter.

Dem Umstand, dass die Wohnung privat ist, wird durch die gesonderte Bewertung als Wohnungswert (§ 33 BewG) Rechnung getragen. Der Wert privat genutzter Räumlichkeiten ist

im Vergleichswert gemäß der Fiktion des § 33 Abs. 1 und 2 BewG bei landwirtschaftlichen Betrieben und bei Weinbaubetrieben mit S 30.000,-- (€ 2.180,185) enthalten. Übersteigt der Wert der Wohngebäude den erwähnten Betrag, so ist der übersteigende Teil des Wohnungswertes gemäß § 33 Abs. 2 BewG als sonstiges bebautes Grundstück dem Grundvermögen zuzurechnen (vgl. Twaroch-Wittman-Frühwald, Kommentar zum BewG, 2. Auflage, Band I, § 30, 159).

Die beantragten Verbindlichkeiten sind unbestrittenmaßen bei Berechnung der Steuer abzuziehen. Die Erbschaftssteuer errechnet sich daher wie folgt:

a) Steuerpflichtiger Erwerb lt. BVE S 1.266.642,--

Verbindlichkeiten lt. Berufung S 462.361,--

Steuerpfl. Erwerb lt. BE S 804.281,--

Steuer gem. § 8 Abs.1 ErbStG (S 804.280,-- x 5%) S 40.214,--.

b) Da der bei dieser Berechnung verbleibende Betrag niedriger ist als der verbleibende in der nächstniedrigeren Tarifstufe, berechnet sich die Steuer gem. § 8 Abs. 2 ErbStG wie folgt (Stufenausgleich):

S 800.000,-- x 4 % = S 32.000,--

S 800.000,-- minus S 32.000,-- ergibt S 768.000,--

Steuer gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG: S 804.280,-- minus S 768.000,-- = S 36.280,--

c) Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG: S 1.578.000,-- x 2 % ergibt S 31.560,--.

Dem Berufungsbegehren war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Salzburg, 26. Juni 2003