



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.G. , L,FStr., vertreten durch Dr. Gabriele Goja, Notarin, 4820 Bad Ischl, Pfarrgasse II/2, vom 3. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Herfried Hinteregger, vom 3. November 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

J.G. (J.G.), geboren am ab, ist im April 2006 verstorben und hinterließ ein Testament zugunsten seiner Ehefrau M.G. (in der Folge Bw.), geboren am cd. Das Vermögen des J.G. umfasste u.a. auch den Hälftenanteil der Liegenschaft „T“ EZ x Grundbuch yF. Auf Grund der von der Bw. abgegebenen unbedingten Erbserklärung und des ergangenen Einantwortungsbeschlusses vom 21. Mai 2007 wurde die Bw. Alleineigentümerin der angeführten Liegenschaft.

Mit berichtigter Abgabenerklärung vom 14. Jänner 2008 beantragte die Bw. für das von ihr von ihrem Mann geerbte Grundstück die im § 15a ErbStG gesetzlich verankerte Befreiung von der Erbschaftssteuer.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab die Bw. – soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren relevant – Folgendes bekannt: „Hinsichtlich der beantragten Befreiung gemäß § 15a Erbschaftssteuergesetz gebe ich bekannt, dass der wesentliche Erbfall der

Verlassenschaftssache nach J.G. der Hälftenanteil der Liegenschaft EZ x Grundbuch yF , erfasst unter EW-AZ z (gemischt genutztes Grundstück) bewertet als Betriebsgrundstück mit einem Gesamteinheitswert von S 1.047.000,00, das sind € 76.088,00, davon der Hälftenanteil € 38.044,23 ist. In der Natur handelt es sich dabei um eine Frühstückspension. Obwohl zivilrechtlich der Erblasser J.G. Eigentümer einer Hälfte dieser Liegenschaft war, wurde steuerlich der Betrieb (wozu die ganze Liegenschaft EZ x Grundbuch yF , gehört) ausschließlich von der erblichen Witwe Bw. geführt und kommt dieser somit das wirtschaftliche Eigentum am gesamten Betriebsgebäude seit über 40 Jahren zu. Durch den Erbanfall wird somit lediglich das schon bisher bestehende wirtschaftliche Eigentum am Betriebsvermögen auch zivilrechtlich durchgeführt und hat somit die Erbin und nunmehrige Alleineigentümerin Bw. in verkehrssteuerrechtlicher Hinsicht jedenfalls einen Hälftenanteil an dem als Betriebsgrundstück ausgewiesenen Betriebsvermögen der Fremdenpension erworben, sodass die Voraussetzungen zur Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG gegeben sind. Beiliegend wird der entsprechende Einheitswertbescheid des Finanzamtes mit dem Hinweis der Bewertung als Betriebsgrundstück übermittelt und wird ergänzend bekannt gegeben, dass der Betrieb seit Jahrzehnten unter der Steuernummer x beim Finanzamt durch die Bw. geführt wird.“

Aus dem übermittelten Einheitswertbescheid ist ersichtlich, dass das in Rede stehende Grundstück als Betriebsgrundstück gekennzeichnet ist und zum 1. Jänner 1983 einen Einheitswert von S 1.047.000,00 hat.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 3. November 2008 wurde der Bw. Erbschaftssteuer in Höhe von € 7.385,82 zur Vorschreibung gebracht. Dabei wurde auch die in Rede stehende Grundstückshälfte mit einer Bemessungsgrundlage von € 114.132,00 (dreifacher Einheitswert) zum Ansatz gebracht. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Begünstigung nach § 15a ErbStG nicht gewährt werden könne, da der Erblasser keine Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 Einkommensteuergesetz bezogen habe.

Mit Eingabe vom 3. Dezember 2008, beim Finanzamt eingelangt am 4. Dezember 2008, erhob die Bw. im Wege ihrer steuerlichen Vertreterin Berufung gegen den angeführten Bescheid. Begründend wurde darin nach Wiederholung des Sachverhaltes ausgeführt, dass mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 § 15a in das Erbschaftssteuergesetz eingefügt worden sei und damit für den Erwerb von Todes wegen eine Befreiungsbestimmung in Bezug auf das Betriebsvermögen geschaffen. Das erblasserische Vermögen, nämlich der Hälftenanteil der Liegenschaft EZx , GB yF , erfasst unter EW-AZ z , zähle zu einem inländischen Betrieb, der der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z.1 bis 3 Einkommensteuergesetz gedient habe. Dabei habe es sich jedenfalls um wirtschaftliches Eigentum gehandelt, das auch ertragssteuerlich als solches

bilanziert und anerkannt worden sei. Im vorliegenden Fall habe die Bw. eine Liegenschaftshälfte, die bereits im Betriebsvermögen der Bw. ausgewiesen gewesen sei, von Todes wegen erworben. Nach dem Wortlaut des § 15a ErbStG sei unter anderem der Erwerb bzw. die Übertragung von inländischen Betrieben die der Einkunftszielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen begünstigt. Dieser Bestimmung sei nicht zu entnehmen, dass die Begünstigung dann nicht gewährt werden könne, wenn der Erblasser keine Einkünfte gemäß § 2 Ab. 3 Z 1 bis 3 Einkommensteuergesetz bezogen habe. Hintergrund der Einführung der Befreiungsbestimmung des § 15a in das Erbschaftssteuergesetz sei für den Erwerb von Betriebsvermögen von Todes wegen oder unter Lebenden eine Steuererleichterung zu schaffen. Nachdem gerade bei kleineren Betrieben und im ländlichen Bereich häufig eine Situation wie im gegenständlichen Fall (Liegenschaft würde sich zivilrechtlich im Hälfteneigentum beider Ehegatten befinden, sei aber insgesamt dem Betrieb eines Ehegatten allein zuzurechnen und diene, wie vom Gesetz gefordert, der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb) vorliege, wäre daher bei richtiger rechtlicher Beurteilung die Bestimmung des § 15a ErbStG für den Hälftanteil, der zweifelsfrei Betriebsvermögen darstelle, anzuwenden gewesen. Soweit im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes die Ansicht vertreten werde, dass für den erworbenen Hälftanteil von Todes wegen die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht zur Anwendung gelange, obwohl Betriebsvermögen erworben worden sei, dann hätte aber konsequenterweise für diesen erworbenen Hälftanteil auch nicht der hohe Einheitswert der als Betriebsvermögen ausgewiesenen Liegenschaftshälfte als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftssteuer herangezogen werden dürfen. Das Finanzamt hätte vielmehr für den in Rede stehenden Liegenschaftsanteil den gewöhnlichen Einheitswert ermitteln und diesen für die Berechnung der Erbschaftssteuer heranziehen müssen, wenn es für die Anwendung des § 15a ErbStG keinen Raum gesehen habe. Hintergrund der Einfügung des § 15a ErbStG sei eine Steuererleichterung für den Erwerb von Todes wegen zu schaffen, dem im gegenständlichen Fall nicht Rechnung getragen worden sei. Damit habe man sozusagen in zweifacher Hinsicht zum Nachteil der Bw. entschieden. Bei richtiger Tatsachenfeststellung und richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die Behörde zu einem anderen Ergebnis kommen müssen, dass auf den gegenständlichen Erwerbsvorgang von Todes wegen die Bestimmung des § 15a ErbStG anzuwenden sei. Für den Fall, dass aber bei der Erbschaftssteuer eine wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zulässig sei, sei es andererseits aber auch unzulässig, den auf Grund einer steuerrechtlichen, wirtschaftlichen Betrachtungsweise sich ergebenden hohen Einheitswert als Betriebsgrundstück für den erblässerischen Teil der Erbschaftssteuer heranzuziehen.

Die gegenständliche Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Bericht des Finanzamtes vom 6. April 2009 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 15a ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2 nach Maßgabe der Abs. 3 bis 4 bis zu einem Wert von € 365.000,00 steuerfrei, 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. Gemäß Abs. 2 Z 1 der angeführten Gesetzesbestimmung zählen zum Vermögen nur 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. Nach Z 2 des § 15a Abs. 2 leg.cit. zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen auch 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 am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Strittig ist, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG im Zusammenhang mit dem Erbschaftsübergang der betrieblich genutzten Liegenschaftshälfte des J.G. auf die Bw. anwendbar ist.

Den Ausführungen der Bw. in der Berufung ist insoweit zuzustimmen, als Hintergrund der Einführung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG war für den Erwerb von Betriebsvermögen von Todes wegen oder unter Lebenden eine Steuererleichterung zu schaffen.

Die Anwendbarkeit der Begünstigungsbestimmung ist jedoch ungeachtet dessen an bestimmte objektive und subjektive Voraussetzungen gebunden.

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. Begünstigt ist auch der Erwerb von Sonderbetriebsvermögen eines Miteigentümers, wenn er in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des Mitunternehmeranteils erfolgt.

In subjektiver Hinsicht muss auf der Übernehmerseite der Empfänger der Zuwendung eine natürliche Person sein und muss bei einer Schenkung unter Lebenden der Geschenkgeber

(Übergeber) darüber hinaus entweder das 55. Lebensjahr vollendet haben oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig sein, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat dies auch in seinem Erkenntnis 2002/16/0246 vom 4. Dezember 2003 - im Zusammenhang mit einem verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb - dadurch zum Ausdruck gebracht, dass er festgestellt hat, dass vom Gesetz nicht gefordert sei, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG bezogen hat. Aus dieser Formulierung ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zweifelsfrei abzuleiten, dass der Übergeber zwar nicht unmittelbar vor der Übergabe, aber doch davor Gewinneinkünfte erzielt haben musste und die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung jedenfalls dann ausgeschlossen ist, wenn der Zuwendende niemals Gewinneinkünfte bezogen hat.

Die Auffassung der Bw., dass der Bestimmung des § 15a ErbStG nicht zu entnehmen sei, dass die Begünstigung nicht gewährt werden könne, wenn der Erblasser keine Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG bezogen habe, ist daher verfehlt.

Im gegenständlichen Fall hat der Erblasser nie die im § 15a ErbStG angeführten Einkünfte bezogen. Derartiges wurde auch von der Bw. nicht behauptet. Wenngleich die der Bw. vom Erblasser übertragene Liegenschaftshälfte betrieblich genutzt wurde und der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb diente, so trifft dies allein auf die Bw., nicht jedoch auf den Erblasser selbst zu. Der Erblasser hat weder Einkünfte der im § 15a ErbStG angeführten Art bezogen hat noch war er Betriebsinhaber oder Mitunternehmer; für die Anwendung des § 15a ErbStG bleibt somit kein Raum.

Anzumerken ist, dass die erbschaftsteuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich unabhängig von der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung zu erfolgen hat, da beide Steuern unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und infolge dessen auch unterschiedlich ausgestaltet sind (vgl. VwGH vom 5. August 1993, 88/14/0060). Die Erbschafts- und Schenkungssteuer knüpft an Rechtsvorgänge an (vgl. VwGH vom 29. Jänner 1996, 94/16/0064), die im Steuerrecht grundsätzlich anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt in den Hintergrund. Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist grundsätzlich die formalrechtliche Beurteilung geboten (vgl. VwGH vom 27. Juni 1991, 90/16/0019). Aus

diesem Grund kann dem Vorbringen der Bw., es lägen bei der Übertragung des Liegenschaftsanteiles ihres verstorbenen Mannes auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Voraussetzungen für die Befreiung nach § 15a ErbStG vor, nicht näher getreten werden.

Ins Leere geht auch die Argumentation der Bw. wonach nicht der „hohe Einheitswert“ des Betriebsgrundstückes für die Festsetzung der Erbschaftssteuer heranzuziehen sei, sondern vielmehr der „gewöhnliche Einheitswert, der vom Finanzamt zu ermitteln sei“. Nach § 19 Abs. 2 erster Satz ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist. Die sich die Erbschaftssteuer – ohne Ansehen einer allfälligen Steuerbefreiung nach § 15a ErbStG - ausschließlich nach dem zuletzt festgestellten Einheitswert des betreffenden Grundstückes richtet und dieser für die in Rede stehende Liegenschaftshälfte (Betriebsgrundstück) € 38.044,00 beträgt, hat das Finanzamt zu Recht als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer € 114.132,00 herangezogen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. März 2012