

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau B.D., G., vertreten durch D.S., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. November 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit	€	985,38
(6 % von einer Bemessungsgrundlage von € 16.423,--)		
+ die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit	€	449,10
(2 % von einer Bemessungsgrundlage von € 22.455,--)		
- § 8 Abs. 6 ErbStG höchstens	€	110,00
Summe	€	1.324,48

Der Mehrbetrag war bereits fällig.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 1 verstorbenen Herrn F.S. waren auf Grund des Testamentes vom 2 die beiden Enkelkinder Frau B.D., die Berufungswerberin, und Herr M.M. je zur Hälfte zu Erben berufen. In diesem Testament wird festgehalten, dass die Berufungswerberin alle landwirtschaftlichen Grundstücke erhält und Herr M.M. das Haus und den Keller. Weiter erhält die Tochter Frau J.S. ein Sparbuch. Da die Pflichtteilsansprüche mit

diesem Sparbuch nicht bereinigt gewesen wären, wurde ihr zur Abfindung ihrer Pflichtteilsansprüche noch ein weiteres Sparbuch übergeben. Auf Grund unbedingt abgegebener Erbserklärungen wurde den beiden Erben mit Einantwortungsurkunde vom 9. September 2002 der Nachlass je zur Hälfte eingeantwortet.

Dieses Testament enthält noch folgende Verfügung:

*"Meine Tochter A.M. soll ebenfalls nichts erhalten, weil sie schon vor Jahren meinen Wirtschaftsbetrieb übernommen hat."*

Mit Bescheiden jeweils vom 25. November 2002 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien den beiden Erben die Erbschaftssteuer mit je € 847,37 vorgeschrieben.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde vorgebracht, dass auf Grund der testamentarischen Bestimmungen die Berufungswerberin die landwirtschaftlichen Grundstücke allein erhält und wäre ihr dafür keine Erbschaftssteuer vorzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2003 wurde der Berufung hinsichtlich der Zurechnung der Grundstücke entsprechend der testamentarischen Bestimmung stattgegeben und gegenüber der Berufungswerberin die Erbschaftssteuer neu mit € 1.324,48 festgesetzt. Bezuglich der Befreiung nach § 15a ErbStG wurde die Berufung abgewiesen, weil das Vermögen des Erblassers vor seinem Ableben der Einkunftszielung aus Vermietung und Verpachtung diente und daher die Voraussetzungen nach § 15a Abs. 2 ErbStG nicht erfüllt wurden.

In dem daraufhin eingebrochenen Vorlageantrag wurde eingewendet, dass der Pachtschilling den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sei, wenn keine Dauerverpachtung vorliege. Werde ein Betrieb mit der Absicht verpachtet, die betriebliche Tätigkeit wieder aufzunehmen, liege keine Betriebsaufgabe, sondern ein Ruhen des Betriebes vor. Eine Verdreifachung des Einheitswertes finde bei der Übergabe von landwirtschaftlichen Betrieben nicht statt, sofern sie an Familienangehörige nicht auf Dauer verpachtet sind.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen (eine Schenkung unter Lebenden liegt im gegenständlichen Fall nicht vor) von bestimmten Vermögen unter den dort genannten Voraussetzungen bis zu einem Wert von € 365.000,-- steuerfrei. Nach Abs. 2 Z. 1 dieser Gesetzesstelle zählen zum begünstigten Vermögen nur inländische Betriebe und Teilbetriebe, welche der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen.

Nach ständiger einkommensteuerrechtlicher Lehre und Rechtsprechung – die im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme auch für die Auslegung des § 15a ErbStG maßgeblich erscheint – ist die Verpachtung eines Betriebes in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. Von der Aufgabe ist dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage wäre, den Betrieb fortzuführen oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages weiterzuführen.

Im gegenständlichen Fall hat der Verstorbene mit Übergabsvertrag vom 27. Jänner 1977 mehrere Grundstücke an seine Tochter Frau A.M. übergeben (laut Testament soll sie nichts erhalten, weil sie schon vor Jahren den Wirtschaftsbetrieb des Verstorbenen übernommen hat). Laut Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes land- und forstwirtschaftlicher Betriebe des Verstorbenen zum 1. Jänner 1979 waren von den nicht mit dem Übergabsvertrag übergebenen Grundstücken 5,07 ha an Herrn R.H., 3,33 ha an Herrn J.K. und 1,36 ha an Frau A.M. verpachtet. Laut Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1988 waren 3,4093 ha an Herrn J.H., 2,76 ha an Herrn J.K. und 1,7595 ha an Frau A.M. verpachtet.

Durch sein Verhalten hat der damalige Übergeber bereits damals (mehr als 20 Jahre vor seinem Todestag) nach außen hin zu erkennen gegeben, dass er nicht die Absicht hatte, seinen Betrieb weiterzuführen. Wenn der damalige Übergeber an eine Weiterführung des Betriebes durch ihn gedacht hätte, hätte er damals nicht einen Teil seiner Grundstücke an seine Tochter übergeben und die behaltenen Grundstücke an drei Personen verpachtet.

Gegen eine Absicht der Weiterführung des Betriebes durch den Verstorbenen spricht besonders die Art der Verpachtung der von ihm behaltenen Grundstücke. Diese Grundstücke wurden nicht als Gesamtes an eine einzige Person verpachtet, sondern an drei verschiedene Personen. Dabei erfolgte die Verpachtung nicht quotenmäßig, sondern jedem Pächter wurde eine bestimmte Fläche (bestimmte Grundstücke) verpachtet. Es wurde nicht der Betrieb als solcher, sondern die einzelnen Grundstücke verpachtet. Durch diese Verpachtung wurden die vom Verstorbenen behaltenen Grundstücke nicht mehr einheitlich bewirtschaftet. Diese Grundstücke stellen in Bezug auf die Bewirtschaftung keine Einheit mehr dar, sondern wurden wirtschaftlich zerrissen, da die Flächen von verschiedenen Personen nach den jeweiligen Vorstellungen der jeweiligen Person bewirtschaftet werden. Der Verstorbene hatte bereits zum Zeitpunkt der Übergabe an die Tochter und der Verpachtung der restlichen Grundstücke nicht mehr die Absicht, den Betrieb jemals wieder weiterzuführen.

Dafür sprechen auch die Ausführungen in der Stellungnahme, nämlich, dass eine Gesamtübergabe des landwirtschaftlichen Betriebes an Frau A.M. damals nicht möglich gewesen sei, da sie für die damals 6 bzw. 8 Jahre alten Kinder sorgepflichtig war. Auch ihr

Ehegatte stand auf Grund seiner Beschäftigung bei den Molkereibetrieben für die Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes nicht zur Verfügung. Der Verstorbene habe immer vor gehabt, seinen Wirtschaftsbetrieb an seine Tochter Frau A.M. weiterzugeben, was daran scheiterte, dass sie wenige Jahre später krank wurde. Aus diesen Gründen habe der Verstorbene damals bewusst auf Zeit an drei andere Landwirte Verpachtungen von größeren Grundstücken vorgenommen. Er habe immer den landwirtschaftlichen Betrieb erhalten wollen, zumal er wusste, dass seine Enkelin, die Berufungswerberin, mit einem Landwirt verheiratet war und der Betrieb von ihr bzw. ihrem Ehemann weiter bewirtschaftet werden wird. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass dem Verstorbenen nur daran lag, dass der Betrieb nach Auflösung der Pachtverträge von den Nachfolgern, jedoch nicht mehr von ihm, weiter geführt werde.

Weiter findet sich in der Stellungnahme zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung auch kein Hinweis dafür, dass der Verstorbene jemals die Absicht gehabt hätte, den Betrieb nach Auflösung der Pachtverträge selbst wieder weiter zu führen.

Da an eine Weiterführung des Betriebes durch den Verstorbenen nicht gedacht war, dienten die restlichen Grundstücke zum Todestag nicht mehr der Einkunftszielung nach § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988. Da somit eine wesentliche Voraussetzung nicht erfüllt wurde, konnte die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht zur Anwendung kommen.

Auch konnte nicht der einfache Einheitswert angesetzt werden, da dieser nach § 6 Abs. 1 lit. a GrEStG nur im Falle des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG anzusetzen ist. § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG behandelt den Fall der Überlassung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers. Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung ist nach dem klaren Wortlaut, dass es sich um eine Übergabe unter Lebenden handeln muss. Hier liegt jedoch ein Erwerb von Todes wegen vor, welcher nach § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Für diesen Erwerb von Todes wegen sind die Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes anzuwenden. Jedenfalls aber nicht die Bestimmung des § 6 GrEStG. Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend.

Der Berufung wird, wie schon in der Berufungsvorentscheidung, hinsichtlich der Zurechnung der Grundstücke entsprechend der testamentarischen Bestimmungen stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

Steuerlich maßgeblicher Wert der landwirtschaftlichen Grundstücke	€	22.455,90
+ Geld	€	14,00
+ Guthaben bei Banken	€	851,56
+ Guthaben beim Finanzamt	€	12,93
+ Wohnungseinrichtung	€	175,00
+ PKW und Schmuck	€	110,00
- Kosten der Bestattung	€	1.035,18
- Kosten der Regelung des Nachlasses	€	1.492,65
- sonstige Kosten	€	1.044,43
- Bankverbindlichkeiten	€	2,48
- sonstige Verbindlichkeiten	€	285,04
- Freibetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG	€	2.200,00
- Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG	€	175,00
- Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG	€	110,00
- Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	€	851,56
= steuerpflichtiger Erwerb	€	16.423,05

Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 ErbStG gerundet € 16.423,--. Davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 6 % = Erbschaftssteuer € 985,38.

Steuerlich maßgeblicher Wert der landwirtschaftlichen Grundstücke € 22.455,90.

Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 4 ErbStG gerundet € 22.455,--. Davon gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % = Erbschaftssteuer € 449,10.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. März 2006