



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Juni 2007 betreffend Erbschaftssteuer im fortgesetzten Verfahren entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der im Jahr 1980 verstorbene T hatte testamentarisch ua. seine Liegenschaft in EZ1 samt der Frühstückspension "XY" seiner Gattin E vermacht; als Nacherbe bzw. Nachlegatar wurde einer der Söhne, letztlich der Sohn J (= Berufungswerber, Bw), bestimmt. Zusage des Todes der E am 7. Juni 2006 wurde das Eigentumsrecht an der Liegenschaft für den Bw einverleibt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 28. Juni 2007, StrNr, ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft von € 497.082,18 unter Berücksichtigung des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 494.882 gemäß § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG (Stkl. I) die Erbschaftssteuer im Betrag von € 59.429,84 vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Bescheid vom 28. Juni 2007).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, der Bw habe seit der Pensionierung der Mutter im Jahr 1986 den Betrieb von ihr gepachtet und sei seither bereits wirtschaftlicher Eigentümer, der alle laufenden Kosten, zB auch die Kosten eines

Anbaues 1990, aus Eigenem getragen habe. Der tatsächliche Verkehrswert sei wesentlich niedriger als der dreifache Einheitswert, da es sich um eine abgelegene und wenig rentable Pension mit geringem Umsatz handle. Diesbezüglich werde ein Sachverständigengutachten nachgereicht. Zudem sei der Freibetrag nach § 15a ErbStG, welche Bestimmung zur Erleichterung von Betriebsübergaben geschaffen worden sei, zu gewähren. Die Entrichtung der vorgeschriebenen Steuer sei existenzgefährdend. Die 1976 errichtete Frühstückspension sei von 1980 bis 1986 von der Mutter und anschließend vom Bw als Gewerbebetrieb weiter geführt und daher durchgehend als Gewerbebetrieb betrieben worden. Die Mutter habe bis 1986 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, dann bis 2003 - neben der Rente - Einkünfte aus der Verpachtung erzielt. Aufgrund der rückläufigen Umsatzentwicklung sei seit 2003 keine Pachtzahlung mehr möglich gewesen. Laut VwGH sei aber vom Gesetz nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 Z 1 EStG erzielt haben müsse. Maßgeblich sei daher alleine, ob ein Gewerbebetrieb als solcher übergeben werde, andernfalls eine Übergabe zB erst einige Zeit nach der Pensionierung nicht möglich wäre. Es erscheine grundsätzlich verfassungsrechtlich bedenklich, wenn der Zeitpunkt der Übergabe von nicht beeinflussbaren Faktoren abhängt. Gegenständlich sei die Übergabe an den Bw durch die fideikommissarische Substitution festgelegt worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2007 wurde dahin begründet, dass das grundbücherliche Eigentum von der Vorerbin übergegangen sei. Bemessungsgrundlage sei der dreifache Einheitswert; ein niedrigerer Verkehrswert sei bislang nicht nachgewiesen worden.

Mit Vorlageantrag samt ergänzendem Schreiben wurde das Verkehrswertgutachten des Sachverständigen N vom 28. August 2007 beigebracht, wonach der gemeine Wert der Liegenschaft - unter Gewichtung von Sachwert und Ertragswert - € 250.000 betrage, welcher der Bemessung zugrunde zu legen sei. Weiters wurde ergänzend eingewendet, die Mutter sei zwar zivilrechtliche Eigentümerin gewesen, der Bw habe jedoch als wirtschaftlicher Eigentümer/Pächter auf eigene Rechnung den Anbau 1990/1991 durchgeführt und sei auch als Bauwerber aufgetreten, sodass gem. § 418 ABGB der diesbezügliche Wertzuwachs (aufgrund der Gegenüberstellung der Einheitswerte vor und nach Zubau rund 14 %) jedenfalls aus der Bemessung auszuscheiden sei.

Die Referentin hat zunächst die im Gutachten vorgenommene Gewichtung von Sach- und Ertragswert rechnerisch durch Vorhalt an den Sachverständigen abgeklärt, weiters in die Abhandlungsakten der verstorbenen Eltern sowie in den Bewertungsakt EW-AZ1 des FA Kitzbühel Einsicht genommen und dem Bw folgenden Vorhalt vom 27. November 2008 zur Stellungnahme übermittelt:

"1.) Bewertung:

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist ua. für inländisches Grundvermögen und Betriebsgrundstücke der dreifache Einheitswert (EW) maßgebend. Wird vom Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als dieser dreifache EW, so ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Zufolge des nachträglich vorgelegten SV-Gutachtens des ... beträgt der gemeine Wert/ Verkehrswert der Liegenschaft EZ1 ... aufgrund der vorzunehmenden Gewichtung von Sachwert und Ertragswert € 250.000, von welchem Wert - anstelle des dreifachen EW - sohin gem. § 19 Abs. 2 ErbStG bei der Besteuerung auszugehen sein wird.

2.) Anbau 1990:

Aufgrund des Akteninhaltes, des eigenen Vorbringens und der Einsichtnahme in den bezug-habenden Bewertungsakt kann an Sachverhalt davon ausgegangen werden, dass der Beru-fungswerber (Bw), nachdem die Mutter E 1986 in Pension gegangen ist, die Früh-stückspension im Rahmen eines Pachtverhältnisses betrieben hat. In Zusammenhalt mit dem Anbau im Jahr 1990 (Errichtung 2 Zimmer und Garage) ist der Bw als Bauwerber aufgetreten, weshalb glaublich davon ausgegangen werden kann, dass er auch - wie vorgebracht - die diesbezüglichen Baukosten getragen hat. Insoweit wäre der Bw als redlicher Bauführer iSd § 418 ABGB zu qualifizieren, der in diesem Umfang bereits außerbücherliches Eigentum an der Liegenschaft erworben hatte und anlässlich des todeswegigen Erwerbes insoweit nicht mehr bereichert wurde.

Im Ergebnis wäre daher hilfsweise in Gegenüberstellung der Einheitswerte (EW) vor und nach dem Anbau ein prozentueller Abschlag von obgenanntem Verkehrswert wie folgt vorzu-nehmen:

Lt. Einsichtnahme in den Bewertungsakt ... hat der vor dem Anbau zuletzt zum 1.1.1983 festgestellte erhöhte EW ATS 2,110.000 sowie der nach dem Anbau zum 1.1.1991 festgestellte erhöhte EW ATS 2,280.000 betragen. Der EW 1983 hatte sich sohin aufgrund des Anbaues wertmäßig um ATS 170.000 = 8,06 % erhöht.

Unter Berücksichtigung eines Abschlages von 8,06 % für den vom Bw errichteten Anbau errechnet sich der maßgebende gemeine Wert mit € 229.850 (= € 250.000 abzüglich € 20.150).

3.) Freibetrag nach § 15a ErbStG:

*Bei dem begehrten Freibetrag von (bis zu) € 365.000 handelt es sich zwar um einen sachlichen Freibetrag ua. für Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben, die der Einkunftserzielung ua. aus Gewerbebetrieb dienen. Gleichzeitig müssen beim Zuwendenden Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) vorliegen. Nicht begünstigt sind daher zB Übertragungen von Liebhaberei-betrieben und wenn **im Falle der Verpachtung** eines Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (vgl. dazu die Richtlinie des BMF vom 14.12.1999, 10 3230/3-IV/10/99, Pkt. 2.1.).*

Nach der VwGH-Judikatur (siehe Erk. vom 4.12.2003, 2002/16/0246) ist zwar vom Gesetz nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe derartige Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) erzielt hat, weil die Verpachtung eines Betriebes idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen sei. Von einer Betriebsaufgabe sei 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 Pachtverhältnisses weiterzuführen.

Abgesehen davon, dass gegenständlich E - lt. eigenen Angaben - zuletzt nicht einmal mehr Einkünfte aus V+V aus der Verpachtung an den Bw geschweige denn Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hatte, ist für den UFS anhand der vorliegenden Umstände (1986 in Pension gegangen; fortgeschrittenes Alter; Verpachtung an Sohn zwecks Betriebsfortführung im Hinblick darauf, dass er zufolge der fideikommissarischen Substitution ohnehin Nacherbe ist) offenkundig, dass sie wohl keine Absicht mehr hatte, den Betrieb je selbst wieder

fortzuführen. Diesfalls ist die Verpachtung zugleich als Betriebsaufgabe zu sehen, weshalb nach obiger Judikatur der Freibetrag nach § 15a ErbStG nicht zu gewähren ist. ..."

Im Antwortschreiben vom 17. Dezember 2008 stimmt der Bw den Ausführungen unter Punkten 1.) und 2.) betr. die Bewertung der Liegenschaft zu, hinsichtlich der Nichtgewährung des Freibetrages nach § 15a ErbStG bestünden jedoch nach wie vor verfassungsrechtliche Bedenken.

In dem am 5. März 2009 durchgeführten Erörterungsgespräch wurde zu sämtlichen strittigen Punkten nochmals die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert und - unter Verweis auf obigen Vorhalt - hinsichtlich der Punkte 1.) betr. die Bewertung der Liegenschaft und 2.) betr. die Berücksichtigung des Zubaues 1990 das dortige Ergebnis allseits außer Streit gestellt. Hinsichtlich des strittigen Freibetrages gem. § 15a ErbStG wurde seitens des UFS darauf hingewiesen, dass laut Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der verstorbenen E, StrNr1 des FA Kitzbühel, im Rahmen einer im Jahre 1993 durchgeführten Betriebsprüfung festgestellt worden war, dass sie die Gewerbeberechtigung am 31. Jänner 1986 zurück gelegt hatte und bei ihr im Jahr 1986 die Betriebsaufgabe erfolgt war. Der Bw und sein steuerlicher Vertreter äußerten im Hinblick auf den Gesetzeszweck der Bestimmung nach § 15a ErbStG (Erleichterung von Betriebsübergaben) verfassungsrechtliche Bedenken, dies insbesondere bei gegenständlichem Sachverhalt, wonach wirtschaftlich betrachtet beim Bw der Erwerb eigentlich bereits im Jahr 1986 stattgefunden und der Betrieb immer der Erzielung von gewerblichen Einkünften gedient habe, dh. immer das Bestreben vorlag, den Betrieb zu erhalten und weiter zu führen.

Der UFS hatte mit Berufungsentscheidung vom 9. März 2009, RV/0704-I/07, der Berufung hinsichtlich der Bewertung der Liegenschaft (siehe oben Punkte 1. und 2. des Vorhaltes) stattgegeben und ausgeführt, bei der Steuerbemessung sei sohin vom gemeinen Wert der Liegenschaft von € 229.850 auszugehen; hinsichtlich des begehrten Freibetrages gemäß § 15a ErbStG wurde die Berufung hingegen abgewiesen mit der Begründung, nach der geltenden VwGH-Judikatur lägen die Voraussetzungen nach § 15a ErbStG nicht vor, da mit der Verpachtung des Betriebes im Jahr 1986 durch E gleichzeitig deren Betriebsaufgabe verbunden gewesen sei.

Dagegen hat der Bw zunächst Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben, deren Behandlung abgelehnt und die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten wurde.

Der VwGH hat nunmehr mit Erkenntnis vom 25. März 2010, 2009/16/0241, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, lautet auszugsweise wie folgt:

"(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 ..., 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 Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;

...

(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gem. Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes, ..."

Beim strittigen Freibetrag von (bis zu) € 365.000 gemäß § 15a ErbStG handelt es sich um einen sachlichen Freibetrag ua. für Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben, die nach Abs. 2 dieser Bestimmung der Einkunftserzielung ua. aus Gewerbebetrieb dienen.

Gleichzeitig ist davon auszugehen, dass beim Zuwendenden (Übergeber oder Erblasser) Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) vorliegen müssen. Nicht begünstigt sind daher zB Übertragungen von Liebhabereibetrieben und: wenn im Falle der Verpachtung eines Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (vgl. dazu die Richtlinie des BMF vom 14.12.1999, 10 3230/3-IV/10/99, Pkt. 2.1.).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erk. vom 4.12.2003, 2002/16/0246) ist zwar vom Gesetz nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe derartige Einkünfte (nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) erzielt hat, weil die Verpachtung eines Betriebes idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen sei. Von einer Betriebsaufgabe sei 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 Pachtverhältnisses weiterzuführen.

Als ein gewichtiges Indiz bzw. untrügliches Zeichen für eine Betriebsaufgabe ist ua. die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung zu erachten (vgl. VwGH 18.11.2008, 2006/15/0253).

Trotz Vorliegens dementsprechender Indizien im Gegenstandsfall (keine Einkünfte der Vorerbin E aus Gewerbebetrieb ab 1986 bzw. ab dem Jahr 2003 nicht einmal mehr Einkünfte aus der Betriebsverpachtung; Pensionierung und Zurücklegung der Gewerbeberechtigung durch E im Jahr 1986; Feststellung der Betriebsaufgabe 1986 durch die Betriebsprüfung etc.) kommt

nunmehr der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25. März 2010, 2009/16/0241, dennoch zu folgendem Ergebnis:

"Vor dem Hintergrund der eingangs wiedergegebenen Rechtsprechung und Literatur zur Auslegung des § 15a ErbStG kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, dass die in Rede stehende "Frühstückspension" bis zum Eintritt des Substitutionsfalles ihren Charakter als Betrieb im Sinn des § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG verloren hat, weil der Betrieb nach der Verpachtung von der Mutter an den Beschwerdeführer weiterhin der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 und somit einer Einkunftserzielung im Sinn des § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG, wenn auch nicht durch die Mutter selbst, so doch durch den Beschwerdeführer, diene.

Damit erwarb aber der Beschwerdeführer letzten Endes als Universalsukzessor des Erblassers im Wege der Substitution von Todes wegen einen Betrieb im Sinn des § 15a Abs. 2 Z 1 ErbStG, womit die Befreiungsbestimmung des Abs. 1 leg. cit. anwendbar ist."

In entsprechender Umsetzung dieses Erkenntnisses verbleibt daher, ausgehend von der hier zutreffenden Bemessungsgrundlage in Höhe von € 229.850 (siehe eingangs), unter Berücksichtigung des Freibetrages von (bis zu) € 365.000 gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG für die Vorschreibung einer Erbschaftssteuer kein Raum.

Da es sich hiebei um einen *sachlichen* Freibetrag handelt, bezieht sich die Befreiung auch auf die Steuer gemäß § 8 Abs. 4 bzw. 5 ErbStG (vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 2 zu § 15a).

Der Berufung war sohin im fortgesetzten Verfahren Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Mai 2010