



GZ. RV/0552-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Reinhard Kern, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 18. März 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Mit notariell bekräftigtem Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 23. Februar 1989 übertrug der im Jahr 1905 geborene J.M.S. die in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften "A" und "B" im Gesamtausmaß von rund 62 ha der Bw. und deren Gatten. Es handelte sich hierbei um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb samt Wohnhaus. Ausdrücklich nicht übergeben

und von J.M.S. zurückbehalten wurde die Liegenschaft "C" (Wald) im Ausmaß von etwa 1,9 ha. In Punkt V. der Vertragsurkunde hielten die beteiligten Parteien fest, dass J.M.J., der im Jahr 1938 geborene Sohn des Übergebers, der die Übergabsliegenschaften zum damaligen Zeitpunkt bereits in Pacht hatte und die Wirtschaftsführung ausübte, in jedem Fall bis zum Erreichen einer eigenen Pension Pächter und Bewirtschafter zu bleiben hätte. Erst nach Erreichung des Pensionsalters des J.M.J. sollte die Wirtschaftsführung durch die mit dem Übergeber weder verwandten noch verschwägerten Übernehmer erfolgen. Die Übernehmer verpflichteten sich in Punkt VI. der Vereinbarung noch, den Betrieb ab Vertragsunterfertigung ständig zu bewohnen und ab der Aufnahme der Wirtschaftsführung durch sie den Betrieb bis zum Ableben des Übergebers ordnungsgemäß und nachhaltig zu bewirtschaften.

Am 1. November 2001 verstarb J.M.S., die vom obigen Übergabsvertrag nicht umfasste Liegenschaft "C" wurde seinem Sohn J.M.J. eingeworben.

Das Finanzamt setzte der Bw. gegenüber aufgrund des Übergabsvertrages für deren Hälfterwerb mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von €3.956,60 fest. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sowie die daraus errechnete ErbSt legte das Finanzamt, in Schillingbeträgen ausgedrückt, wie folgt dar:

• Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (EWx3, Hälfteanteil)	S	223.961,95
• Wert übrige Grundstücke (Wohnungswert) (EWx3, Hälfteanteil)	S	37.499,98
• steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	S	261.461,93
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1	S	-1.500,00
• steuerpflichtiger Erwerb S 259.961,93, gerundet	S	259.960,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1, Steuerklasse V, 18%	S	46.792,80
• zuzüglich gem. § 8 Abs. 4 3,5% von (gerundet) S 261.460,00	S	9.151,10
• abz. Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gem. § 8 Abs. 6	S	-1.500,00
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	S	54.444,00
• entspricht in Euro	€	3.956,60

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, beim übergebenen Betrieb handle es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des § 15a Abs. 2 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 idgF (ErbStG), welcher der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 Einkommensteuergesetz 1988 idgF (EStG 1988) dienen würde. Es werde daher beantragt, den Freibetrag nach § 15a Abs. 1 ErbStG zu

berücksichtigen und nur Mindeststeuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von € 665,04 festzusetzen.

Eine EDV-Abfrage durch das Finanzamt ergab, dass der Übergeber lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern) bezogen hatte. In der Begründung seiner Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, auf Seiten des Zuwendenden müssten Gewinneinkünfte vorliegen. Beim Übergeber indes lägen keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen sei.

Den durch einen ergänzenden Schriftsatz näher ausgeführten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz begründete die Bw. damit, dass bei einer Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für den Fall, dass keine Dauerverpachtung gegeben sei, der Pachtschilling den Einkünften aus land- und Forstwirtschaft zuzuordnen wäre. Nur für den Fall, dass sämtliche Flächen des Betriebes auf Dauer nicht mehr land- und forstwirtschaftlich genutzt, sondern zu betriebsfremden Zwecken langfristig verpachtet werden, könne von einer Betriebsaufgabe ausgegangen werden. Die Verpachtung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften an die Bw. stelle daher keine Betriebsaufgabe dar.

Im vor der Berufungsbehörde fortgesetzten Verfahren erging an die Bw. ein Bedenkenvorhalt, worin darauf hingewiesen wurde, dass der Übergeber nach der Aktenlage in den Jahren vor seinem Ableben weder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch solche aus Vermietung und Verpachtung bezogen habe. Weiters sei, insbesondere im Hinblick auf den Inhalt des Übergabsvertrages, davon auszugehen, dass J.M.S. zumindest seit dem Jahr 1989 den verfahrensgegenständlichen Betrieb auf Dauer verpachtet gehabt habe.

Die Bw. beantwortete diesen Vorhalt dahingehend, dass die durch die ab 1994 erfolgte Verpachtung an sie erzielten Pachteinnahmen nur S 8.000,00 im Jahr betragen hätten. Da diese somit unter der Veranlagungsgrenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gelegen wären, hätte sich eine Erklärung der Einkünfte erübrigt. Weiters vertrat die Bw. die Ansicht, dass eine Betriebsaufgabe nur dann vorliege, wenn ein Landwirt sämtliche Flächen des Betriebes auf Dauer nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutze, sondern diese zu betriebsfremden Zwecken langfristig verpachten würde. Im vorliegenden Fall wäre dies jedoch nicht geschehen, sondern wären die gegenständlichen Flächen auf fünf bzw. zehn Jahre an sie, die Bw., für land- und forstwirtschaftliche Zwecke verpachtet worde. Diesbezüglich übermittelte

die Bw. noch zwei Pachtvertragsurkunden. Die vorherige Weiterführung des Betriebes durch J.M.J. sei ebenfalls kein Indiz für eine Betriebsaufgabe.

Aufgrund des Inhaltes der von der Berufsbehörde angeforderten, teilweise schon gelöschten, Veranlagungsakte des J.M.S. sowie des J.M.J. lassen sich nachstehende zusätzliche Feststellungen treffen:

Bereits mit Pachtvertrag vom 3. Jänner 1972 hatte der damals rund 67-jährige J.M.S. seinen gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, bestehend aus den Liegenschaften "A", "B" und "C", seinem Sohn J.M.J. für die Dauer von zehn Jahren verpachtet. Daran anschließend, nämlich im Jänner 1982, verpachtete J.M.S. neuerlich diesen Betrieb seinem Sohn, diesmal auf unbestimmte Dauer. In beiden Fällen hatten die Vertragsparteien einen jährlichen Pachtzins von S 7.000,00 vereinbart. Soweit den ab dem Jahr 1983 noch vorhandenen Steuerakten entnehmbar ist, hatte J.M.J. schon ab diesem Zeitraum entsprechende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus dem gepachteten Betrieb erklärt. In den von J.M.S. eingereichten Beilagen zur Einkommensteuererklärung für nichtbuchführende Land- und Forstwirte wiederum wurde alljährlich auf die an den Sohn erfolgte Verpachtung hingewiesen. Ungeachtet dessen hatte das zuständige Finanzamt schon zumindest seit dem Jahr 1983 das Pachtverhältnis aus einkommensteuerlicher Sicht wegen des niedrigen Pachtzinses mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dem Übergeber zugerechnet. Allerdings ergingen in den meisten Jahren, wegen Nichterreicherung der Veranlagungsgrenze, sogenannte Nichtveranlagungsbescheide. Lediglich für die Jahre 1984 und 1988 erfolgte für J.M.S. eine Veranlagung zur Einkommensteuer, wobei auch die (beim Sohn erklärten) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft miteinbezogen wurden. Im Jahr 1989 wurde dann vom Finanzamt hinsichtlich J.M.S. in Ermangelung wesentlicher steuerlicher Auswirkungen eine Datenlöschung vorgenommen. Die von J.M.J. bis einschließlich März 1994 erklärten Einkünfte aus dem von seinem Vater gepachteten Betrieb blieben, wie bereits dargelegt, steuerlich unberücksichtigt. Seit April 1994 bezieht J.M.J. Pensionseinkünfte von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern.

Nach den im zweitinstanzlichen Verfahren vorgelegten Urkunden hatte die Bw. die den Gegenstand des Übergabsvertrages vom 23. Februar 1989 bildenden Liegenschaften "A" und "B" mit Vertrag vom 6. April 1994 auf die Dauer von zehn Jahren, genau bis zum 31. März 2004, von J.M.S. gepachtet. Der vereinbarte Pachtzins betrug S 7.000,00 pro Jahr. Mit weiterem Pachtvertrag vom 13. Mai 1994 nahm die Bw. die vom vorgenannten Übergabsvertrag ausdrücklich nicht erfasste Liegenschaft "C" für die Dauer von rund fünf Jahren, nämlich bis zum 31. März 1999, um einen jährlichen Pachtschilling in Höhe von

S 1.000,00 ebenfalls von J.M.S. in Pacht. In beiden Vertragsurkunden findet sich die Abrede, dass der Tod eines Vertragsteiles keine Beendigung des Vertragsverhältnisses bewirken würde. Die Rechtsnachfolger des Verstorbenen wie der überlebende Teil könnten den Vertrag jedoch unter Einhaltung der gesetzlichen oder vereinbarten Kündigungsfrist auflösen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die zahlenmäßige Richtigkeit, die angewendeten Steuersätze und -begünstigungen sowie die methodische Vorgangsweise bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der festgesetzten ErbSt nicht in Streit gezogen sind. Ebenfalls nicht zweifelhaft ist, mit Ausnahme des einzigen Berufungspunktes, das Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages nach § 15a Abs. 1 ErbStG. Strittig ist lediglich, ob der an die Bw. und deren Gatten auf den Todesfall übergebene land- und forstwirtschaftliche Betrieb beim Übergeber der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gedient hat.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG in der auf den gegenständlichen Berufungsfall anzuwendenden Fassung bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen von bestimmten Vermögen unter den dort genannten Voraussetzungen bis zu einem Wert von S 5.000.000,00 steuerfrei. Nach Abs. 2 Z 1 dieser Gesetzesstelle zählen zum begünstigten Vermögen nur inländische Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen.

Von entscheidender Relevanz ist im vorliegenden Fall, ob es sich beim übergebenen Vermögen um einen Betrieb handelte, der beim Übergeber der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft diene. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in seiner Entscheidung vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, zu einem sachverhaltsmäßig nahezu gleichgelagerten Fall erkannt, dass, im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme, für die Auslegung des § 15a ErbStG die herrschende Ansicht der einkommensteuerlichen Lehre und Rechtsprechung als maßgeblich anzusehen wäre. Dieser zufolge (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 24 EStG 1988, Tz 34 und die dort angeführte Judikatur) ist, wie auch die Bw. richtig bemerkt, die Verpachtung eines Betriebes in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. Von der Aufgabe des Betriebes kann jedoch dann gesprochen werden, wenn der Verpächter nach außen hin zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages weiterzuführen (VwGH vom 16. Dezember

1999, 97/15/0134). Dies ist dann der Fall, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter selbst den Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird (VwGH vom 3. Oktober 1984, 83/13/0004, und vom 26. Jänner 1999, 97/14/0089).

Im vorliegenden Fall hat nun der damals im 67. Lebensjahr befindliche Übergeber im Jänner 1972, erkennbar um auch seinem Sohn J.M.J. die Möglichkeit zur Erlangung einer Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu eröffnen, diesem seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorerst auf zehn Jahre verpachtet. Im Jahr 1982 hat dann J.M.S. im Alter von etwa 77 Jahren nochmals den streitgegenständlichen Betrieb, diesmal auf unbestimmte Zeit, seinem Sohn verpachtet. Bereits zu diesem Zeitpunkt könnte man nach Meinung der Berufungsbehörde, in Anbetracht des Alters des Übergebers und der nicht auf einen befristeten Zeitraum abgestellten Verpachtung, eine Betriebsaufgabe unterstellen.

Jedenfalls muss man aber nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Jahr 1989 von einer Betriebsaufgabe ausgehen. Im Übergabsvertrag vom 23. Februar 1989 ist nämlich ausdrücklich festgehalten, dass der Sohn des Übergebers, welcher die Übergabsliegenschaft schon seit vielen Jahren in Pacht hatte und die Wirtschaftsführung ausübte, in jedem Fall bis zur Erreichung einer eigenen Pension Pächter und Bewirtschafter der Liegenschaft zu bleiben habe. Dies wäre beim im Jahr 1938 geborenen Sohn, ohne Hinzutreten außergewöhnlicher Umstände, in den Jahren ab 1993 der Fall gewesen und ist dies auch mit 1. April 1994 eingetreten. Der Übergeber war zu diesem Zeitpunkt nicht ganz 89 Jahre alt. Daran zeitnah anschließend erfolgte dann mit Vertrag vom 6. April 1994 die Verpachtung der den Gegenstand der Übergabe und der vorliegenden Berufung bildenden Liegenschaften an die Bw., und zwar für die Dauer von zehn Jahren. Zusätzlich war noch vereinbart, dass der Tod eines der Vertragsteile das Vertragsverhältnis nicht von sich aus beenden würde. Das Gesamtbild all dieser dargelegten Umstände spricht nun aber nach Auffassung der Berufungsbehörde mit sogar sehr hoher Wahrscheinlichkeit dafür, dass der Übergeber spätestens im Jahr 1989 nicht mehr die Absicht gehabt hatte, den Betrieb jemals wieder auf eigene Rechnung und Gefahr zu führen. Es ist daher, wenn nicht schon früher, jedenfalls im Jahr 1989 von einer Betriebsaufgabe auszugehen und sind die in der Folge aus der Verpachtung an den Sohn bzw. an die Bw. erzielten Einkünfte beim Übergeber als solche aus Vermietung und Verpachtung, jedoch nicht wie die Bw. vermeint als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, zu qualifizieren, womit das Schicksal der Berufung bereits entschieden ist.

Daran vermag auch der Umstand, dass das zuständige Finanzamt, aus welchen Gründen auch immer, weder im Jahr 1989 noch davor eine Betriebsaufgabe unterstellt und die

entsprechenden ertragsteuerlichen Konsequenzen gezogen hat, nichts zu ändern. So hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 14. September 1988, 87/13/0100, zum Ausdruck gebracht, dass die ab dem Zeitpunkt einer zu unterstellenden Betriebsaufgabe infolge einer langfristigen Verpachtung erzielten Einkünfte solche aus Vermietung und Verpachtung sind, auch wenn das Finanzamt fälschlicherweise diese über viele Jahre hindurch als betriebliche Einkünfte qualifiziert und den Veranlagungen zugrunde gelegt hat. Ebensowenig ist das Vorbringen der Bw., die Pachtzinse hätten die Veranlagungsgrenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht erreicht, weshalb eine Erklärung der Einkünfte unterblieben sei, geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Da sohin der Übergeber weder im Zeitpunkt seines Ablebens noch in den Jahren zuvor aus der Dauerverpachtung des auf den Todesfall übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern solche aus Vermietung und Verpachtung, auch wenn diese nicht zu einer Veranlagung führten, bezogen hat, liegen die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages nach § 15a Abs. 1 ErbStG nicht in der vom Gesetz geforderten Gesamtheit vor.

Der Berufung war somit ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 14. April 2004