



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I, -, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 21. Jänner 2005, --, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 12. Oktober 2003 ist Frau W verstorben.

Im Protokoll des Notars, aufgenommen am 9. Februar 2004, heißt es:

"Die Erblasserin hat eine letztwillige Anordnung nicht hinterlassen, sodass die gesetzliche Erbfolge eintritt, nach welcher die erbl. Tochter I und der erbl. Sohn W. je zur Hälfte des Nachlasses als Erben berufen erscheinen.

Belehrt über die Rechtsfolgen der bedingten und unbedingten Erbserklärung und über die Wirkung der Gläubigereinberufung geben sohin die erbl. Tochter I und der erbl. Sohn W. je zur Hälfte des Nachlasses auf Grund des Gesetzes die unbedingte Erbserklärung ab und beantragen deren Annahme zu Gericht.

Das Erbrecht wolle auf Grund der unbedenklichen Aktenlage für ausgewiesen erachtet werden. Zum Zwecke der Erstattung des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses und Schließung eines Erbübereinkommens wird die Tagsatzung auf unbestimmte Zeit erstreckt."

Mit Protokoll vom 9. Dezember 2004 wurde das gegenständliche Erbübereinkommen, betreffend die Aufteilung des erbl. Liegenschaftsvermögens, geschlossen.

Mit Beschluss vom 13. Dezember 2004 wurden die seitens der erbl. Kinder auf Grund des Gesetzes je zur Hälfte des Nachlasses abgegebenen unbedingten Erbserklärungen zu Gericht angenommen und vom Erbübereinkommen vom 9. Dezember 2004 abhandlungsbehördlich Kenntnis genommen.

Der Nachlass wurde schließlich mit Einantwortungsurkunde vom 13. Dezember 2004 den unbedingt erbserklärten erblasserischen Kindern je zur Hälfte eingewantwortet.

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid wurde die Erbschaftssteuer für den Erwerb eines Hälfteanteiles der Verlassenschaft festgesetzt. Der die Berufungswerberin (Bw.) betreffende Erbschaftssteuerbescheid erging ohne Zuerkennung des anteiligen Freibetrages gemäß §15a ErbStG.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Bw. wendet ein, obwohl ihre Mutter, Frau W, bis zuletzt Einkünfte aus der Landwirtschaft gehabt hätte, sei "der Freibetrag laut § 15a für landwirtschaftliche Betriebsübertragung" nicht gewährt worden. Das Notariat sei mehrmals auf diese Besonderheit der Steuerberechnung hingewiesen worden, habe aber offenbar verabsäumt, das Finanzamt davon in Kenntnis zu setzen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2005 als unbegründet ab.

Begründet wurde dies damit, dass der erbl. Sohn W. den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in sein alleiniges Eigentum übernommen habe und damit eine Betriebsaufgabe im Sinne des §15a Abs.5 ErbStG verwirklicht worden sei, was zu einer Nacherhebung der Erbschaftssteuer führe. Da die Bw. den Betrieb sofort nach dem Erbfall Ihrem Bruder übertragen habe, könne die beantragte Steuerbefreiung gemäß § 15a ErbStG nicht gewährt werden.

Die Bw. beantragt nun die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat unter Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat.

Ergänzend bringt die Bw. vor, sie habe niemals den landwirtschaftlichen Betrieb übernommen und könne ihn daher auch nicht auf- oder weitergeben bzw. darauf verzichten. Der Betrieb sei bereits zu Lebzeiten der Mutter von ihrem Bruder, W., im Wege der Pacht bewirtschaftet worden. Auch während der Verlassenschaftsabhandlung sei keine Veränderung oder Unterbrechung in der Betriebsführung gegeben gewesen. Die Landwirtschaft im Bezirk X sei immer für ihren Bruder bestimmt gewesen, mit Ausnahme eines Ackers in Y, der für die Bw. gedacht war und auch von ihr übernommen worden sei.

Es sei in ihrem Bestreben, den Landwirtschaftsbetrieb als lebensfähige Einheit zu erhalten und sei sie deshalb mit der "kleineren Hälfte" zufrieden gewesen.

Im Hinblick auf die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vom 25. Februar 1999, B 128/97, sei es rechtens, dass die Erben das Vermögen versteuern, das ihnen tatsächlich zugekommen ist.

Da die Erbaufteilung zum Wohle der Betriebseinheit erfolgt sei und der Steuerfreibetrag laut §15a ErbStG zur Förderung der Betriebserhaltung gedacht sei, müsste er für den gesamten Betrieb zur Anwendung kommen.

Mit Schreiben vom 23. September 2006 hat die Bw. den Antrag auf Senatsentscheidung zurückgezogen und um die Erlassung einer Einzelentscheidung ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist in gegenständlichem Fall, ob der Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall und Abgabe der unbedingten Erbserklärung oder durch die im Erbübereinkommen getroffene Vereinbarung erfolgt ist. Laut Vorlageantrag wurde das Berufungsbegehren unter Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 25.2.1999, B 128/97, dahingehend erweitert, dass der Freibetrag gemäß §15a ErbStG in analoger Auslegung zu §15 Abs.1 Z17 ErbStG zu gewähren sei.

Gemäß §15a Abs.1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern, nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 € steuerfrei.

Gemäß §15a Abs.5 ErbStG ist die Steuer 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.

Entsprechend der Bestimmung des §15a Abs.6 ErbStG gilt Abs.5 u.a. dann nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt.

Gemäß §1 Abs.1 Z1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Gemäß §2 Abs.1 Z1 leg.cit gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Der Tatbestand des Erwerbes von Todes wegen durch Erbanfall gemäß §2 Abs.1 Z1 ErbStG ist mit der Annahme der Erbschaft, d.h. mit der Abgabe der Erbserklärung erfüllt.

Gemäß §12 Abs.1 Z1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Gemäß §12 Abs.1 Z1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld daher nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörigen Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht.

Ob die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Unternehmensübertragung gemäß §15a ErbStG vorliegen, muss für den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld beurteilt werden.

Die Berufungswerberin erwarb auf Grund des Gesetzes und durch Abgabe der unbedingten Erbserklärung im Rahmen ihrer Quote von 1/2 des Nachlasses u.a. einen landwirtschaftlichen Betrieb. Da es sich um einen begünstigten inländischen Betrieb handelte wäre grundsätzlich ein Anwendungsfall für die Befreiungsbestimmung des §15a Abs.1 ErbStG in Verbindung mit den Abs. 2, 3 und 4 leg.cit. gegeben gewesen, wonach jedem der beiden Erben ein anteiliger Freibetrag zugestanden wäre.

Allerdings verfügte die Berufungswerberin noch im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung - nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung - über den ihr angefallenen Hälfteanteil am landwirtschaftlichen Betrieb der Mutter, indem sie diesen im Rahmen eines Erbübereinkommens ihrem Bruder überließ.

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass die von §15a Abs.5 geforderte fünf-jährige Behaltefrist ab Erwerb (Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall und Abgabe der unbedingten Erbserklärung) durchbrochen wurde, indem im Zuge eines unmittelbar nach Abgabe der Erbserklärung abgeschlossenen Rechtsgeschäftes unter Lebenden (Erbübereinkommen) die Hälfte des landwirtschaftlichen Betriebes übertragen wurden.

Da das Erbübereinkommen selbst aber keinen steuerbegünstigten Vorgang nach Abs.1 bis 3 (§15a Abs.6 ErbStG) darstellt, liegt bei der Bw. eine begünstigungsschädliche Vermögensübertragung nach §15a Abs.5 ErbStG vor.

Wären bereits Erbschaftssteuerbescheide unter Zuerkennung der (a priori zustehenden) anteiligen Freibeträge erlassen worden, so hätte nun gemäß §15a Abs.5 ErbStG eine Nachversteuerung erfolgen müssen. Da aufgrund der Zeitnähe einerseits des Erwerbes von Todes wegen, andererseits des Erwerbes durch Rechtsgeschäft unter Lebenden, eine Bescheiderlassung noch nicht erfolgt war, wurde der Berufungswerberin von Anfang an kein Freibetrag gewährt.

Entsprechend dem Erkenntnis des VwGH vom 28.9.2000, 2000/16/0327, ist dem Erbschaftssteuerrecht ein Grundsatz fremd, wonach der Erwerb eines

Vermögensgegenstandes ein erbrechtlicher bleibt, wenn er auf ein - zwischen den am Erbfall Beteiligten nach Abgabe der unbedingten Erbserklärungen abgeschlossenes - Erbübereinkommen zurückzuführen ist. Der VfGH bringt im zitierten Erkenntnis zum Ausdruck, dass der Tatbestand des § 2 Abs.1 Z1 ErbStG die Steuerpflicht nicht auf wirtschaftliche Gegebenheiten gründet, sondern an einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand anknüpft, nämlich den der Berufung zum Erben und der Abgabe der Erbserklärung. Dabei ist eine Beurteilung nach § 21 Abs.1 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ausgeschlossen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 1 ErbStG, RZ 33).

Auch wenn die Bw. daher betont, dass der landwirtschaftliche Betrieb wirtschaftlich gesehen immer beim Bruder angesiedelt gewesen sei (Pachtvertrag) und auch dort verblieben sei, kann diese wirtschaftlich sicher zutreffende Betrachtungsweise nach dem oben Gesagten dennoch nicht zu dem erstrebten Erfolg führen.

Hinsichtlich des angesprochenen Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 25. 2. 1999, B 128/97, betreffend § 15 Abs1 Z17 ErbStG ist zu sagen, dass der Unterschied zwischen den Befreiungsbestimmungen des § 15 Abs 1 Z 17 und § 15a ErbStG darin besteht, dass § 15 Abs1 Z17 auf Grund einer im Verfassungsrang stehenden Vorschrift im Nachlass vorhandenes endbesteuertes Vermögen begünstigt. Damit sollte die Erbschaftssteuerfreiheit zwar nur ein Mal, dafür aber in allen Phasen der Erwerbe zum Tragen kommen. § 15a ErbStG gewährt demgegenüber einen sachlichen Freibetrag für Betriebsübergaben bis zu 365.000 Euro. Grundgedanke ist, dass der, der den Betrieb fortführt eine Starthilfe durch Zubilligung eines Freibetrages haben soll. Wer den Betrieb nicht fortführt - wie hier die Bw - bedarf keiner Starthilfe. Hier greift die Vorschrift über die Nachversteuerung bei Nichteinhalten der 5-jährigen Behaltefrist ein.

§ 15 Abs.1 Z17 ErbStG und § 15a ErbStG haben gänzlich unterschiedliche Hintergründe, Voraussetzungen und Auswirkungen.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs.1 Z17 ErbStG umfasst ausschließlich jene Vorgänge, die gemäß der im Verfassungsrang stehenden Vorschrift des Endbesteuerungsgesetzes unter die dort vorgesehene Abgeltungswirkung fallen müssen. Die vom VfGH gewählte Formulierung, dass ..."der Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch dann ein erbrechtlicher bleibt, wenn er.....auf ein Erb- oder Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen ist", betrifft speziell den Fall der Endbesteuerung und soll bewirken, dass der Vermächtnisnehmer, der Pflichtteilsberechtigte oder eben auch der aus einem Erbübereinkommen Berechtigte, der sich nicht auf § 15 Abs.1 Z17 ErbStG berufen kann, den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen darf, soweit das im Nachlass

enthaltene, endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden übersteigt. Um die Rechtswohlthat der Erbschaftssteuerfreiheit im Umfang des endbesteuerten Vermögens ausschöpfen zu können, hat der VfGH klargestellt, dass der Erwerb durch die oben genannten Personen ein erbrechtlicher bleibt.

Abseits der speziellen Betrachtungsweise im Endbesteuerungsbereich gilt jedoch im Erbschaftssteuerrecht die Regel, dass der Erwerb eines Vermögensgegenstandes, sofern er auf ein Erbübereinkommen zurückzuführen ist, eben nicht ein erbrechtlicher bleibt (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327).

Der Berufungswerberin wurde der anteilige Freibetrag wegen Aufgabe des begünstigten Zweckes daher zu Recht nicht zuerkannt, womit die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 29. September 2006