

TE Vwgh Erkenntnis 2010/3/25 2009/16/0241

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.03.2010

Index

32/06 Verkehrsteuern;

Norm

ErbStG §15a;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde des J T in K, vertreten durch Dr. Bernhard Wörgötter, Rechtsanwalt in 6380 St. Johann in Tirol, Mag. Ed. Angerer Weg 14, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 9. März 2009, Zl. RV/0704-I/07, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

J, der Vater des Beschwerdeführers, hatte in seinem Testament vom 22. Februar 1980 seiner Ehegattin E T eine dort näher umschriebene "Frühstückspension vermacht" und bestimmte seiner "Ehegattin als Nacherben für die Frühstückspension" einen seiner Söhne, die sich spätestens bei Eintritt des "Nacherb-Falles" darüber zu einigen hatten, "wer der Nacherbe ist". J verstarb am 6. September 1980. Auf Grund des eingangs genannten Testaments erwarb schließlich der Beschwerdeführer nach dem Tod seiner Mutter am 7. Juni 2006 das Eigentum an der Liegenschaft ("Frühstückspension").

Mit Bescheid vom 28. Juni 2007 setzte das Finanzamt Innsbruck gegenüber dem Beschwerdeführer Erbschaftssteuer für den "Substitutionsnachlass" nach J, ausgehend vom steuerlich maßgeblichen Wert der Liegenschaft im Betrag von EUR 497.082,18 abzüglich eines Freibetrages von EUR 2.200,-- mit dem Betrag von EUR 59.429,84 fest.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, er sei wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft (mit der eingangs genannten Frühstückspension). Seit der Pensionierung der Vorerbin E T im Jahr 1986 betreibe er die Pension "W". Er habe alle Kosten tragen müssen, habe die laufenden Instandhaltungen und im Jahr 1990 die Kosten eines Anbaus getragen. Er habe somit über 19 Jahre den Betrieb als seinen eigenen

geführt und nicht unwesentliche Kosten zur Erhaltung der Substanz des Betriebes aufgebracht. Es erscheine daher nicht als gerechtfertigt, ihm nochmals eine hohe Erbschaftssteuer vorzuschreiben, da er bereits über Jahre alle Kosten zur Erhaltung des Betriebes habe tragen müssen.

Weiters wandte er sich gegen die Heranziehung des Einheitswertes des Objektes zur Berechnung der Erbschaftssteuer. Vielmehr sei der Verkehrswert zu Grunde zu legen.

Schließlich forderte er die "Gewährung des Freibetrages in Höhe von EUR 365.000,- gem. § 15a ErbStG". Im Falle des Beschwerdeführers wäre die Vorschreibung der Erbschaftssteuer in der eingangs genannten Höhe bei einem Gewinn von knapp EUR 10.000,-. Schließlich forderte er die "Gewährung des Freibetrages in Höhe von EUR 365.000,- gem. Paragraph 15 a, ErbStG". Im Falle des Beschwerdeführers wäre die Vorschreibung der Erbschaftssteuer in der eingangs genannten Höhe bei einem Gewinn von knapp EUR 10.000,-

- existenzgefährdend. Er müsste fünf Jahre lang den kompletten Gewinn zur Begleichung der Erbschaftssteuer verwenden und könnte keine Investitionen oder Instandhaltungsarbeiten tätigen, die noch dringend notwendig wären. Der Betrieb sei 1976 als Pension errichtet und seit 1980 von der Mutter des Beschwerdeführers geführt worden. Nach deren Pensionierung im Jahr 1986 habe der Beschwerdeführer den Betrieb als Gewerbebetrieb weitergeführt. Die Pension sei daher durchgehend als Gewerbebetrieb ohne Änderung der Wesensart des Betriebes, nur unter Wechsel des Betreibers geführt worden. Bei einem Pensionsbetrieb seien das Gebäude und das Grundstück die wesentlichen Elemente des Betriebes. Die Einrichtungsgegenstände seien vom Wert her unbedeutend. Zur Frage der Einkunftsart der Mutter des Beschwerdeführers werde festgehalten, dass sie in den Jahren seit 2003 keine Einkünfte mehr erzielt habe, weil auf Grund der rückläufigen Umsatzentwicklungen eine Pachtzahlung nicht mehr möglich gewesen sei. Bis zum Jahr 1986 habe sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Die Frage, welche Einkünfte der Übergeber erziele, sei nicht wesentlich, sondern, ob ein Gewerbebetrieb übergeben worden sei oder nicht. Ansonsten hätte der Übergeber keine Möglichkeit, die Übergabe erst einige Zeit nach der Pensionierung durchzuführen. Dafür könne es aber in der Praxis vielfältige Gründe geben, zum Beispiel Alter des Erben, mangelnder Befähigungsnachweis, noch nicht abgeschlossene Ausbildung usw. Im Falle der Mutter des Beschwerdeführers sei die Übergabe durch die fideikommissarische Substitution zu Gunsten des Beschwerdeführers festgelegt worden. Es seien daher bereits im Jahr 1980 vom Vater Entscheidungen über die Erbfolge getroffen worden. Die Frage, ob ein Gewerbebetrieb vorliege, könne immer von Seiten des Übergebers und von Seiten des Betreibers gesehen werden. Unzweifelhaft sei, dass beim Beschwerdeführer seit 1986 Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen und als solche beim Finanzamt erklärt worden seien. Die Mutter des Beschwerdeführers hätte auch jederzeit den Gewerbebetrieb wieder aufnehmen können. Von welcher Seite das Vorliegen eines Gewerbebetriebes gesehen werde, sei subjektiv. Objektiv sei die Frage, ob immer ein Gewerbebetrieb betrieben worden sei; diese Frage sei eindeutig zu bejahen. Es könne daher nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, eine Übergabe nur deshalb nicht zu begünstigen, weil beim Übergeber keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen. Dies wäre auch verfassungsrechtlich bedenklich, da der Zeitpunkt der Übergabe von nicht beeinflussbaren Faktoren abhängen könne.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2007 wies die Abgabenbehörde erster Instanz diese Berufung als unbegründet ab. Begründend führte die Behörde aus, die "Vorerbin" sei grundbücherliche Eigentümerin gewesen. Daher könne nicht eingewendet werden, dass das wirtschaftliche Eigentum 1986 übergegangen sei. Bemessungsgrundlage bei der Erbschaftssteuer sei der dreifache Einheitswert. Ein geringerer Verkehrswert sei nicht nachgewiesen worden. Der Betrieb sei 1986 übergeben worden; in diesem Jahr sei § 15a (ErbStG) noch nicht eingeführt gewesen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2007 wies die Abgabenbehörde erster Instanz diese Berufung als unbegründet ab. Begründend führte die Behörde aus, die "Vorerbin" sei grundbücherliche Eigentümerin gewesen. Daher könne nicht eingewendet werden, dass das wirtschaftliche Eigentum 1986 übergegangen sei. Bemessungsgrundlage bei der Erbschaftssteuer sei der dreifache Einheitswert. Ein geringerer Verkehrswert sei nicht nachgewiesen worden. Der Betrieb sei 1986 übergeben worden; in diesem Jahr sei Paragraph 15 a, (ErbStG) noch nicht eingeführt gewesen.

In seinem Vorlageantrag vom 27. August 2007 vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, er sei spätestens im Jahr 1990 "wirtschaftlicher Eigentümer der Pension" gewesen, da er einem Eigentümer gleich gearbeitet und gehandelt habe. In der Berufungsvorentscheidung werde begründet, dass ein niedrigerer Verkehrswert nicht nachgewiesen worden sei. Diesbezüglich werde ein Gutachten von einem Immobiliensachverständigen erstellt. Des Weiteren beantrage er die Gewährung eines Freibetrages nach § 15a ErbStG von EUR 365.000,-. Zur Begründung verweise er auf die

Ausführungen in seiner Berufung vom 24. Juli 2007. In seinem Vorlageantrag vom 27. August 2007 vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, er sei spätestens im Jahr 1990 "wirtschaftlicher Eigentümer der Pension" gewesen, da er einem Eigentümer gleich gearbeitet und gehandelt habe. In der Berufungsvorentscheidung werde begründet, dass ein niedrigerer Verkehrswert nicht nachgewiesen worden sei. Diesbezüglich werde ein Gutachten von einem Immobiliensachverständigen erstellt. Des Weiteren beantrage er die Gewährung eines Freibetrages nach Paragraph 15 a, ErbStG von EUR 365.000,--. Zur Begründung verweise er auf die Ausführungen in seiner Berufung vom 24. Juli 2007.

In einer weiteren Eingabe vom 31. August 2007 legte der Beschwerdeführer ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft (Frühstückspension) vor und beantragte davon ausgehend die Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer mit dem Betrag von EUR 215.000,-- und hielt seinen Antrag auf Gewährung des Freibetrages nach § 15a ErbStG aufrecht. In einer weiteren Eingabe vom 31. August 2007 legte der Beschwerdeführer ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft (Frühstückspension) vor und beantragte davon ausgehend die Festsetzung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer mit dem Betrag von EUR 215.000,-- und hielt seinen Antrag auf Gewährung des Freibetrages nach Paragraph 15 a, ErbStG aufrecht.

Am 5. März 2009 führte die belangte Behörde mit dem Rechtsfreund des Beschwerdeführers ein Erörterungsgespräch durch, in dem neben der Bewertung der Liegenschaft die Frage der Begünstigung nach § 15a ErbStG anhand der "Gesetzeslage samt VwGH-Judikatur" besprochen wurde. Der Beschwerdeführer äußerte hiebei verfassungsrechtliche Bedenken, insbesondere beim gegenständlichen Sachverhalt, wonach wirtschaftlich betrachtet der Erwerb bereits 1986 stattgefunden und der Betrieb immer der Erzielung von gewerblichen Einkünften gedient habe. Es habe immer das Bestreben bestanden, den Betrieb zu erhalten und weiterzuführen. Am 5. März 2009 führte die belangte Behörde mit dem Rechtsfreund des Beschwerdeführers ein Erörterungsgespräch durch, in dem neben der Bewertung der Liegenschaft die Frage der Begünstigung nach Paragraph 15 a, ErbStG anhand der "Gesetzeslage samt VwGH-Judikatur" besprochen wurde. Der Beschwerdeführer äußerte hiebei verfassungsrechtliche Bedenken, insbesondere beim gegenständlichen Sachverhalt, wonach wirtschaftlich betrachtet der Erwerb bereits 1986 stattgefunden und der Betrieb immer der Erzielung von gewerblichen Einkünften gedient habe. Es habe immer das Bestreben bestanden, den Betrieb zu erhalten und weiterzuführen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und änderte den Erstbescheid dahingehend ab, dass die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG im Betrag von EUR 25.085,50 festgesetzt wurde. Begründend erwog die belangte Behörde nach Darstellung des Verfahrensganges zunächst über die Bewertung der Liegenschaft und gelangte zum Ergebnis, bei der Steuerbemessung sei vom gemeinen Wert der Liegenschaft von EUR 229.850,-- auszugehen. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und änderte den Erstbescheid dahingehend ab, dass die Erbschaftssteuer gemäß Paragraph 8, Absatz eins, und 4 ErbStG im Betrag von EUR 25.085,50 festgesetzt wurde. Begründend erwog die belangte Behörde nach Darstellung des Verfahrensganges zunächst über die Bewertung der Liegenschaft und gelangte zum Ergebnis, bei der Steuerbemessung sei vom gemeinen Wert der Liegenschaft von EUR 229.850,-- auszugehen.

Sodann erwog die belangte Behörde zur Frage eines Freibetrages nach § 15a ErbStG Sodann erwog die belangte Behörde zur Frage eines Freibetrages nach Paragraph 15 a, ErbStG:

"Bei dem allein noch strittigen Freibetrag von (bis zu) EUR 365.000 gemäß § 15a ErbStG handelt es sich zwar um einen sachlichen Freibetrag u.a. für Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben, die nach Abs. 2 dieser Bestimmung der Einkunftserzielung u.a. 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.)." Bei dem allein noch strittigen Freibetrag von (bis zu) EUR 365.000 gemäß Paragraph 15 a, ErbStG handelt es sich zwar um einen sachlichen Freibetrag u.a. für Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben, die nach Absatz 2, dieser Bestimmung der Einkunftserzielung u.a. 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 vergleiche , 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 u.a. die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung zu erachten (vgl. VwGH 18.11.2008, 2006/15/0253). 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 Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, 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 u.a. die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung zu erachten vergleiche, VwGH 18.11.2008, 2006/15/0253).

Abgesehen davon, dass im Gegenstandsfalle die Vorerbin E.T. ab dem Jahr 2003 nicht einmal mehr Einkünfte aus V+V aus der Verpachtung des Betriebes an den Beschwerdeführer geschweige denn Einkünfte aus Gewerbebetrieb (diese lediglich bis 1986) erzielt hatte, steht anhand der Einsichtnahme in deren Veranlagungsakt fest, dass E.T. im Jahr 1986 gleichzeitig mit der Pensionierung ihre Konzession zurückgelegt hatte und definitiv die Betriebsaufgabe erfolgt war. Diesfalls ist zufolge obiger VwGH-Judikatur die Gewährung des Freibetrages nach § 15a ErbStG zu versagen, da mit der Verpachtung des Betriebes zugleich die Betriebsaufgabe verbunden war. Abgesehen davon, dass im Gegenstandsfalle die Vorerbin E.T. ab dem Jahr 2003 nicht einmal mehr Einkünfte aus V+V aus der Verpachtung des Betriebes an den Beschwerdeführer geschweige denn Einkünfte aus Gewerbebetrieb (diese lediglich bis 1986) erzielt hatte, steht anhand der Einsichtnahme in deren Veranlagungsakt fest, dass E.T. im Jahr 1986 gleichzeitig mit der Pensionierung ihre Konzession zurückgelegt hatte und definitiv die Betriebsaufgabe erfolgt war. Diesfalls ist zufolge obiger VwGH-Judikatur die Gewährung des Freibetrages nach Paragraph 15 a, ErbStG zu versagen, da mit der Verpachtung des Betriebes zugleich die Betriebsaufgabe verbunden war.

Den vom Beschwerdeführer geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die spezielle Konstellation des gegenständlichen Sachverhaltes (= vom Vater angeordnete fideikommissarische Substitution in Zusammenhalt mit der 'wirtschaftlichen Übergabe' seitens der Mutter im Jahre 1986) und den Umstand, dass der Betrieb seit jeher der Erzielung von gewerblichen Einkünften gedient habe, darf entgegnet werden, dass der UFS als Verwaltungsbehörde seine Entscheidung allein in Ansehung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur zu treffen hat. Die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ist ausschließlich der Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof vorbehalten."

Abschließend legte die belangte Behörde die Bemessung der Erbschaftssteuer dar.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der die Behandlung dieser Beschwerde mit Beschluss vom 21. September 2009, B 531/09, ablehnte und diese dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung mit folgender tragender Begründung abtrat:

"Die vorliegende Beschwerde rügt die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG) und auf Unversehrtheit des Eigentums (Art. 5 StGG). Die behaupteten Rechtsverletzungen wären aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, einschließlich der Frage, ob eine für die Anwendung des § 15a ErbStG schädliche Betriebsaufgabe stattgefunden hat, nicht anzustellen." Die vorliegende Beschwerde rügt die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Artikel 7, B-VG) und auf Unversehrtheit des Eigentums (Artikel 5, StGG). Die behaupteten Rechtsverletzungen wären aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, einschließlich der Frage, ob eine für die Anwendung des Paragraph 15 a, ErbStG schädliche Betriebsaufgabe stattgefunden hat, nicht anzustellen.

Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Frage berührt, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, ist ihr entgegenzuhalten, dass gegen § 15a ErbStG aus der Sicht des Beschwerdefalles keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Ihr Vorbringen lässt die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat."Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Frage berührt, als die Rechtswidrigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, ist ihr entgegenzuhalten, dass gegen Paragraph 15 a, ErbStG aus der Sicht des Beschwerdefalles keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Ihr Vorbringen lässt die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat."

In seiner an den Verwaltungsgerichtshof gerichteten, ergänzten Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer erkennbar in seinem Recht auf Bemessung der Erbschaftssteuer unter Abzug des Freibetrages nach § 15a Abs. 1 ErbStG verletzt. Er beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. In seiner an den Verwaltungsgerichtshof gerichteten, ergänzten Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer erkennbar in seinem Recht auf Bemessung der Erbschaftssteuer unter Abzug des Freibetrages nach Paragraph 15 a, Absatz eins, ErbStG verletzt. Er beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, eingeführte Bestimmung des § 15a ErbStG lautet auszugsweise: Die mit dem Steuerreformgesetz 2000, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 106 aus 1999,, eingeführte Bestimmung des Paragraph 15 a, ErbStG lautet auszugsweise:

1. "(1) Absatz eins, 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. ... Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Absatz 2,, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat ..., bleiben nach Maßgabe der Absatz 3, und 4 bis zu einem Wert von 365.000,-- Euro (Freibetrag) steuerfrei. ...
2. (2) Absatz 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; 1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;

...

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

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

Nach den ErläutRV zu dieser Bestimmung (1766 BlgNR XX. GP) sollten als begünstigungsfähiges Vermögen gemäß Abs. 2 Betriebe und Teilbetriebe angesehen werden, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte unter anderem aus Land- und Forstwirtschaft bezogen werden. Nach den ErläutRV zu dieser Bestimmung

(1766 BlgNR römisch zwanzig. Gesetzgebungsperiode sollten als begünstigungsfähiges Vermögen gemäß Absatz 2, Betriebe und Teilbetriebe angesehen werden, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte unter anderem aus Land- und Forstwirtschaft bezogen werden.

Vom Gesetz ist nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 erzielt hat. 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. So ist insbesondere von der Aufgabe des Betriebes erst 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2002/16/0246, mwN). Vom Gesetz ist nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe Einkünfte nach Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, bis 3 EStG 1988 erzielt hat. Nach ständiger einkommensteuerrechtlicher Lehre und Rechtsprechung - die im Hinblick auf die ausdrückliche Bezugnahme auch für die Auslegung des Paragraph 15 a, ErbStG maßgeblich erscheint - ist die Verpachtung eines Betriebes in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. So ist insbesondere von der Aufgabe des Betriebes erst 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 vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2002/16/0246, mwN).

Die Frage, ob eine Betriebsaufgabe im Falle der Verpachtung anzunehmen ist oder nicht, wird dann bejaht, wenn die konkreten Umstände des Falles objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, den Gewerbebetrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Gewerbebetrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Indizien für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung des Gewerbebetriebes sind u.a. das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, hohes Alter des Verpächters sowie Veräußerung statt Verpachtung der Geschäftseinrichtung an den Pächter. Wenn eine Pension bezogen wird, dann kann bei einer Verpachtung des Betriebes von einer Betriebsaufgabe ausgegangen werden (vgl. etwa Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Rz. 7b zu § 15a ErbStG, mwN). Die Frage, ob eine Betriebsaufgabe im Falle der Verpachtung anzunehmen ist oder nicht, wird dann bejaht, wenn die konkreten Umstände des Falles objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, den Gewerbebetrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Gewerbebetrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Indizien für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung des Gewerbebetriebes sind u.a. das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, hohes Alter des Verpächters sowie Veräußerung statt Verpachtung der Geschäftseinrichtung an den Pächter. Wenn eine Pension bezogen wird, dann kann bei einer Verpachtung des Betriebes von einer Betriebsaufgabe ausgegangen werden vergleiche , etwa Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band römisch drei, Rz. 7b zu Paragraph 15 a, ErbStG, mwN).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist nur mehr die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG strittig. Die Beschwerde vertritt die Ansicht, ausgehend von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege keine Betriebsaufgabe seitens der Mutter des Beschwerdeführers vor, weil sie bis an ihr Lebensende zivilrechtliche Eigentümerin des Betriebes - ausgenommen der vom Beschwerdeführer durchgeführte Zubau im Jahr 1990 - geblieben sei. Ungeachtet der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung und der Verpachtung des Betriebes an den Beschwerdeführer im Jahr 1986 habe sie weder damals noch im Jahr 2003, als sie die Einhebung der Pachtzinse eingestellt habe, den Betrieb aufgegeben und dies auch nie beabsichtigt. Im Jahr 1986 sei der Betrieb vom Beschwerdeführer fortgeführt worden und habe die Gattin des Beschwerdeführers, die in dessen Betrieb angestellt sei, die Gewerbeberechtigung. Keine Bau- oder sonstige Verbesserungs- oder Aufwertungsmaßnahme an der Frühstückspension habe ohne die Zustimmung der Mutter des Beschwerdeführers durchgeführt werden können. Ihr wäre auf Grund des in ihrem Eigentum stehenden Betriebsvermögens die Führung des Betriebes in eigener Verantwortung jederzeit möglich gewesen. Außerdem sei ihr als zivilrechtliche Eigentümerin des Betriebsgebäudes

und - grundstückes die Weiterführung der Pension auch unabhängig von der Zahlung eines Pachtzinses zu Gute gekommen. Lügen Indizien einer Betriebsaufgabe nicht vor, dann sei davon auszugehen, dass der Betrieb infolge einer Verpachtung nicht aufgegeben worden sei, sondern dass ihn der Verpächter nur ruhen lasse. Im vorliegenden Beschwerdefall ist nur mehr die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des Paragraph 15 a, ErbStG strittig. Die Beschwerde vertritt die Ansicht, ausgehend von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege keine Betriebsaufgabe seitens der Mutter des Beschwerdeführers vor, weil sie bis an ihr Lebensende zivilrechtliche Eigentümerin des Betriebes - ausgenommen der vom Beschwerdeführer durchgeführte Zubau im Jahr 1990 - geblieben sei. Ungeachtet der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung und der Verpachtung des Betriebes an den Beschwerdeführer im Jahr 1986 habe sie weder damals noch im Jahr 2003, als sie die Einhebung der Pachtzinse eingestellt habe, den Betrieb aufgegeben und dies auch nie beabsichtigt. Im Jahr 1986 sei der Betrieb vom Beschwerdeführer fortgeführt worden und habe die Gattin des Beschwerdeführers, die in dessen Betrieb angestellt sei, die Gewerbeberechtigung. Keine Bau- oder sonstige Verbesserungs- oder Aufwertungsmaßnahme an der Frühstückspension habe ohne die Zustimmung der Mutter des Beschwerdeführers durchgeführt werden können. Ihr wäre auf Grund des in ihrem Eigentum stehenden Betriebsvermögens die Führung des Betriebes in eigener Verantwortung jederzeit möglich gewesen. Außerdem sei ihr als zivilrechtliche Eigentümerin des Betriebsgebäudes und - grundstückes die Weiterführung der Pension auch unabhängig von der Zahlung eines Pachtzinses zu Gute gekommen. Lügen Indizien einer Betriebsaufgabe nicht vor, dann sei davon auszugehen, dass der Betrieb infolge einer Verpachtung nicht aufgegeben worden sei, sondern dass ihn der Verpächter nur ruhen lasse.

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. Vor dem Hintergrund der eingangs wiedergegebenen Rechtsprechung und Literatur zur Auslegung des Paragraph 15 a, ErbStG kann der Verwaltungsgerichtshof nicht finden, dass die in Rede stehende "Frühstückspension" bis zum Eintritt des Substitutionsfalles ihren Charakter als Betrieb im Sinn des Paragraph 15 a, Absatz 2, Ziffer eins, ErbStG verloren hat, weil der Betrieb nach der Verpachtung von der Mutter an den Beschwerdeführer weiterhin der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, EStG 1988 und somit einer Einkunftserzielung im Sinn des Paragraph 15 a, Absatz 2, Ziffer eins, 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. Damit erwarb aber der Beschwerdeführer letzten Endes als Universalsukzessor des Erblassers im Wege der Substitution von Todes wegen einen Betrieb im Sinn des Paragraph 15 a, Absatz 2, Ziffer eins, ErbStG, womit die Befreiungsbestimmung des Absatz eins, leg. cit. anwendbar ist.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Der Spruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Der Spruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , römisch zwei Nr. 455.

Die Abweisung des Mehrbegehrens gründet sich darauf, dass ein Ersatz von Umsatzsteuer weder in Gesetz noch Verordnung vorgesehen ist.

Wien, am 25. März 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VwGH:2010:2009160241.X00

Im RIS seit

13.05.2010

Zuletzt aktualisiert am

06.09.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at