



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 22. April 2013 durch den Senat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 29. April 2009, xxx, betreffend Erbschaftssteuer, nach der am 22. April 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise statt gegeben. Der Bescheid wird gemäß § 289 (2) BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (StKI IV) mit 36 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 332.516,00 Euro mit 119.705,76 Euro festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Erblasserin, Frau GZ ist am Tag verstorben.

Mit Beschluss vom sss wurde die von der GZ Privatstiftung durch ihren Machthaber zum gesamten Nachlass abgegebene unbedingte Erbserklärung zu Gericht angenommen. Die Berufungswerberin, Frau Bw, hat das für sie mit letztwilliger Stiftungserklärung vom yyy ausgesetzte Legat in Form eines Fruchtgenussrechtes in Höhe von 52 % des Fruchtgenusses

befristet auf die Dauer von 10 Jahren, gerechnet vom erblasserischen Todestag, an den erbl. Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen in der Katastralgemeinde T angenommen.

Mit Kaufvertrag vom Datum hat die Bw dieses Fruchtgenussrecht an die GZ Privatstiftung verkauft. Der Kaufvertrag lautet auszugsweise:

„.....I. Präambel, Rechtslage und Vertragsgegenstand

...

Gegenstand dieses Kaufvertrages ist der 52 %ige der Käuferin zustehende ideelle Anteil am Fruchtgenussrecht an den vorgenannten Liegenschaften und somit sämtliche zu dem legatsmäßig anteilig zugefallenen Fruchtgenussrecht gehörenden und erforderlichen Rechte, Wirtschaftsgüter, Bestandsverträge etc., somit das gesamte dem Vermietungs- und Verpachtungsbetrieb zugeordnete Fruchtgenussvermögen samt allen Rechten und Verbindlichkeiten, wie die Verkäuferin als Fruchtnießer dieses zum Stichtag Todestag als Bruchteilsfruchtnießer (52 % Bw) übernommen hat.

II. KAUF UND ÜBERGABE

Die Verkäuferin verkauft und übergibt und tritt gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages den Kaufgegenstand (anteiliges Fruchtgenussvermögen, welches zufolge Ausübung des Fruchtgenussrechtes innerhalb der 10 Jahre erzielt werden könnte) mit allen Rechten und Pflichten, Titeln und Ansprüchen an die Käuferin ab und die Käuferin kauft und übernimmt den im Punkt I. näher beschriebenen Vertragsgegenstand gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages zum vereinbarten Stichtag.

III. STICHTAG

Das gegenständliche Fruchtgenussrecht geht mit dem Tag, mit welchem dieses der Fruchtnießerin letztwillig zugefallen ist, somit mit dem Sterbetag der GZ das ist der rrr, auf die Käuferin über.

IV. KAUFPREIS

Als Kaufpreis wird zwischen den Vertragsparteien für den Vertragsgegenstand der Betrag von EUR 520.000,00 (fünfhundertzwanzigtausend Euro) vereinbart.

Davon ist ein Teilbetrag von *EUR 312.000,00*
(Euro dreihundertzwölftausend),

abzüglich der bisher von den Verkäufern schon empfangenen

Aktonti bis zzz von *EUR 182.833,34*

Somit zum xxx. fälliger Betrag von *EUR 129.166,66*

(Euro hundertneunundzwanzigtausendeinhundertsechundsechzig und sechundsechzig Cent)

und der Rest von *EUR 208.000,00*

(zweihundertachttausend Euro) in vier Jahresraten a EUR 52.000,00 (zweiundfünfzigtausend Euro) beginnend mit ttt, die Folgeraten jeweils zum Jahresende der Folgejahre bei einmonatigem Respiro und Terminverlust.

Sämtliche Kaufpreiszahlungen sind von der Käuferin direkt an die Verkäuferin auf das von dieser bekannt zu gebende Konto zu leisten....

Der gegenständliche Kaufvertrag ist mangels Unternehmereigenschaft der Verkäuferin umsatzsteuerfrei; sollte jedoch wider Erwarten die Abgabenbehörde eine Umsatzsteuerpflicht annehmen, vereinbaren die Parteien für diesen Fall eine Erhöhung des Kaufpreises um den 20%-igen Umsatzsteuerbetrag, sodass die Verkäuferin im Ergebnis wieder in den Genuss des um die Umsatzsteuer verminderten Betrages des Käuferlöses von EUR 520.000,00 gelangt.

Auf eine Verzinsung der vereinbarten Raten wird nach Rechtsbelehrung ausdrücklich verzichtet. Für den Fall des Zahlungsverzuges werden jedoch Verzugszinsen von 6 % jährlich vereinbart.

V. WERTSICHERUNG

Zur Vermeidung der Folgen einer Geldwertänderung wird zwischen den Vertragsparteien mit rein obligatorischer Wirkung die Wertsicherung der in diesem Vertragspunkt festgelegten Kaufpreisraten vereinbart.....

Die Berechnung der Wertsicherung ist Aufgabe der Käuferseite; kommt diese mit dieser Berechnung in Verzug, kann die Verkäuferseite die Berechnung auf Kosten der Käuferin vornehmen beziehungsweise vornehmen lassen.

VI. GEWÄHRLEISTUNG UND HAFTUNG

Die Verkäuferin leistet der Käuferin im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verkauf ausschließlich Gewähr dafür, dass der Vertragsgegenstand ihr unbeschränktes Fruchtgenussrecht darstellt und nicht mit Rechten Dritter belastet ist.

Der Käuferin ist der Vertragsgegenstand bekannt, insbesondere auch Lage, Beschaffenheit, Zustand, jährlich zu erwartende Erträge etc ..

Für eine bestimmte Beschaffenheit und einen bestimmten Zustand sowie für bestimmte Erträge des Vertragsobjektes leistet die Verkäuferin der Käuferin keine Gewähr.

Die Käuferin ist in Kenntnis, der in den nächsten Jahren zu tätigen Investitionen im Vertragsobjekt.

Die Verkäuferin hat der Käuferin keine ihr bekannten Risiken, Vorgänge oder Umstände, die zur Beurteilung der Vermögens- bzw. Ertragslage und dessen zukünftige Entwicklung von maßgebender Bedeutung sind, verschwiegen, vielmehr war die Käuferin bereits ab dem Stichtag dieses Vertrages in das, den Vertragsgegenstand bildende Verpachtungsgeschäft der t voll eingebunden....."

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2009 ersuchte das Finanzamt die Bw um Bekanntgabe des anteilig auf sie entfallenden Wertes des Fruchtgenusses aller erblasserischen Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile in der Katastralgemeinde T je Monat laut letztwilliger Stiftungserklärung (Notariatsakt vom uuu) von GZ. Mit Schreiben vom 5. Februar 2009 führte die Bw aus, sie habe von ihrer Tante, Frau GZ, im Erbweg das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften in T erhalten. Da ihr die Bewirtschaftung dieser Liegenschaften zu aufwendig sei, habe sie sich in weiterer Folge bemüht, dieses Fruchtgenussrecht an die GZ Privatstiftung abzutreten. Diese Stiftung habe das sonstige Vermögen von Frau Z zugestiftet erhalten. Über den Wert des Fruchtgenussrechtes sei zwei Jahre lang verhandelt worden. Sie habe nunmehr

nach langen Verhandlungen ihr Fruchtgenussrecht am abc an die GZ Privatstiftung abgetreten. Als Gesamtkaufpreis seien 520.000,00 Euro vereinbart worden.

Hie bei sei anzuführen, dass sie auf das Fruchtgenussrecht rückwirkend, das heißt ab dem Todestag von Frau GZ, verzichtet habe. Die Erträge seien daher bereits ab Todestag der Käuferin zuzurechnen.

Grundsätzlich sei daher der vereinbarte Kaufpreis für die Bewertung des Fruchtgenussrechtes zum Todestag heranzuziehen, wobei jedoch zu berücksichtigen sei, dass der Kaufpreis in Raten – und zwar erst später- zu bezahlen sei, die letzte Rate 2012. Die Kaufpreistraten seien daher abzuzinsen. Die Bw übermittelte eine Berechnung der mit 4 % abgezinsten Kaufpreistraten, woraus sich ein Barwert von € 455.000,00 ergab. Dieser Wert sei aus Sicht der Bw der Wert des Fruchtgenussrechtes zum Todestag.

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt für den Erwerb von Todes wegen nach GZ die Erbschaftssteuer in Höhe von 188.425,60 Euro fest.

Das Finanzamt führte aus, als Wert des Legates seien 52% der Summe der 3-fachen Einheitswerte der Liegenschaften in T angesetzt worden. Der kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft könne nicht höher sein als der (dreifache) Einheitswert der betreffenden Liegenschaft (VwGH 2. 3. 1972, 929/71). Bei einem eindeutig und mit einem bestimmten ziffernmäßigen Betrag festgesetzten Kaufpreis komme der Abzug von Zwischenzinsen nicht in Betracht (VwGH 18. 1. 1990, 89/16/0025).

In der dagegen eingebrachten Berufung wird ausgeführt, die Behörde gehe von einem am Datum geschlossenen Kaufvertrag aus, den sie als der Erbschaftssteuer unterliegenden Erbschafts Kauf ansehe und beschränke die Bemessungsgrundlage mit der Höhe des 3-fachen Einheitswertes ungeachtet der Tatsache, dass der Erbanfall am rrr und die Einantwortung des Fruchtgenusses bereits am nnn erfolgt seien.

Nun sei es nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH (VwGH 2. 7. 1992, 90/16/0167) ohne Bedeutung, ob ein Erbschafts Kauf oder eine Erbschaftsschenkung vor oder nach der Erbserklärung bzw. vor oder nach Einantwortung erfolgt sei. Im Anlassfall läge allerdings der Erbanfall nur 8 Tage vor der Erbschaftsschenkung, die Erbserklärung 10 Tage nach dem Erbanfall und die Einantwortung erfolgte bereits 10 Monate nach Erbanfall.

Ein am Datum abgeschlossener - im Übrigen vom Firmenbuchgericht noch nicht genehmigter - Kauf eines am rrr angefallenen Legates (Fruchtgenusses) sei infolge eines Zeitablaufes von mehr als 4 Jahren für den Wert eines Erbanfalles ohne Bedeutung, denn in den Kaufvertrag seien wirtschaftliche Überlegungen ganz anderer Art eingeflossen: dazu zählten beispielsweise

der enorme Einsatz der Bw für die Stiftung in den letzten 4 Jahren, die vergeblichen Bemühungen, Fruchtgenussberechnungen zuwege zu bringen, aber auch die Berücksichtigung erheblicher Beratungskosten.

Ein nach mehr als 4 Jahren nach Erbanfall abgeschlossener Kaufvertrag sei kein Erbschafts Kauf, auch dann nicht, wenn er aus Verrechnungsgründen auf den Tag des Erbanfalles rückbezogen sei.

Für die Bewertung des nur 10 Jahre lang zustehenden 52%igen jährlichen Ertrages sei vielmehr von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Vermacht worden seien der Bw 52% der Erträge der Grundstücke in T; dabei handle es sich im Wesentlichen um Badeteiche mit den vermieteten Ufergründen (über 200 Mieter). Sowohl einnahmeseitig als auch ausgabenseitig hätten schon zum Zeitpunkt des Erbanfalles eine Vielzahl von sachlichen, rechtlichen und organisatorischen Belastungen bestanden und würden noch bestehen, die von der Voreigentümerin – einer betagten Dame von über kkk Jahren - zu bereinigen, aus verständlichen Gründen stets hinausgeschoben worden seien.

Einnahmenseitig: Erhebliche Mietausfälle, bestrittene Betriebskosten, unklare Mietverhältnisse, behauptete Mietzinsbeschränkungen, behauptete Unkündbarkeit der Mieter trotz fehlender Mietzahlungen, Undurchführbarkeit der Delogierungen.

Ausgabenseitig: Seitens diverser aaa. - Landesbehörden aufgetragene Sanierungs- und Bauarbeiten sowie andere dringende Erhaltungsarbeiten, die aus den Einnahmen bezahlt werden müssten:

Hier seien zu nennen: Teichsanierungen (drohende Badeverbote) (bereits durchgeführt zu Kosten von EUR rd. 150.000), Kanalsanierungen (geschätzte Kosten: rd. EUR 250.000), Elektrizitätssanierungen (geschätzte Kosten: rd. EUR 200.000).

Weiters bestünden seit Erbanfall Differenzen mit einem Miteigentümer und auch Auseinandersetzungen mit dem Mitnutzungsberechtigten. Mit der GZ Privatstiftung wiederum bestünden grundsätzliche Differenzen über die Berechnung des Fruchtgenusses wegen Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung der AfA bzw. anderer Stiftungsaufwendungen.

Zur Wertermittlung des Fruchtgenußrechtes der Bw sei folgende Berechnung anzustellen:

Jährlicher Fruchtgenuß (52%)	EUR	45.000,00
gem. § 15 Abs.1 BewG, Abzinsung 5,5% zinseszinsmäßig,		
Faktor für 10 Jahre 7,53762	EUR	339.193,00

abzüglich zum Zeitpunkt des Erbanfalles bereits bestehende

- teils behördlich angeordnete Erhaltungsarbeiten:

a) Badeteichsanierung (drohendes Badeverbot), bereits durchgeführt	EUR	-150.000,00
b) Kanalsanierung (geschätzt)	EUR	-250.000,00
c) Sanierung der Stromversorgung (geschätzt)	EUR	<u>-200.000,00</u>
negativer Wert	EUR	-260. 807,00

Da jedoch zum derzeitigen Zeitpunkt durchaus ungewiss sei, welche der noch nicht durchgeführten Erhaltungsarbeiten noch in Jahren des Bestehens des Fruchtgenusses der Bw anfallen müssen, sei die Bw bereit auch aus Gründen der Prozessökonomie folgende Bewertung zu akzeptieren:

Wert des Fruchtgenusses	EUR	339.193,00
abzüglich		
Badeteichsanierung	EUR	-150.000,00
Kanalsanierungsanteil	EUR	-70.000,00
Stromsanierungsanteil	EUR	<u>-50.000,00</u>
Wert des 10-jährigen Fruchtgenusses daher	EUR	69.193,00

Die Bw beantrage daher, den angefochtenen Bescheid dahingehend zu ändern, dass das 10jährige Fruchtgenussrecht zum Erbanfallszeitpunkt mit EUR 69.193,00 wertmäßig festgesetzt werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Das Finanzamt führte aus, über das ausgesetzte Fruchtgenussrecht sei mit der Alleinerbin der Kaufvertrag vom Datum abgeschlossen worden. Punkt III. (Stichtag) dieses Kaufvertrages laute: „Das gegenständliche Fruchtgenussrecht geht mit dem Tag, mit welchem dieses der Fruchtnießerin letztwillig zugefallen ist, somit mit dem Sterbetag der GZ, das ist der rrr, auf die Käuferin über.“

Aus dieser Vertragsbestimmung gehe eindeutig hervor, dass die Vertragspartner das Fruchtgenussrecht zum Todestag mit € 520.000,00 bewertet hätten. Die in der Berufung

angeführten Belastungen und Unwägbarkeiten seien ganz offensichtlich bei der Wertermittlung des Fruchtgenussrechtes zum Stichtag Todestag mitberücksichtigt und eingerechnet worden. Im Übrigen sei nach der Judikatur des VwGH (VwGH 17. 3. 1986, 84/15/0048) bei widersprüchlichen Angaben eher den ersten Angaben Glauben zu schenken. Die Annahme, dass die erste Mitteilung die höhere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich habe, werde dadurch erhärtet, dass die zweite Mitteilung erst in Anbetracht der steuerlichen Auswirkungen erfolgt sei.

Fristgerecht wurde Vorlageantrag eingebracht.

Die Bw führt ergänzend aus, Pkt. III des Kaufvertrages bestimme bloß die Rückeinbeziehung der in der Zwischenzeit bezahlten Teilbeträge als Teilsummen des Kaufpreises. Eine weitergehende Rückwirkung dieses Punktes III. komme schon auf Grund der Rechtslage nicht in Frage, da rückwirkende Parteienvereinbarungen im Steuerrecht, ganz allgemein gesehen, nicht zu beachten seien (VwGH 18.12.1973, 0979/72; VwGH 3.5.283, 82/14/0277; VwGH 25.3.1999, 96/15/0079).

Im Übrigen bestimme § 18 ErbStG, dass für die Wertermittlung der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend sei, und nicht etwa eine 4 Jahre nachher getroffene Vereinbarung, in die wertmäßig relevante Beurteilungen aus der Zeit bis zum Abschluss dieser Vereinbarung eingeflossen seien.

Vielmehr sei der Wert gem. § 19 (1) ErbStG i Vm § 15 (1) BewG im Zeitpunkt des Todes des ein Vermächtnis anordnenden Erblassers zu bestimmen, wobei es nicht zu beanstanden sei, wenn bei Leistungen, die in ihrem Umfang schwankten, der in den letzten 3 vorhergehenden Jahren erzielte durchschnittliche Ertrag herangezogen werde (Dorazil-Taucher, ErbStG, zu § 19 RZ 7.31).

Dass dies die herrschende Lehre sei, folge auch aus dem "Wiener Verfahren 1996" aus der Anordnung der Ermittlung des Ertragswertes aus den Ergebnissen der letzten 3 Jahre *vor* dem Bewertungsstichtag.

Auf Grund welcher Ermittlungstätigkeit die Behörde zu dem Schluss komme, dass die Belastungen und Unwägbarkeiten in die Wertermittlung des Kaufvertrages schon eingeflossen seien, gebe sie nicht bekannt.

Das Ergebnis des Schlusses entspreche auch nicht den Tatsachen und sei eine unbeachtliche Zweckbehauptung der Behörde, die sich dadurch offenbar Sachverhaltsermittlungen ersparen wolle.

Das von der Behörde erwähnte Judikat, aus welchem sie erschließe, dass die erste Äußerung maßgeblich sei, beurteile einen Sachverhalt aus dem Prostituiertenmilieu, sei also ein Einzelfall, der mit der Bw nichts zu tun habe. Es gehe nicht um die Beurteilung irgendeiner zeitlichen Abfolge und auch nicht darum, ob die Kenntnis der steuerlichen Auswirkung die Berufung verursacht habe, sondern um amtswegige Ermittlung der Wahrheit (§ 115 BAO).

Bekanntlich gehe nach ständiger Ansicht der Behörde die angestrebte "Rechtsrichtigkeit der Rechtsbeständigkeit" vor. Dieser Grundsatz müsse auch gelten, wenn er sich *für* den Steuerpflichtigen auswirke.

Der Wert eines im Umfang ungewissen Fruchtgenusses sei mit jenem Betrag anzusetzen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werde, wobei vom Durchschnittsertrag der letzten vor dem Stichtag liegenden 3 Jahre auszugehen sei (Dorazil-Taucher, w.o.).

Lasten des Fruchtgenusses seien zu berücksichtigen, wenn sie am Todestag bereits bestünden (§ 18 ErbStG).

Nachträgliche Wertsteigerungen seien nicht zu berücksichtigen (Dorazil-Taucher, ErbStG § 18 RZ 2.3, VwGH 9. 9. 1988, 87/16/0123; 29. 1. 1997, 97/16/0002; VfGH 7. 10. 1978, B 213/76, SlgNF 8405).

Es gelte das Stichtagsprinzip, also der Todestag (Dorazil-Taucher, w.o., § 18 ErbStG RZ 2.4 und 2.5).

Im Übrigen gelte für die Bewertung der erste Teil des Bewertungsgesetzes, und zwar § 15 BewG, dass der Gesamtwert von Nutzungen auf bestimmte Zeit dem Barwert unter Berücksichtigung von Zinsenzinsen in Höhe von 5,5% entspreche. Aus den der Bw nunmehr vorliegenden Dokumenten und Auskünften ergebe sich ein Wert des Fruchtgenusses zum Todestag von 83.557,27 Euro, welche Berechnung die Bw ausführlich begründet. Es seien der Bw seit der Abgabe der ersten Stellungnahme in der Zwischenzeit Unterlagen, zugekommen, die aus den vorgenannten Gründen für die Ermittlung des Wertes des 10jährigen Fruchtgenusses am Nettoertrag der Vermietungen "T" die maßgeblichen Dokumente seien. Es sei der Bw auch in der Zwischenzeit erst bekannt geworden, dass die letztwillig errichtete "GZ Privatstiftung" alljährliche Kosten von rd. EUR 90.000 - EUR 120.000 verursache, die mit rd. 70% die Vermächnisse betreffe, wovon wiederum 52% von 70% auf sie entfielen. Als Last zum Todestag seien daher für die Bw mindestens 52% von EUR 63.000 (70%), somit EUR 32.760 p.a., zu berücksichtigen.

Schließlich seien vor dem Tode der Vermächtnisgeberin wegen Streitigkeiten mit einem Miteigentümer 20 Jahre lang alle wesentlichen Instandhaltungs- und Sanierungsarbeiten, die gemeinsam zu tragen gewesen wären, aufgeschoben worden. Nunmehr müssten die "GZ Privatstiftung" und damit die Bw als eine von zwei Vermächtnisnehmern innerhalb der Laufzeit des Vermächtnisses diverse Arbeiten zu Lasten des Vermächtnisses durchgeführt werden, um ein Badeverbot, Nutzungsverbot aus Sicherheitsgründen bzw. wegen Nichterfüllung von Auflagen des Naturschutzes zu verhindern. Die vermieteten Anlagen seien bereits zum Zeitpunkt des Todes der Vermächtnisgeberin völlig verrottet gewesen.

Der Wert des Fruchtgenussrechtes belaufe sich somit auf Grund der neu hervorgekommenen Unterlagen auf 83.557,27 Euro.

Die Bw beantrage daher in Änderung ihres Berufungsantrages vom 30. 6. 2009 den angefochtenen Bescheid dahingehend zu ändern, dass das 10jährige Fruchtgenussrecht zum Todestag der Vermächtnisgeberin (rrr) mit EUR 83.557,27 festgesetzt werde.

Weiters beantrage die Bw, den angefochtenen Bescheid bzw. die angefochtene Berufungsvorentscheidung vom 6. 7. 2009 im Sinne des obigen Antrages im Wege einer 2. positiven Berufungsvorentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftssteuer von einer Bemessungsgrundlage von EUR 83.557,27 festgesetzt werde.

Ferner beantrage die Bw für den Fall der Nichterlassung einer positiven 2. Berufungsvorentscheidung die Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz sowie gem. § 284 (1) BAO die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und gem. § 282 (1) BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Vorhalt vom 14. November 2012 hat die h. o. Behörde die Amtspartei um Stellungnahme zu den ergänzenden Berufungsvorbringen ersucht.

Das Finanzamt hat hie zu folgende Stellungnahme abgegeben:

„Mit Erklärung, eingelangt im Notariat Mag. am eee, hat Frau Bw das für sie in der letztwilligen Stiftungserklärung vom uuu ausgesetzte Legat angenommen. Als Legat vermachte die Erblasserin GZ ihrer Nichte Bw zu 52 % den Fruchtgenuss, befristet auf die Dauer von 10 Jahren, gerechnet vom Tag des Ablebens der Erblasserin, an allen erbl. Liegenschaften der KG T.

Mit Kaufvertrag vom Datum hat Frau Bw dieses Fruchtgenussrecht an die GZ Privatstiftung um den Kaufpreis von EUR 520.000,00 verkauft. Laut Punkt II dieses Vertrages ist Kaufgegenstand das anteilige Fruchtgenussvermögen, welches zufolge Ausübung des

Fruchtgenussrechtes innerhalb der 10 Jahre erzielt werden könnte, mit allen Rechten und Pflichten, Titeln und Ansprüchen zum vereinbarten Stichtag rrr.

Mit Schreiben vom ddd an das Finanzamt xy in Wien, nun Finanzamt xyz, teilte die Bw dem Finanzamt mit, dass dieser Wert aus ihrer Sicht der Wert des Fruchtgenussrechtes zum Todestag sei.

Sämtliche Einwendungen in der Berufung (es wurde weder ein Erbschafts Kauf noch eine Erbschaftsschenkung der Erbschaftssteuer unterzogen) können zu keinem anderen Spruch führen.

Der Erbschaftssteuer wurde der Wert des Fruchtgenusses zum Stichtag Todestag unterzogen (dieser Wert manifestiert sich eindeutig aus dem o.a. Kaufvertrag und dem Schreiben der Bw). Da der Wert des Fruchtgenusses nicht höher sein kann als der Wert der Sache selbst, kann als Bemessungsgrundlage maximal der 3-fache Einheitswert angesetzt werden. Da durch ein konkretes Rechtsgeschäft der Wert des Fruchtgenusses bekannt ist, erübrigt es sich, auf die Ausführungen der Bw hinsichtlich der Einnahmen und voraussichtlichen Ausgaben näher einzugehen.

Die Bewertung war zum Stichtag Todestag vorzunehmen.

Welche Instandhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen der Erwerber des Fruchtgenussrechtes nun tatsächlich durchführt, hat auf die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld durchgeführte Bewertung keinen Einfluss.

Das Finanzamt beantragt weiterhin, die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Mit Schreiben vom 9. 4. 2013 hat die Bw eine Ergänzung der Berufung bzw. des Vorlageantrages eingebracht und weitere Unterlagen vorgelegt. Die Bw wendet ein, seit Berufungserhebung seien mehr als 3 Jahre verstrichen und inzwischen seien rund 70 % der zum Todestag der Erblasserin bestandenen Sanierungserfordernisse durchgeführt worden. Im Einzelnen handle es sich dabei um Teichsanierung (147.732,87 Euro), Kanalsanierung (405.556,47 Euro), Planungsarbeiten (32.604,88 Euro), Elektriksanieung, teilw. durchgeführt, (85.482,96 Euro) und Asphaltierungsarbeiten (54.290,00 Euro). Noch durchzuführen seien Elektriksanieung Teich 3 (85.000,00 Euro), Asphaltierungsarbeiten Teich 2 und 3 (55.000,00 Euro), Wegeasphaltierung wg. Staubentwicklung (250.000,00 Euro), in Summe somit 1.115.667,18 Euro, wovon 580.146,94 (52%) auf die Bw entfielen.

Stelle man diese Kosten dem von der Finanzbehörde angenommenen Wert des Fruchtgenusses von 520.000,00 Euro gegenüber und berücksichtige man die festgesetzte Steuer von 188.425,60 Euro, so ergebe sich durch das „Erbe“ ein Verlust von 248.572,54

Euro. Auch wäre dieser Betrag von 520.000,00 Euro auf den Todestag nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes für 4 Jahre abzuzinsen gewesen. Da dies unterblieben sei unterbleibe auch die Abzinsung für durchschnittlich 3 Jahre der Kosten der Sanierungsarbeiten. Richtigerweise hätte man von den Berechnungen aus den Einkommensteuererklärungen der Erblasserin aus den letzten Jahren vor ihrem Ableben ausgehen müssen und auch die Werterhöhungen in den 4 Jahren zwischen Tod und Kaufvertragsabschluss – vor allem verursacht durch die Besänftigung der 260 Mieter an den Teichen, Betriebskostenstreitbeilegungen, erfolgreiche Anwendung des Badeverbotes und Entgiftung der Atmosphäre - zu berücksichtigen gehabt. Die Nebenabreden des Kaufvertrages über den Stichtag für die Übergabe und Verrechnung sowie Gewährleistung würden vom Finanzamt als Motive für die Preisermittlung missverstanden. Bei sorgfältiger Sachverhaltsermittlung hätte sich folgende Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage ergeben:

Jährliche Rente für 10 Jahre, Euro	Euro 870.855,64
115.534,87 x 5,5 % Tab IV 7,5376	
Für durchschnittlich 3 Jahre abgezinst	- Euro 494.053,14
Sanierungsaufwendungen, Tab II 0,8516	
Beratungskosten bezügl.	- <u>Euro 50.000,00</u>
Fruchtgenussvermächtnis	
Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage daher	Euro 326.802,50

Der Berufungsantrag werde daher dahingehend geändert, diesen Betrag der Bemessung zu Grunde zu legen.

Die am 22. April 2013 durchgeführte Berufungsverhandlung brachte folgendes Ergebnis:

Der Parteienvertreter (PV) wendet ein, er wolle die Berufungsergänzung ausdehnen. Der Kaufvertrag und die Kaufsumme hätten mit der Erbschaft nichts zu tun gehabt. Der Rechtsanwalt habe bekanntgegeben, dass der Verhandlungszeitraum von mmm gedauert habe. Ohne die Bw. wäre die Stiftung "zusammengebrochen". Die Anlage sei äußerst sanierungsbedürftig gewesen, seit 20 Jahren sei "nichts" gemacht worden. Unter Punkt III des Kaufvertrages gehe der Fruchtgenuss mit dem Stichtag Todestag über. Das habe aber nichts mit dem Kaufpreis zu tun, das sei bloß ein vereinbarter Stichtag. Das gleiche gelte für die Gewährleistungsansprüche. Das Fruchtgenussrecht sei bereits 4 Jahre lang gelaufen, man habe sich daher bei dem Ansatz des Kaufpreises gefragt, wie viel die Bw. für die letzten 6 Jahre erhalten würde. Die Sanierungskosten würden mittlerweile ca. 490.000 Euro betragen (bereits abgezinst, 725.000,00 Euro seien bereits nachgewiesen worden, es kämen noch mindestens 350.000,00 Euro dazu) und es seien erst 2 Teiche von insgesamt 4 fertiggestellt.

Es handle sich um Badeteiche, die ehemals Ziegelteiche gewesen seien und die nun begrünt würden um die Umgebung als Wochenenddomizil bewohnbar zu machen. Es gebe 262 Mieter an diesen 4 Teichen, alles Privatmieter, es sei keine Wohnungsgesellschaft dazwischengeschaltet. Genaugenommen handle es sich um eine Wohnwagensiedlung, die auf Dauer vermietet sei. Man könne erbschaftssteuerlich einen 4 Jahre nach dem Todestag vereinbarten Kaufvertrag nicht auf den Stichtag Todestag rückbeziehen. Weiters könne man nicht die Mieteinkünfte der Bw. aufgrund des Fruchtgenussrechtes noch zusätzlich der Einkommensteuer unterziehen. Müsste die Bw. beide Steuern zahlen, hätte die Bw. einen überschuldeten Fruchtgenuss angenommen.

Dr. sei nur der Rechtsanwalt für den Kaufvertrag gewesen. Man sei von einem Gesamtkaufpreis von 1 Mio. ausgegangen, und habe 52% genommen; so sei man auf die 520.000 Euro Kaufpreis im Kaufvertrag gekommen. Dazu seien enorme Beratungskosten aufgelaufen. Das sei im Bescheid nicht berücksichtigt. Die Stiftung sei ein "Kostenproduzent". Eine steuerliche Rückwirkung gebe es nicht und es sei denkunmöglich, dass sowohl Einkommensteuer als auch Erbschaftssteuer anfele. Der PV verweist dazu auf VfGH 6.12.1990, B 783/89. Der PV beantragt, noch weitere Stiftungskosten in Höhe von 50.000 Euro abzuziehen und von einer Bemessungsgrundlage von ca. 280.000 Euro auszugehen. Der PV legt die Honorarnote von Dr. vor.

Der PV schlägt als Alternative vor, den Kaufvertrag lediglich zurück zu projizieren, womit man auf 45.000,00 Euro pro Jahr komme (520.000 Euro durch 7 dividiert), davon seien dann noch die Kosten abzuziehen. Das ergäbe eine Berechnungsgrundlage von 280.000,00 Euro. Bei den bei der Einkommensteuer angegebenen 58.000 Euro Erträgen für das Jahr 2006 habe man die Sanierungsaufwendungen noch nicht berücksichtigt. Nur die Teichsanierung in Höhe von 147.000,00 Euro sei schon gemacht gewesen.

Die Amtspartei stellt fest, dass das Legat in einer Nutzung bestehe, die nach § 17 BewG 1955 mit dem ortsüblichen Mittelpreis zu bewerten wäre. Das Finanzamt (FA) habe im Vorhalteverfahren versucht, den Wert zu ermitteln. Als Antwort auf den Vorhalt sei der Kaufvertrag vorgelegt und gesagt worden, das sei der Wert des Fruchtgenusses zum Stichtag Todestag. Das stehe auch so im Kaufvertrag, dass der Fruchtgenuss mit allen Rechten und Pflichten auf die Käuferin übergehe. Damit sei letztendlich die Stiftung mit den Sanierungskosten belastet. Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung sei für die Erbschaftssteuer unbeachtlich. In den 280.000,00 Euro Berechnungsgrundlage wären bereits Kosten enthalten, die die Käuferin träfen und nicht mehr die Verkäuferin, also die Bw. Der PV nimmt hiezu Stellung, dass er den Vorhalt nicht kenne, sondern nur wisse, dass es ihn gebe. Das FA hätte den Kaufpreis nicht heranziehen dürfen. Aus den Einkommensteuererklärungen

gehe hervor, was die Teiche zu Lebzeiten der Erblasserin abgeworfen hätten, nämlich ungefähr 226.000,00 Euro, davon 52%, das seien 115.000,00 Euro. Das FA hätte eine amtswegige Wahrheitssuche durchzuführen gehabt. Die Amtspartei stimmt zu, der Bw Kopien des Vorhaltes und der Beantwortung in Kopie auszuhändigen.

Die Referentin macht den Vorschlag, 52% von 147.732,87, d.s. 76.821,09 für die verpflichtende Teichsanierung, die bereits vor dem Todestag aufgetragen wurde (uu) von 390.671,33 Euro abzuziehen. Das ergäbe eine Berechnungsgrundlage von 313.178,91 Euro. Die Amtspartei führt hie zu aus, dass in die 520.000,00 Euro (Anm.: Kaufpreis lt. Kaufvertrag) diese Auflage miteinbezogen worden sei, da der Kaufpreis ansonsten vermutlich höher gewesen wäre. Das ergebe sich aus den von der Bw vorgelegten Unterlagen. Der PV spricht sich dagegen aus, den Kaufvertrag rück zu beziehen. Es wird jedoch Einigung über folgendes Berechnungsergebnis erzielt:

520.000,00 Euro abzüglich 76.821,09 Euro = 443.178,91 Euro x Barwertfaktor 7,512910 = 332.956,32 Euro abzüglich 440 Euro (§ 14 Abs. 1 ErbStG) x 36% (§ 8 Abs. 1 ErbStG) ergibt eine Steuer von 119.705,76 Euro. Die Amtspartei ersucht um teilweise Stattgabe im Sinne dieses Vorschlages. Die Bw schließt sich dem Vorschlag des Finanzamtes an und ist mit der Bemessungsgrundlage von 332.516,00 einverstanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorab ist festzuhalten, dass das Finanzamt keine Steuerfestsetzung für den Kaufvertrag vom Datum mit der GZ Privatstiftung vorgenommen hat, sondern für den Erwerb des Legates durch Frau Bw im Zuge des Erwerbes von Todes wegen nach Frau GZ. Das Finanzamt führt in seiner Stellungnahme zutreffend aus, *„es wurde weder ein Erbschafts Kauf noch eine Erbschaftsschenkung der Erbschaftssteuer unterzogen“*. Auf den Kaufvertrag wurde lediglich im Zuge der Begründung der Bewertung des Fruchtgenussrechtes verwiesen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) in der im Berufungsfall maßgebenden Fassung vor der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof, BGBl. I 2007/9 ab 1. 8. 2008, unterlag der Erbschaftssteuer der Erwerb von Todes wegen.

Gemäß § 12 ErbStG entsteht die Steuerschuld – von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen - mit dem Tode des Erblassers. Die mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen nicht mehr beseitigt werden (vgl. VwGH 25. 3. 1999, 96/15/0079 und VwGH 25. 5. 2000, 2000/16/0066 – 0071 in UFS 5. 6. 2007, RV/0392-G/04).

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Wertermittlung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Rechte auf wiederkehrende Leistungen sind nach den Vorschriften der §§ 15 und 16 BewG zu bewerten.

Allerdings kann nach Auffassung des VwGH der Wert des Nutzungsrechtes nicht größer sein als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst (VwGH 17.5.2001, 98/16/0311 und VwGH 19.9.2001, 2001/16/0100 in UFS 5. 6. 2007, RV/0392-G/04).

Im vorliegenden Fall hat die Berufungswerberin das ihr ausgesetzte Legat angenommen. Damit ist für diesen Erwerb von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode der Erblasserin entstanden.

Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, hat die Bw mit Schreiben vom 5. 2. 2009 bekanntgegeben, dass der vereinbarte Kaufpreis für die Bewertung des Fruchtgenussrechtes zum Todestag heranzuziehen sei. Die Bw führt weiter aus, dass jedoch zu berücksichtigen sei, dass der Kaufpreis in Raten entrichtet werde. Im gleichen Schreiben hat die Bw auch festgestellt, dass mit der Stiftung über den Wert des Fruchtgenussrechtes „lange (zwei Jahre)“ verhandelt worden sei. Es kann daher grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass hier nach einem längeren Entscheidungsfindungsprozess unter Berücksichtigung aller zum Todestag bekannten Umstände eine wohlüberlegte Bewertung vorgenommen worden ist, an deren Richtigkeit zu zweifeln kein Grund bestanden hat. Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es davon ausgegangen ist, dass die in der Berufung angeführten Belastungen bei der Wertermittlung des Fruchtgenussrechtes zum Stichtag Todestag Berücksichtigung gefunden haben, zumal zum Zeitpunkt des Erbanfalles bereits bestehende, teils behördlich angeordnete, teils bereits durchgeführte Erhaltungsarbeiten offensichtlich bereits bekannt gewesen sind, insbesondere als in Punkt III. des Kaufvertrages ausgeführt wird:

„.....Die Käuferin ist in Kenntnis, der in den nächsten Jahren zu tätigen Investitionen im Vertragsobjekt.

Die Verkäuferin hat der Käuferin keine ihr bekannten Risiken, Vorgänge oder Umstände, die zur Beurteilung der Vermögens- bzw. Ertragslage und dessen zukünftige Entwicklung von maßgebender Bedeutung sind, verschwiegen, vielmehr war die Käuferin bereits ab dem Stichtag dieses Vertrages in das, den Vertragsgegenstand bildende Verpachtungsgeschäft der Teichanlagen voll eingebunden...."

Finanzielle Auswirkungen die durch Differenzen mit einem Miteigentümer und Auseinandersetzungen mit dem Mitnutzungsberechtigten nach dem Todestag entstanden sind, können ohnedies keine Berücksichtigung finden, da als Bewertungsstichtag der Todestag anzunehmen ist.

Hinsichtlich des Berufungsbegehrens um Abzinsung des „Kaufpreises“ laut Kaufvertrag hat das Finanzamt in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 18. 1. 1990, 89/16/0025, ergangen zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, ausgeführt habe, dass es bei einem eindeutig und mit einem bestimmten ziffernmäßigen Betrag festgesetzten – längerfristig in Raten zu tilgenden oder mit längerfristig hinausgeschobenem Zahlungstermin vereinbarten – Kaufpreis keine Bewertungsfrage gebe, womit der Abzug von Zwischenzinsen nicht in Betracht komme.

Dazu ist zu sagen, dass das Finanzamt der Bemessung keinen „Kaufpreis“ zu Grunde gelegt hat, sondern lediglich diesen als „Kaufpreis“ in einem Rechtsgeschäft ausgewiesenen Betrag entsprechend den Angaben der Bw als „(Bar)wert“ des Fruchtgenussrechtes zum Todestag dem dreifachen Einheitswert der mit dem Fruchtgenuss belasteten Liegenschaften gegenüber gestellt hat. Insofern kann eine Abzinsung Platz greifen.

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftssteuer wurde vom Finanzamt das Dreifache des jeweiligen Einheitswert(-anteiles) der Liegenschaften herangezogen, da dieser geringer sei als der vereinbarte Kaufpreis und wie oben ausgeführt, der Wert des Nutzungsrechtes nicht größer sein kann, als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst.

Der Bw kann jedoch insofern gefolgt werden, als der (vier Jahre später entrichtete) Kaufpreis nicht zwingend den Wert der Liegenschaften zum Todestag widerspiegeln muss, da – wie sich im Zuge der Berufungsverhandlung ergeben hat - in den Kaufpreis auch andere Kostenbestandteile wie etwa Beratungskosten oder eine allfällige Vertragsabschlussprämie einfließen können. Darüber hinaus haben die Liegenschaften zwischen Todestag und Kaufvertragsabschluss offensichtlich eine Wertsteigerung durch den Einsatz der Bw zur Abwendung wirtschaftlichen Schadens erfahren, wie vom Parteienvertreter argumentiert wird.

Hinsichtlich der Kosten der Teichsanierung ist zu sagen, dass jene - bereits vor dem Todestag behördlich verpflichtend aufgetragenen - Sanierungsmaßnahmen der Grundwasserteiche, welche die Erblasserin nicht durchgeführt hat, hinsichtlich der Bewertung der Liegenschaften berücksichtigt werden. Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Wert laut Kaufvertrag	520.000,00 Euro
-----------------------	-----------------

Teichsanierung (52% von 147.732,87)	- <u>76.821,09 Euro</u>
	443.178,91 Euro
x Barwertfaktor 7,512910	332.956,32 Euro
§ 14 Abs. 1 Z 2 ErbStG	- <u>440,00 Euro</u>
	332.516,32 Euro
332.516,00 (gerundet gem. § 28 ErbStG) x	119.705,76 Euro
36% gem. § 8 Abs. 1 ErbStG	

Der Berufung war somit teilweise statt zu geben.

Wien, am 10. Mai 2013