

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Dr. Erich Moser, Schwarzenbergsiedlung 114, 8850 Murau, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Oktober 2013, ErfNr. 123, betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 35.107,24 € festgesetzt zuzüglich einer Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von 4.403,80 €, gesamt mit 39.511,04 €.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 9. März 2006 übertrug Herr W. die ihm allein gehörige Liegenschaft EZ XX an seinen Neffen, den Beschwerdeführer (Bf.), auf den Todesfall. Als Gegenleistung wurde unter Punkt 4. Folgendes vereinbart:

"Bereits unter Lebenden hat Bf. dem W die nachfolgend angeführten Gegenleistungen erbracht bzw. weiterhin zu erbringen:

a.) Bf. hat dem W Darlehen in der Höhe von EUR 56.000,-- gewährt. Die Darlehensvaluta wurde an W bereits lange vor dem Abschluss des vorliegenden Vertrages ausbezahlt. Als Folge der Übergabe auf den Todesfall gemäß diesem Vertrag sind W bzw dessen Rechtsnachfolger nicht weiter verpflichtet, dem Bf. den Darlehensbetrag zurück zu zahlen. Die Darlehensrückzahlungsverpflichtung wird dem W somit endgültig erlassen, dies mit Wirksamkeit ab allseitiger Vertragsunterfertigung.

b.) Ab dem Stichtag 9.3.2006, übernimmt Bf. weiters die Tragung aller verbrauchsunabhängigen Kosten für die Liegenschaft EZ XX und dem darauf errichteten Haus 11. Alle verbrauchsabhängigen Kosten - darunter fallen die verbrauchsabhängigen

Betriebskosten (es gilt der Betriebskostenbegriff des MRG), die Heiz- und Stromkosten trägt weiterhin W. Die Substanzerhaltungslast, ausgehend vom Zustand, der sich im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung bietet und der in dieser Form erhalten werden muss, übernimmt zur Gänze Bf....."

Der Vertrag wurde am 5. Juli 2006 dem Finanzamt zur Anzeige gebracht. Mit 7. August 2008 erfolgte die Mitteilung, dass der Übergeber am 29. April 2008 verstorben ist. Ausgehend von dem in der Niederschrift des Verlassenschaftsverfahrens bekanntgegebenen dreifachen Einheitswert von 13.324,83 € sah das Finanzamt eine rein entgeltliche Übergabe vorliegen und setzte mit Bescheid vom 12. September 2008 Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.960 € fest, wobei es von einer alleinigen Gegenleistung von 56.000 € ausging.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2013 wurde vom Vertreter des Bf. dem Finanzamt bekanntgegeben, dass der Erwerbsvorgang mittels Abgabenerklärung angezeigt wurde. Darin wurden noch folgende Informationen abgegeben: 1.) Die Wohnnutzfläche der übergebenen Liegenschaft, für die der Bf. die verbrauchsunabhängigen Kosten bis 29. 4. 2008 bezahlen musste, habe ein Ausmaß von 65 m². 2.) Die verbrauchsunabhängigen Kosten für diese Wohn- Nutzfläche würden 2,50 € pro m² und Monat, also 162,50 € pro Monat betragen. 3.) Im Zusammenhang mit der Substanzerhaltung habe der Bf. im Zeitraum 9.3.2006 bis 29.4.2008 keine Aufwendungen getätigt.

Tatsächlich wurde der Erwerbsvorgang aber selbst berechnet und - ausgehend von einem dreifachen Einheitswert von 183.353 € - eine Grunderwerbsteuer von 6.417,36 € ermittelt. Daran erkannte das Finanzamt, dass der im Verlassenschaftsverfahren bekannt gegebene Einheitswert nicht den Tatsachen entsprach und wurde der Erwerbsvorgang neu beurteilt. Im Zuge dessen wurde die unrichtige Selbstberechnung mit Bescheid vom 24. Oktober 2013 behoben und mit Bescheid gleichen Datums ein Erbschaftssteuerbescheid über 39.993 € erlassen, der die Gegenleistung von 56.000 € vom dreifachen Einheitswert in Höhe von 183.353 € in Abzug brachte.

Gegen den Erbschaftssteuerbescheid wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass neben dem Erlass der Darlehensschuld von 56.000 € noch weitere Gegenleistungen in Höhe von 5.275,54 € und 26.600 € in Ansatz zu bringen seien. Der Bf. habe 734,39 € jährlich an verbrauchsunabhängigen Kosten zu tragen gehabt, die nach dem Berechnungsprogramm zur Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen bei einem Bewertungsstichtag des Abschlusses des Übergabevertrages (di 9.3.2006) zu einem Gegenleistungswert von 5.275,54 € führen würden. Ebenso sei die übernommene Substanzerhaltungslast zu berücksichtigen. Diese würde nach einem vorgelegten Gutachten eines gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Baumeisterarbeiten und Liegenschaftsschätzung jährlich 2.675 € und kapitalisiert mit 3% auf 12 Jahre 26.600 € betragen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2013 wurden Kosten von 734,39 € als weitere Gegenleistung zum Abzug zugelassen. Die "Sanierungskosten" wurden mit der Begründung nicht anerkannt, dass kein Nachweis erbracht worden sei. Gegen diese Erledigung wurde unter Zitierung eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.2.1994, 93/16/0126) der Vorlageantrag eingebracht.

Über die Berufung/Beschwerde wurde erwogen:

Nach der Rechtslage vor dem 1. August 2008 unterlagen Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 des noch auf den gegenständlichen Fall anzuwendenden Erbschaftssteuergesetzes 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall, sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden.

Die Steuerschuld entsteht nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Gemäß § 18 ErbStG 1955 ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Abs. 2 legt fest, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach § 20 Abs. 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Der im ersten Teil des Bewertungsgesetzes unter dem Titel "Allgemeine Bewertungsvorschriften" enthaltene allgemeine Bewertungsmaßstab des § 10 Abs. 1 BewG 1955 lautet: "Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen."

§ 16 Abs. 1 BewG 1955 lautet: "Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden."

Unstrittig ist, dass der gegenständliche Erwerbsvorgang mit seinem entgeltlichen Teil der Grunderwerbsteuer und mit seinem unentgeltlichen Teil der Erbschaftssteuer unterliegt. Strittig ist die Bewertung der Gegenleistungen und somit der Umfang der Bereicherung des Bf.

Der Übergeber ist am 29. April 2008 verstorben. Zu diesem Zeitpunkt entstand nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 die Erbschaftssteuerschuld und ist zu diesem Stichtag nach § 18 ErbStG 1955 die Bewertung vorzunehmen (VwGH 19.5.1988, 86/16/0203; VwGH 27.9.1995, 95/16/0138; VwGH 29.1.1997, 97/16/0002; VwGH 7.9.2006, 2006/16/0035). Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt damit das Stichtagsprinzip (Fellner, Kommentar, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 18 Rz 1a ff.). Die Wertermittlung umfasst sowohl die Feststellung des Umfangs (§ 20 ErbStG) als auch die Bewertung des angefallenen Vermögens, sodass auch nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden können (VwGH 7.9.2006, 2006/16/0035). Der jeweilig anzuwendende Bewertungsmaßstab ergibt sich aus § 19 ErbStG 1955. Grundsätzlich sind daher für die Bewertung der Wirtschaftsgüter im Bereich des ErbStG die Bestimmungen der §§ 2 bis 17 BewG anzuwenden.

Im gegenständlichen Fall ist zu prüfen, wie lebenslängliche Leistungen, die zum Stichtag Todestag **bereits erbracht** waren, zu bewerten sind.

Die mit Übergabsvertrag auf den Todestag übergebene Liegenschaft geht mit dem Todestag des Übergebers (di 29. April 2008) auf den Erwerber über. Zu diesem Zeitpunkt entsteht gemäß § 12 ErbStG auch die Steuerschuld für die Erbschaftssteuer. Die im Übergabsvertrag auf den Todesfall ausbedungenen lebenslänglichen Leistungen wurden vom Übernehmer jedoch noch zu Lebzeiten des Übergebers erbracht. Eine Kapitalisierung nach § 16 BewG kommt nicht in Frage, da dieser Bewertungsmaßstab für **in Zukunft zu erbringende Leistungen** ist und nicht für bereits erbrachte Leistungen. Für die Berechnung der Erbschaftssteuer sind daher diese bereits erbrachten Leistungen mit dem gemeinen Wert anzusetzen (vgl. UFS 24.4.2006, RV/0042-W/06; UFS 7.3.2008, RV/1333-W/06; UFS 10.3.2009, RV/0735-G/07).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die vom Bf. erbrachten Leistungen für die Erhebung der Erbschaftssteuer - entgegen der Meinung des Bf. - nicht nach den Vorschriften des § 16 BewG 1955 zu bewerten sind, sondern dass die tatsächlich erbrachten Leistungen abzuziehen sind. Insofern kann auch das Gutachten des Bausachverständigen, das bei der Bewertung **vom Tag des Vertragsabschlusses ausging** (di 9.3.2006), den Instandhaltungsaufwand mit 2.675 € jährlich einschätzte und nach Kapitalisierung die Substanzerhaltungslast mit 26.600 € feststellte, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen.

Auch aus dem vom Bf. im Vorlageantrag zitierten VwGH-Erkenntnis (VwGH 17.2.1994, 93/16/0126) lässt sich für den Standpunkt des Bf. nichts gewinnen, da ein gänzlich anderer Sachverhalt entscheidungsgegenständlich war (Schenkung unter Lebenden). In diesem Fall ging es zudem grundsätzlich um die Frage, ob eine gemischte Schenkung vorliegt und damit für den entgeltlichen Teil des Rechtsgeschäftes keine Gebührenpflicht besteht (Fellner, w.o., § 1 Rz 23, § 3 Rz 50a). Im zitierten Erkenntnis nimmt der Verwaltungsgerichtshof einen Vergleich der Leistungen vor, der nach den Verkehrswerten bzw. gemeinen Werten zu erfolgen hat (Fellner, w.o., § 3 Rz 51b) und trifft hinsichtlich der Bewertung der Schenkung zum Schenkungsstichtag keine weiteren Aussagen. Dass im

hier zu beurteilenden Fall eine gemischte Schenkung vorliegt, ist allerdings nicht strittig (siehe Vorlageantrag und Punkt 2 des Übergabsvertrages).

Der Bf. gab im Schreiben vom 31. Juli 2013 bekannt, im Zeitraum zwischen dem 9.3.2006 (Vertragsdatum) und dem 29.4.2008 (Todestag=Bewertungszeitpunkt) keine Aufwendungen im Zusammenhang mit der Substanzerhaltung getätigt zu haben, weshalb zum Stichtag auch keine Abzugsmöglichkeit besteht. Nach dem Stichtag hat er allfällige Substanzerhaltungskosten aufgrund seines Eigentumsrechtes zu tragen.

Im Zusammenhang mit den verbrauchsunabhängigen Kosten anerkannte das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung nachgewiesene Aufwendungen für lediglich ein Jahr. Da der gegenständliche Zeitraum allerdings 25 Monate umfasst, war die Bemessungsgrundlage um 1.530 € (25 x 61,20 €) zu reduzieren.

Die Berechnung der Erbschaftssteuer ergibt daher Folgendes:

3-facher Einheitswert	183.353 €
- Schulderrass Darlehen	- 56.000 €
- verbrauchsunabhg. Kosten	- 1.530 €
Bemessungsgrundlage	125.823 €
- Freibetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG	- 440 €
Steuerpflichtiger Erwerb	125.383 €

§ 8 Abs. 1 ErbStG; Stkl. IV	28 % v. 125.383 €	35.107,24 €
+ § 8 Abs. 4 ErbStG	3,5 % v. 125.823 €	+ 4.403,80 €
Erbschaftssteuer		39.511,04 €

Der Berufung/Beschwerde war daher aufgrund der dargestellten Rechts- und Sachlage nur teilweise stattzugeben und der Erbschaftssteuerbescheid abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Frage des Zeitpunktes der Wertermittlung ist nach Gesetz und der oben zitierten

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig geklärt, weshalb eine Revision als nicht zulässig erklärt wurde.

Graz, am 11. Dezember 2015