

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 28.10.2008, betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Laut Niederschrift vom 13.11.2007 im Verlassenschaftsverfahren nach dem am 15.2.2007 verstorbenen X verfügte der Erblasser, dass seine *Lebensgefährtin* Frau XX (in der Folge auch Beschwerdeführerin genannt) ein lebenslangliches *Fruchtgenussrecht* gem. den Bestimmungen des § 509 ABGB auf der Liegenschaft EZ c als *Legat* erhalten soll. Die Legatarin nahm das ihr ausgesetzte *Legat* an. Dieses *Fruchtgenussrecht* wurde vom Sachverständigen im Verlassenschaftsverfahren mit einem Barwert von 153.200 Euro bewertet. Für diese als gemischt genutztes Grundstück eingestufte Liegenschaft wurde vom Lagefinanzamt ein Einheitswert von 17.659,50 € festgestellt.

Mit Bescheid vom 28. Oktober 2008 schrieb das Finanzamt für diesen Erwerb von Todes wegen der Legatarin Erbschaftssteuer in Höhe von 11.630,96 € unter Zugrundelegung des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft in Höhe von 52.978,50 € vor.

In der dagegen eingebrachten Berufung wendete die Beschwerdeführerin ein, dass das von ihr erworbene Fruchtgenussrecht wertlos sei. Bereits im Verlassverfahren habe sie Zweifel an der Bewertung der Liegenschaft gehabt. Um die Wohnung beziehen zu können, seien Investitionen in Höhe von Euro 20.000 notwendig gewesen. Der Versuch, das im Erdgeschoss befindliche Wirtshaus zu vermieten, sei erfolglos geblieben. Durch die schadhafte Fenster seien hohe Ölrechnungen die Folge gewesen. Wegen dieser Erbschaft sei ihre Zukunft in finanzieller Hinsicht gefährdet.

Am 28. November 2008 wurde ein von der Beschwerdeführerin in Auftrag gegebenes Sachverständigengutachten über die Bewertung des Fruchtgenussrechtes erstellt. In diesem Gutachten wurde das Fruchtgenussrecht als wertlos bezeichnet. Die Bewertung des Fruchtgenussrechtes des Sachverständigen Mag. basiere auf der falschen Überlegung, dass die Fruchtgenussberechtigte keine Instandhaltungskosten zu tragen habe. Diese seien im gegenständlichen Fall jedoch sehr hoch.

Mit Vorhalt vom 11. Dezember 2008 wurde die Beschwerdeführerin vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass die Bewertung des als Legat eingeräumten Fruchtgenussrechtes nur im Einvernehmen mit den Erben vorgenommen werden könne. Es erscheine nicht zweckmäßig, ein wertloses Recht anzunehmen. Die Beschwerdeführerin wurde aufgefordert, eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Bewertung des Fruchtgenussrechtes vorzulegen.

Mit BVE vom 28. August 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der Erblasser habe der Beschwerdeführerin in seinem Testament ein Wohn- und Nutzungsrecht eingeräumt. Nicht nur die Wohnnutzfläche sondern auch andere Nutzflächen seien daher in die Bewertung einzubeziehen. Diese habe trotz Aufforderung keinen Wert pro m<sup>2</sup> bekannt gegeben. Das Fruchtgenussrecht in dem von ihr beauftragten Gutachten sei als wertlos bezeichnet worden. Die Garage und die Außenanlagen seien mit einem Pauschalbetrag angesetzt worden. Ein Vergleich der Werte könne nicht durchgeführt werden, da in dem von ihr beauftragten Gutachten ein Fruchtgenussrecht bewertet worden wäre.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag verteidigt die Beschwerdeführerin die Aussagen, die in dem von ihr nach dem Tode des Erblassers beauftragten Gutachten zu finden sind. Ein Fruchtgenussrecht in einem wertlosen Haus könne keinen Wert haben. Die von Mag. erstellten Werte seien viel zu hoch und seien durch falsche Befundaufnahme, durch Außerachtlassung sämtlicher Mängel und Schäden am Haus und durch Nichtbefolgung der Vorschriften des Liegenschaftsbewertungsgesetzes entstanden.

Mit Vorhalt vom 30. April 2014 wurde vom UFS um Bekanntgabe der tatsächlichen Wohnnutzfläche und der Bewertungsgrundlagen für das Fruchtgenussrecht gebeten. In Beantwortung dieses Schreibens teilte die Beschwerdeführerin mit, dass lediglich die Angaben laut dem von ihr beauftragten Gutachten betreffend die Nutzflächen stimmen würden. Die Ausgaben für die erforderlichen Adaptierungsarbeiten würden 120.000 € betragen, wovon 26.000 Euro bereits investiert worden wären. Der Wert des Fruchtgenussrechtes betrage gerundet 53.000 Euro. Mit den Eigentümern der Liegenschaft bestünden keinerlei Vereinbarungen über einen Aufwandersatz. Das Zitat ihres Lebensgefährten in dessen Testament laute wie folgt:

"Mein Haus und Grundstück in y, soll aber von meiner jetzigen Lebenspartnerin XX bis an ihr Lebensende genutzt und bewohnt werden können. Die daraus entstehenden Kosten sollen von ihr getragen werden."

Das an einen Erben gestellte Ersuchen der Beschwerdeführerin, die Adaptierungskosten mitzutragen, sei abgelehnt worden. Der erbliche Sohn sei nicht verpflichtet, den Zustand der Liegenschaft zu verbessern. Allerdings sei dieser bereit, einen allfälligen Verzicht auf das Wohnrecht finanziell abzugelten.

Mit Vorhalt vom 18. Dezember 2014 wurde die Beschwerdeführerin vom BFG schließlich aufgefordert, darzutun, aus welchem Grund von der Beschwerdeführerin ein nach ihrem Vorbringen wertloses Fruchtgenussrecht angenommen worden sei. In Beantwortung dieses Schreibens teilte sie mit, das Wohn- und Nutzungsrecht im Jahr 2007 angenommen zu haben. Gravierende Mängel seien von ihr allerdings erst zu einem späteren Zeitpunkt entdeckt worden. Am 10. November 2008 habe die Beschwerdeführerin den Erbschaftssteuerbescheid erhalten. Wären ihr die Mängel rund um das Haus in diesem Ausmaß und die hohe Steuerbelastung früher bekannt gewesen, hätte sie das Nutzungsrecht nicht angenommen.

Die Beschwerdeführerin habe bis heute nicht auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes wegen der getätigten Investitionen (mittlerweile 60.000 Euro) verzichtet. Die Liegenschaft (drei Zimmer im Obergeschoß) werde von ihr derzeit gemeinsam mit ihrem Mann an durchschnittlich 4 Tagen pro Monat genutzt. Die Durchführung eines Lokalaugenscheins mit einem sachkundigen Beamten wurde beantragt.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Eingangs wird festgestellt, dass die am 7. März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 *ErbStG* durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft trat, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände - mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs. 4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat - weiterhin anzuwenden ist. Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden, so sind gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden.

Auf die **vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände** mit Ausnahme des Anlassfalles ist das Gesetz jedoch weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH in seinem Erkenntnis nichts anderes ausspricht. Hat der VfGH in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden (siehe dazu VwGH 29.3.2007, 2007/16/0038).

Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar regelmäßig gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das *Vermächtnis*. Dieses wird somit durch den Anfall ohne Rechtshandlung des Vermächtnisnehmers erworben (VwGH 14.1.1988, 86/16/0016 und VwGH 23.4.1992, 90/16/0214 - 0216). Der Vermächtnisnehmer kann das *Vermächtnis* aber auch ausschlagen (OGH 26.5.1997, 2 Ob 588, 589/95, SZ 70/102).

Eine solche Ausschlagung bewirkt, dass der Anfall des *Vermächtnisses* als nicht erfolgt anzusehen ist (BFH 25.10.1995, II R 5/92, DStR 1996/103).

Wie bereits ausgeführt sind mit Ausnahme der bestimmten Anlassfälle auf alle anderen, vor der Aufhebung bzw. bis zum Ablauf der Frist am 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände die Bestimmungen des bis zum 1. August 2008 in Geltung gestandenen Erbschaftssteuergesetzes 1955 unverändert anzuwenden.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Für ein *Vermächtnis* ist die Erbschaftsteuer nach dem Verhältnis der Vermächtnisnehmerin zum Erblasser zu entrichten. Nach § 7 Abs. 1 ErbStG unterliegt die *Lebensgefährtin* des Erblassers der Steuerklasse V.

Gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers. Für die Wertermittlung ist gemäß § 16 ErbStG, soweit in diesem Gesetze nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

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).

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend. 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).

Die Fruchtnießung ist gem. § 509 ABGB das Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu genießen. Der Fruchtnießer hat ein Recht auf den vollen sowohl gewöhnlichen als auch ungewöhnlichen Ertrag (§ 511 ABGB). Nach § 512 ABGB kann als ein "reiner Ertrag" aber nur das angesehen werden, was

nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt. Gemäß § 513 ABGB ist der Fruchtnießer verbunden, die dienstbare Sache als ein guter Haushälter in dem Stande, in welchem **er sie übernommen hat, zu erhalten**, und **aus dem Ertrage** die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen.

Im vorliegenden Fall nahm die Beschwerdeführerin das ihr ausgesetzte *Legat* - die Einräumung des Fruchtgenussrechtes auf der gesamten erblichen Liegenschaft - an. Grundsätzlich ist damit für diesen Erwerb von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers entstanden. Als Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Erbschaftssteuer wurde vom Finanzamt das Dreifache des Einheitswertes der Liegenschaft herangezogen, da der gemeine Wert des Fruchtgenussrechtes, der vom Sachverständigen im Verlassenschaftsverfahren berechnet wurde, höher ist als der dreifache Einheitswert der Liegenschaft selbst.

Als Grundlagen der Bewertung und maßgebliche Unterlagen des beim Verlassenschaftsverfahren herangezogenen Gutachtens (Mag.) werden die Befundaufnahme am 26. April 2007, der Grundbuchsauszug vom 21.5.2007, Erhebungen bei der zuständigen Stadtgemeinde, Flächenwidmungsplan, Katasterplan, (historische) Baupläne, Einheitswertbescheid, Sammlung der Vergleichskaufpreise ua. angeführt.

Die Feststellung des Gutachters 1 zum Gutachten Mag. betreffend fehlender Baupläne/Planunterlage deckt sich nicht mit der Aktenlage. Das Vorbringen des Sachverständigen 1, das andere Gutachten basiere auf der falschen Überlegung, dass die Fruchtgenussberechtigte keine Instandhaltungskosten zu tragen habe, ist insofern nicht nachvollziehbar, als dem Gutachten Mag. sehr wohl zu entnehmen ist, dass **augenfälliger Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwand besteht**. So wurde bei der Bewertung eine technische und wirtschaftliche Wertminderung des ermittelten Neuherstellungswertes im Ausmaß von 62,73% berücksichtigt.

Der Sachverständige 1 schreibt in seinem Gutachten vom 28.11.2008, dass sich das Haus in einem sehr schlechten Erhaltungszustand befinde und dass augenscheinlich - bis auf wenige Ausnahmen - überhaupt keine Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden seien. Diese Feststellung widerspricht dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach diese zahlreiche Arbeitsstunden unter Mithilfe ihrer Verwandten und rund 20.000 Euro investieren musste, um die Wohnung im Jahr 2007 überhaupt bewohnbar zu machen.

In dem von der Beschwerdeführerin beauftragten Gutachten werden bei der Verkehrswertberechnung geschätzte Abbruchkosten berücksichtigt. Aus der Aktenlage ist allerdings ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin das ihr eingeräumte Wohn- und Nutzungsrecht nach wie vor ausübt. Bei dieser Sachlage ist nach Ansicht des BFG das von der Beschwerdeführerin in Auftrag gegebene Gutachten nicht geeignet die Beweiskraft des im Verlassverfahren bestellten Sachverständigengutachtens zu mindern. Das Gutachten des Sachverständigen Mag. ist als schlüssig erkannt und daher in freier Beweiswürdigung der Entscheidung zugrunde zu legen.

Wenn die Legatarin nachträglich (21 Monate nach dem Tod des Erblassers) ein Gutachten über die Bewertung des Fruchtgenussrechtes in Auftrag gibt und in diesem das ihr eingeräumte *Fruchtgenussrecht als wertlos bezeichnet wurde*, hat dies keine Auswirkung auf die bereits entstandene Steuerschuld. Diese kann im gegenständlichen Fall nicht mehr abgeändert oder aufgehoben werden. Als Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Erbschaftssteuer ist daher das Dreifache des Einheitswertes der Liegenschaft heranzuziehen, da - wie bereits ausgeführt - der Wert eines Nutzungsrechtes an einem Wirtschaftsgut nicht größer sein kann als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst (VwGH Erkenntnis vom 2. Juni 1976, Zl. 956/74).

Zu dem Antrag, einen sachkundigen Mitarbeiter zu entsenden, der sich an Ort und Stelle vom Zustand des Hauses ein Bild machen könne, wird ausgeführt, dass Beweisanträge das Beweismittel und das Beweisthema (somit Tasachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben haben (VwGH vom 2.9.2009, 2008/15/0057). Dem von der Beschwerdeführerin beauftragten Gutachten sind neun Farbfotos betreffend Dach, Veranda, Stützmauer, Fensterstock ua. angeschlossen, welche Aufschluss über den Bauzustand der gegenständlichen Liegenschaft geben. Welche Punkte durch den Augenschein darüber hinaus geklärt werden sollten, gab die Beschwerdeführerin nicht an.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Da im Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen. Das BFG konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen.

Graz, am 6. Februar 2015