



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn N, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 12. Februar 2007, Steuernummer, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise statt gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 mit 22.975,11 Euro festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid wurde gegenüber dem Berufungswerber (Bw) für den Erwerb von Todes wegen nach N., xxx, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 256.325,00 Euro, Erbschaftssteuer in Höhe von 23.069,25 Euro festgesetzt.

Das Finanzamt begründete die Vorschreibung wie folgt:

„Mit Schenkungsvertrag vom 13. 03. 2000 zwischen der Erblasserin und Frau. S wurde vereinbart, dass nach dem Tod der Frau N. das Fruchtgenussrecht aus der schenkungsgegenständlichen Liegenschaft und dem darauf befindlichen Mietwohnhaus, XY, auf Sie übergeht.

Zur Berechnung des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes wurde der Mittelwert aus den Jahren 2002 bis 2004 herangezogen. Die Hauseigentümer- Abrechnung 2002 ergibt einen Überschuss in der Höhe von 52.310,63 €. Die Abrechnung 2003 ergibt einen Überschuss in der Höhe von 30.769,22 € und die Hauseigentümer-Abrechnung 2004 ergibt einen Verlust in Höhe von 4.642,20 €. Dies ergibt einen Mittelwert in der Höhe von 26.145,88 €. In Anbetracht dessen, dass die Hauseigentümer-Abrechnung 2005 einen Überschuss in der Höhe von 61.816,27 € ergibt, ist davon auszugehen, dass der Verlust im Jahr 2004 auf die außerplanmäßig hohen Instandhaltungskosten zurückzuführen ist und nicht das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit widerspiegelt. Der Überschuss für das Jahr 2005 wurde bei der Berechnung des Mittelwertes nicht berücksichtigt.

Der Kapitalwert gem. § 16 BewG berechnet sich daher wie folgt:

Jahreswert (26.145,88 €) * maßgeblicher Barwertfaktor 9,887801 = 258.525,25 €"

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Der Bw wendet ein, das Erbschaftssteuergesetz sei vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben worden. Außerdem bestehe zwischen der Bewertung des betreffenden Grundvermögens (ist gleich Einkunftsquelle) und dem damit zusammenhängenden Fruchtgenuss ein krasses Missverhältnis.

Gleichzeitig werde um die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Verfassungswidrigkeit

Wie der Bw richtig vorbringt, hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) mit Erkenntnis vom 7. März 2007 die Bestimmung des §1 Abs.1 Z1 ErbStG 1955 und somit den Grundtatbestand für Erwerbe von Todes wegen, also "die Erbschaftsteuer", als verfassungswidrig aufgehoben. Der VfGH hat allerdings in seinem Erkenntnis über die Aufhebung der Erbschaftsteuer entsprechend der Bestimmung des Art.140 Abs. 5 B-VG für das Inkrafttreten seiner Aufhebung eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt.

Dies bedeutet gemäß Art.140 Abs.7 B-VG, dass von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§12 Abs.1 ErbStG) - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß [Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG](#) die Anlassfallwirkung ausgedehnt hat (das sind die beim Verwaltungsgerichtshof zu den Zahlen 2004/16/0143, 2005/16/0065, 2006/16/0081, 0082 und 2006/16/0209 anhängigen

Verfahren) - weiterhin anzuwenden ist (vgl. u. a. UFS 15. 1. 2009, RV/1823-W/08; UFS 7. 4. 2011, RV/0071-W/11).

Aufgrund des Legalitätsprinzips (Art.18 B-VG) ist auch der UFS als Verwaltungsbehörde in diesem Fall sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände - mit Ausnahme der Anlassfälle - ist das Gesetz daher weiterhin anzuwenden (VwGH 29.3.2007, [2007/16/0038](#)).

Dem gegenständlichen Fall kommt zweifelsfrei keine Anlassfallwirkung zu. Zum Zeitpunkt der Erlassung des obigen VfGH-Erkenntnisses war gegenständlich noch keine Berufung (eingebracht am 12. März 2007 mit Schriftsatz vom 11. März 2007), geschweige denn eine Beschwerde bei den Höchstgerichten anhängig.

Dementsprechend haben die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes auf vorliegenden Fall noch Anwendung zu finden.

2. Zur Bewertung

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Nach [§ 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG 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 gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 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.

Gemäß § 19 Abs.1 ErbStG 1955 richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Abs. 2 (in der seit 1. Jänner 2001 und somit zum Todestag der Erblasserin geltenden Fassung) 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. 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.

[§ 16 Abs. 1 BewG 1955](#) bestimmt, dass sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, 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) ergibt. Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden.

Gemäß §16 Abs.2 BewG ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist (ErlWS-VO 2009, BGBl II 2009/20).

In vorliegendem Fall hat das Finanzamt die Hauseigentümer-Abrechnungen der Jahre 2002 bis 2005 abverlangt. Der Berechnung des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes wurde der Mittelwert der Jahre 2002 bis 2004 zu Grunde gelegt. Der Überschuss aus dem Jahr 2005 (nach dem Todestag) wurde zur Berechnung des Mittelwertes nicht herangezogen.

Das Finanzamt hat unter Zugrundelegung obiger Hauseigentümer-Abrechnungen den Barwert des Rechtes nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ausgehend von der in der oben genannten Verordnung festgelegten Erlebenswahrscheinlichkeit errechnet und eine Bemessungsgrundlage von € 258.525,25 ermittelt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Rechtssatz Nr. I zu VwGH 17. 5. 2001, [98/16/0311](#), folgendes ausgeführt:

„Nach stRsp des VwGH (Hinweis Dorazil, ErbStG3 (1990), Pkt 9.21 zu § 19 ErbStG, und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, III Erbschafts- und Schenkungssteuer Rz 84 Abs 2 zu § 19 ErbStG, E vom 2. März 1972, 929/71; E vom 27. Mai 1999, 96/16/0038) kann der Wert des Nutzungsrechts an einem Wirtschaftsgut nicht größer sein, als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst. Ein Nutzungsrecht an einer Wohnung, worunter jedenfalls auch ein dingliches Bestandrecht zu verstehen ist, kann also höchstens mit dem auf die Wohnung entfallenden Anteil am Einheitswert - hier jenem des Baurechts der Bestandgeberin - in die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage einfließen.“

Die Bewertung eines auf einer Liegenschaft lastenden Fruchtgenussrechtes mit dem kapitalisierten Ertragswert und der Liegenschaft selbst mit dem Einheitswert widerspricht nicht

der Verfassung. Da auch der Fruchtgenuss übertragen werden kann, kann auch dafür ein gemeiner Wert bestimmt werden (VfGH 30. 9. 1972, B 244/71).

Hingegen kann nach Auffassung des VwGH der Wert des Nutzungsrechtes nicht größer sein als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst (VwGH 2. 3. 1972, 929/71; 27. 5. 1999, 96/16/0038; 17. 5. 2001, 98/16/0311; 19. 9. 2001, 2001/16/0100). Dies gilt selbst in jenen Fällen, in denen das genutzte Wirtschaftsgut ein Gebäude ist, für dessen Erwerb die Erbschaftssteuer vom Einheitswert (nunmehr vom Dreifachen des Einheitswertes) festzusetzen ist (vgl. VwGH 13. 9. 1973, [1921/72](#); 28. 7. 1973, 398/72, 399/72, 400/72; 2. 6. 1976, 956/74).

Im Bereich der Erbschaftssteuer kann demnach für ein von Todes wegen erworbenes Gebäude nicht deswegen ein negativer Wert ausgewiesen werden, weil der Nutzungswert, der letztwillig einem anderen eingeräumt wurde, höher ist als der Wert der Substanz, im vorliegenden Fall also als der Wert des Gebäudes, dessen Nutzungswert einem anderen eingeräumt wurde. Dieser Grundsatz folgt jedenfalls aus dem die Erbschaftssteuer beherrschenden Bereicherungsprinzip. Denn es wäre denkbar, dass derjenige, der das Eigentum an einer Sache erworben hat, durch seinen Erwerb im steuerlichen Ergebnis eine Vermögensverminderung erleidet, während der Nutzungsberechtigte den Wert der Nutzung mit einem Betrag zu versteuern hätte, der über dem Wert der Sache bzw. der Substanz liegt. Daher würde auch die Ansicht der jüngeren deutschen Rechtsprechung zu völlig unhaltbaren Ergebnissen führen, wonach Grundstücke mit dem Einheitswert, Nutzungsrechte jedoch immer und auch dann mit dem gemeinen Wert zu bewerten wären, wenn der Wert des Nutzungsrechtes über dem steuerlich maßgebenden Wert des Eigentums liegt (VwGH 2.3.1972, 929/71). Ein Nutzungsrecht an einer Wohnung, worunter jedenfalls auch ein dingliches Bestandrecht zu verstehen ist kann höchstens mit dem auf die Wohnung entfallenden Anteil am Einheitswert in die Erbschaftssteuerbemessung einfließen. (VwGH 17.5.2001, [98/16/0311](#)), siehe Fellner Gebühren und Verkehrssteuern Bd III, 10. Aufl., § 19 ErbStG, Tz 84f.

Der berufsgegenständliche Einheitswert betrug zum Stichtag 85.826,61 Euro (1,181.000,00 S), der dreifache Einheitswert sohin 257.479,85 Euro. Der vom Finanzamt errechnete Mittelwert des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes beträgt 258.525,25 Euro.

Nach dem oben Gesagten darf der dreifache Einheitswert nicht überschritten werden, womit dieser der Bemessung zu Grunde zu legen ist.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Einheitswert dreifach	257.479,85 Euro
Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	<u>- 2.200,00 Euro</u>
	255.279,85 Euro
Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (StKI I) 9% vom gem. § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 255.279,00 €	22.975,11 Euro

3. Zum Antrag auf mündliche Verhandlung

Zum Antrag des Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass im Unterbleiben einer mündlichen Berufungsverhandlung trotz Antragstellung zwar ein Verfahrensmangel vorliegt, dieser jedoch nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides zu führen hätte, wenn die Behörde bei Vermeidung dieses Mangels zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können (VwGH 22. 3. 2010, [2007/15/0243](#); 2. 10. 2009, [2005/15/0160](#)).

Wie oben ausgeführt ist in gegenständlichem Fall das Dreifache des rechtskräftig festgestellten Einheitswertes zum Stichtag Todestag der Bemessung zu Grunde zu legen. Weiters wurden die Hausabrechnungen als Vergleichsbasis herangezogen. Es besteht kein Grund die Richtigkeit der vom Bw. bzw. von der Hausverwaltung übermittelten Abrechnungen anzuzweifeln. Gegenteiliges wurde auch nicht behauptet. Die Behörde hätte daher zu keiner anderen Entscheidung gelangen können.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. April 2012