

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde des Bf., Adresse1, PLZ-Ort1, vom 15. April 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart, vom 11. März 2016, betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) erwarb im Wege der Einantwortung als gesetzlicher Erbe durch Abgabe einer bedingten Erbserklärung mit Einantwortungsbeschluss vom 18. März 2014 ein Drittel der bebauten Liegenschaft EZ. EZ1, KG KG1, in PLZ-Ort2, Adresse2, mit einer Gesamtfläche von 691 m² nebst seinen Schwestern als gesetzliche Miterben.

Diese Liegenschaft sei zum Stichtag 27. März 2014 mit Bankverbindlichkeiten in Höhe von -EUR 137.694,47 belastet gewesen.

In weiterer Folge erklärte sich die Bank mit Schreiben vom 27. März 2014 bereit, bei vorzeitiger Rückzahlung zum 15. April 2014 des Betrages iHv EUR 125.380,00 eine grundbuchsfähig gefertigte Löschungserklärung betreffend das Pfandrecht der Bank iHv EUR 206.700,00 zur Verfügung zu stellen.

Mit Kaufvertrag vom 16. April 2014 wurde die in Rede stehende Liegenschaft, EZ. EZ1, KG KG1, in PLZ-Ort2, Adresse2, vom Bf. und den beiden gesetzlichen Miterben um EUR 132.000,00 lastenfrei veräußert und dem Bankinstitut ein Betrag iHv EUR 126.133,00

überwiesen. Die aus dem Verkauf der in Rede stehenden Liegenschaft resultierende Immobilienertragsteuer iHv EUR 4.620,00 wurde wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Verkaufserlös:	132.000,00
abzügl. fiktive Anschaffungskosten:	- 113.520,00
Differenz:	18.480,00
davon 25% bzw. 3,5% des VE:	4.620,00
davon anteilig 1/3 betreffend Bf:	1.540,00

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 8. März 2016 macht der steuerliche Vertreter des Bf. geltend, dass bei Erbschaft einer Liegenschaft mit Übernahme der darauf entfallenden Verbindlichkeiten ein steuerpflichtiger *Veräußerungsvorgang* anzunehmen sei. Somit seien die Anschaffungskosten der Liegenschaft EUR 137.694,47, von denen der im Zuge der Verkaufs erzielte Veräußerungserlös iHv EUR 132.000,00 abgezogen werden müsse. Aus dem Verkauf dieser Liegenschaft resultiere somit ein Verlust iHv -EUR 5.694,47, der wie folgt ermittelt worden sei:

Bezeichnung:	Betrag:
auf Liegenschaft lastende Verb.:	- 137.694,47
Veräußerungserlös:	132.000,00
Differenz:	- 5.694,47
anteil. Verlust Bf.:	- 1.898,16

Die anteilige Immobilienertragsteuer iHv EUR 1.540,00 sei daher dem Bf. wieder gutzuschreiben.

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2014 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als die aus zwei Liegenschaftsverkäufen resultierenden Immobilienertragsteuern - aus der in Rede stehenden Liegenschaft sowie einer weiteren hier nicht verfahrensgegenständlichen Liegenschaft - im Gesamtbetrag von EUR 2.011,00 berücksichtigt wurden.

Allerdings sei dem Finanzamt bei Eingabe des Betrages iHv 14% der Veräußerungserlöse in Kennziffer 572 ein Eingabefehler unterlaufen, als dieser Betrag mit EUR 7.420,00 (anstatt von EUR 8.044,00, d.s. EUR 6.160,00 aus der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft zuzügl. EUR 1.884,00 aus einem weiteren Liegenschaftsverkauf) angesetzt worden sei.

Nach Auffassung des Finanzamtes sei die in Rede stehende Liegenschaft bei deren Einantwortung durch den Bf. mittels bedingter Erbserklärung unentgeltlich erworben worden, sodass eine Rückerstattung der Immobilienertragsteuer nicht in Betracht komme.

Begründend wurde ausgeführt, im vorliegenden Fall liege keine gemischte Schenkung vor, da keine Übertragung mit Gegenleistung zwischen nahen Angehörigen stattgefunden habe. Die in Rede stehende Liegenschaft sei im Erbschaftswege *unentgeltlich erworben* und im Anschluss von den Erben *veräußert* worden.

Darüber hinaus habe eine gemischte Schenkung eine entgeltliche und eine unentgeltliche Komponente. Zwischen den Angehörigen werde bewusst ein fremdunüblicher Verkaufspreis vereinbart. Wenn die Gegenleistung (Geld- und Sachleistung) mehr als 50% des gemeinen Wertes der übertragenen Liegenschaft ausmache, sei der Vorgang insgesamt als entgeltlich anzusehen. Im vorliegenden Fall liege jedoch keine gemischte Schenkung vor, da keine Übertragung mit Gegenleistung zwischen nahen Angehörigen stattgefunden habe. Der Abzug von Verbindlichkeiten könne daher nicht vorgenommen werden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 11. März 2016 erhob der Bf. fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Berücksichtigung des Verlustes aus dem Immobilienverkauf unter Anrechnung der bereits bezahlten und am Abgabekonto des Bf. verbuchten Immobilienertragsteuer lt. eingereichter Erklärung. Diese Beschwerde wurde wie folgt begründet:

In Literatur, von Rechtsprechung und Finanzverwaltung werde zur alten Rechtslage vor Einführung der Immobilienertragsteuer bereits die Ansicht vertreten, dass der unentgeltliche Erwerb keine Anschaffung iSd § 30 EStG sei. Nach der neuen Rechtslage ab 1.4.2012 sei davon auszugehen, dass derselbe Grundsatz weiterhin gelte. Ein unentgeltlicher Vorgang (z.B. Schenkung, Erbschaft) erfülle daher den Tatbestand des § 30 EStG nicht und unterliege nicht der Immobilienertragsteuer.

Eine gemischte Schenkung sei dann keine Anschaffung bzw. Veräußerung, solange der Schenkungscharakter des Geschäfts überwiege. Ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang bei gemischten Schenkungen liege nur dann vor, wenn das Entgelt mindestens 50% des Verkehrswertes der Liegenschaft betrage. Betrage das Entgelt weniger als 50% des Verkehrswertes der Liegenschaft, liege insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang vor, der nicht unter § 30 EStG falle.

Aufgrund des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei nach Auffassung des steuerlichen Vertreters bei einer Erbschaft einer Liegenschaft mit Übernahme der darauf entfallenden Verbindlichkeiten in Anlehnung an die gemischte Schenkung ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang anzunehmen.

Insbesondere widerspreche es dem Gleichheitsgrundsatz, dass ein Steuerpflichtiger, der im Wege einer Erbschaft Immobilienvermögen samt damit in Zusammenhang stehende Verbindlichkeiten erbe, immobiliensteuerpflichtig sei, hingegen ein Stpfl., der dieses Immobilienvermögen bereits unter Lebenden unter Übernahme der Verbindlichkeiten erwerbe, nicht oder nur in verminderten Ausmaß immobiliensteuerpflichtig sei. Der

Gleichheitsgrundsatz und damit auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei in diesem Fall verletzt.

Somit seien die von den Erben übernommenen Verbindlichkeiten iHv -EUR 137.694,47 als Anschaffungskosten anzuerkennen und müssen im Zuge des Verkaufes dieser Liegenschaft vom Veräußerungserlös abgezogen werden. Daraus resultiere ein Verlust von -EUR 5.694,47, der Verlustanteil des Bf. betrage damit -EUR 1.898,47. Daher sei die bezahlte Immobilienertragsteuer dem Bf. wieder gutzuschreiben.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. Mai 2016 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Mitübernahme von Schulden mache einen Erbvorgang nicht zum entgeltlichen Vorgang. Insbesondere habe eine Überprüfung der Daten ergeben, dass der Erbvorgang rechtsrichtig als unentgeltlich und damit nicht der Immobilienertragsteuer unterliegend behandelt worden sei, weshalb auch bei der Weiterveräußerung nicht von einem entgeltlichen Vorgang ausgegangen werden könne.

Mit elektronischer Eingabe vom 9. Juni 2016 im Wege von FinanzOnline beantragte der Bf. die Vorlage dieser Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und ersuchte um stattgebende Erledigung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Vorgängers abzustellen.

Als Einkünfte ist nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Soweit nach § 30 Abs. 4 Z 2 ESt G 1988 Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.

Gemäß § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die mit Kaufvertrag vom 16. April 2014 um EUR 132.000,00 veräußerte Liegenschaft im Erbwege durch Abgabe einer bedingten Erbserklärung entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurde. Dies insbesondere, wenn nach Einantwortung zum Zwecke der lastenfreien Veräußerung dieser Liegenschaft die darauf lastenden Bankverbindlichkeiten vorzeitig beglichen wurden, damit die Bank ihrerseits der Löschung der Hypothekarschulden im Grundbuch zustimmt.

Einkünfte begründender Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 ist die Veräußerung eines Grundstückes. Unter Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder ein Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird) zu verstehen. Für die Bestimmung des Zeitpunktes der Veräußerung ist das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft bzw. der Kaufvertrag maßgeblich.

Der im Erbwege bewirkte Erwerbsvorgang unterliegt gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 nicht der Veräußerungsbesteuerung. Die Unentgeltlichkeit ist maßgeblich dafür, dass zu diesem Zeitpunkt keine Steuerpflicht des Bf. als einer von drei Erben im Sinne des §§ 30ff EStG 1988 ausgelöst wird. Der Erwerbsvorgang im Wege der Erbschaft ist jedoch insofern von Bedeutung für den Versteuerungstatbestand aus der Veräußerung, als die Besteuerung der Einkünfte aus einer späteren Veräußerung an den letzten entgeltlichen Anschaffungszeitpunkt anknüpft.

Im vorliegenden Fall hat der Bf. nach dem Tode seines Vaters bei der mit 18. März 2014 erfolgten Einantwortung eine bedingte Erbserklärung abgegeben, derzufolge der Bf. gemeinsam mit den anderen Miterben nur bis zur Höhe der übernommenen Aktiven für Verbindlichkeiten haftet. Den in Rede stehenden Drittelanteil an der Liegenschaft, EZ. EZ1, KG KG1, hat der Bf. somit unentgeltlich erworben, als das Ausmaß der Haftung für Verbindlichkeiten stets dem Wert der Liegenschaft entspricht.

§ 30 Abs. 4 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung sieht für Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren (Altgrundstücke), eine Pauschalbesteuerung vor, wobei ein prozentueller Anteil des Veräußerungserlöses (14%) als Einkünfte angesetzt wird, die mit dem linearen Steuersatz von 25% (§ 30a EStG 1988) zu besteuern sind. Die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid vorgenommene Berechnung entspricht dem § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988.

Allerdings ist dem Finanzamt in der Berechnung insofern ein Fehler unterlaufen, als der Veräußerungserlös aus dem weiteren - hier nicht streitgegenständlichen Liegenschaft - nicht zur Gänze unter der Kennziffer [576] berücksichtigt wurde.

Der Umstand, dass der Bf. zu dem Zweck der späteren lastenfreien Veräußerung dieses Grundstückes Verbindlichkeiten übernimmt und begleicht, zu deren Übernahme er

aufgrund der von ihm bei dessen Einantwortung abgegebenen bedingten Erbserklärung nicht verpflichtet gewesen wäre, ist für die Besteuerung nicht entscheidend. Dies insofern, als die spätere freiwillige Übernahme von Verbindlichkeiten, zu deren Übernahme der Bf. aufgrund der bedingten Erbserklärung nicht verpflichtet war, nichts an dem Umstand des seinerzeit unentgeltlichen Erwerbes dieser Liegenschaft im Zuge der Einantwortung ändert.

So im vorliegenden Fall dem Bf. durch die freiwillige teilweise Übernahme der auf dieser Liegenschaft lastenden Verbindlichkeiten zum Zwecke deren lastenfreier Veräußerung Werbungskosten iSe *Veräußerungsverlustes* erwachsen, ist darauf zu verweisen, dass nach § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 der Abzug von Werbungskosten aufgrund der Besteuerung mit einem Sondersteuersatz von 25% grundsätzlich ausgeschlossen ist.

Da sohin die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung dem Gesetz entspricht, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Allerdings ist dem Finanzamt im Zuge der Steuerberechnung ein Fehler unterlaufen, als die dem Sondersteuersatz von 25% unterliegenden Veräußerungserlöse aus der Veräußerung zweier Liegenschaften nicht korrekt eingegeben wurden. Es erfolgt daher insofern eine Neuberechnung.

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.

Hinsichtlich der in diesem Verfahren strittigen Frage, ob bei Abgabe einer bedingten Erbserklärung ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Erwerb der in Rede stehenden Liegenschaft vorliegt, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Infolge einer Neuberechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird die Höhe der Abgabe wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	- 1.144,04
Österr. POST AG:	35.291,21
Pendlerpauschale lt. Lohnzettel:	1.512,00
Pendlerpauschale lt. Veranlagung:	- 2.016,00
Pauschbetrag für WK:	- 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte:	33.511,17

Viertel d. Aufw. f. Personenvers.:	- 1.460,00
Wohnraumschaffung u. -sanierung:	- 144,63
Aufw. vor Abzug des Selbstbehaltes:	- 409,50
Selbstbehalt:	409,50
Kinderbetreuungskosten:	- 117,00
Kinderfreibeträge:	- 440,00
Einkommen:	31.349,54

Einkommensteuer:	7.853,91
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:	7.853,91
Alleinverdienerabsetzbetrag:	- 669,00
Verkehrsabsetzbetrag:	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag:	- 54,00
Pendlereuro:	- 126,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge:	6.713,91

0% für die ersten 620,00:	-
6% für die restlichen 5.529,69:	331,78
Steuer betr. Grundstücksveräußerungen (25%):	2.011,00
Einkommensteuer:	9.056,69

anrechenbare Lohnsteuer [260]:	- 8.792,00
Immobilien'ertragsteuer:	- 2.011,00
Differenz:	- 1.746,31
festgesetzte Einkommensteuer:	- 1.746,00

Wien, am 23. Februar 2017