



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.E., X, vertreten durch W.S., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. Februar 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit € 105.710,11 (11 % von einer Bemessungsgrundlage von € 961.001,--).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Vereinbarung vom 10. Juli 2008, abgeschlossen zwischen Herrn D.H. und Frau F.E., der Berufungswerberin, erklärte Herr D.H., dass er auf das mit Übergabsvertrag vom 16. Dezember 2000 zurückbehaltene Fruchtgenussrecht mit Stichtag 30. Juni 2008 verzichtet. Über Anfrage des Finanzamtes wurde der jährliche Wert des Fruchtgenussrechtes mit € 268.000,-- bekannt gegeben. Mit diesem Schriftsatz wurde auch bekannt gegeben, dass die Zahlungsweise einmal jährlich im Nachhinein erfolgt.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufungswerberin für diesen Verzicht die Schenkungssteuer mit € 142.692,-- vorgeschrieben. Für die Berechnung der Schenkungssteuer wurde der dreifache Einheitswert der Liegenschaft herangezogen, da der kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes über dem dreifachen Einheitswert liegt und

der Wert des Fruchtgenussrechtes bei der Berechnung der Schenkungssteuer höchstens mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft angesetzt werden kann.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„Die belangte Behörde legt dem angefochtenen Bescheid zwar im Sinne der Rechtsprechung (als maximalen Wert) den 3fachen Einheitswert als Bemessungsgrundlage zugrunde, allerdings ist die zuvor ermittelte Bewertung des Fruchtgenussrechtes unrichtig.“

Im gegenständlichen Fall hat der bisherige Fruchtgenussnehmer, D.H., auf dieses Recht mit Stichtag 30.6.2008 verzichtet.

Die belangte Behörde hat offensichtlich den angegebenen durchschnittlichen Jahresertrag (steuerlicher Wert) zum Zwecke der Bewertung auf einen monatlichen Zufluss, und zwar jeweils zu Beginn des Monats (vorschüssig) umgedeutet.

Dies entspricht aber weder dem Gesetz noch den tatsächlichen Gegebenheiten.

Gemäß §§ 15 bis 17 BewG, die gemäß § 19 ErbStG für die gegenständliche Bewertung maßgebend sind, ist bei der Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen - wie es beim Fruchtgenuss der Fall ist - auf einen Jahreswert abzustellen, der in der Zukunft im Durchschnitt der Jahre zu erwarten ist.

Gerade in der Einkunftsart Vermietung + Verpachtung, um die es sich hier handelt, ist durch den unregelmäßigen Anfall von Ausgaben (Instandhaltungskosten, quartalsmäßige Vorschreibungen von Abgaben, Versicherungen, etc.) gerade kein fixer monatlicher Zufluss zu unterstellen, wie es vielleicht bei einer monatlichen Rentenzahlung in bar der Fall ist.

Die Abstellung auf einen Jahreswert, wie es das Gesetz vorsieht, ist daher der Bewertung für die Höhe des Verzichtes auf das Fruchtgenussrecht zugrunde zu legen.

Im konkreten Fall ist daher als Zeitpunkt des Zuflusses jeweils der 31.12. eines Jahres anzusetzen; einerseits, weil erst zu diesem Zeitpunkt eine Höhe des Jahresergebnisses feststeht, andererseits auch die BAO die Entstehung des Abgabenanspruchs mit dem Ablauf des Kalenderjahres festsetzt ([§ 4 Abs 2 Z 2 BAO](#)).

Für das Jahr 2008 ist darüber hinaus - da ja bis zum 30.6.2008 noch der Fruchtgenussnehmer Berechtigter war - lediglich die Hälfte des durchschnittlichen Jahreswertes anzusetzen. Aufgrund des angegebenen Jahreswertes sind dies daher € 134.000,-.

*Es ist daher bei der Bewertung der Bemessungsgrundlage ein Zufluss zum 31.12.2008 von € 134.000
zum 31.12.2009 von € 268.000
usw.*

zu unterstellen.

Bei Anwendung dieser - dem Gesetz entsprechenden - Bewertung ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von € 862.504,00, die der Festsetzung der Schenkungssteuer zugrunde zu legen ist.

Aufgrund der obigen Ausführungen beantragen wir die Abänderung des angefochtenen Bescheides im vorgebrachten Ausmaß.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2009 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Berufung teilweise Folge gegeben und die Schenkungssteuer neu mit € 137.496,72 festgesetzt. Der kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes wurde dabei mit € 1.148.006,60 ermittelt. Im Berechnungsprogramm wurden als Bewertungsstichtag der

30.06.2008, die Ratenhöhe mit € 268.000,-- und als Zahlungsweise eine Rate jährlich eingegeben. Begründet wurde diese Entscheidung wie folgt:

„Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.“

Daher ist für die Berechnung des Durchschnittswertes von einem Jahreswert des Fruchtgenussrechtes auszugehen. Dieser wurde laut Vorhaltsbeantwortung vom 27.01.2009 mit € 268.000,00 p.a. bekanntgegeben.

Selbst in der Berufungsbegründung wird ausgeführt, dass bei der Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen auf einen Jahreswert abzustellen ist. Daher ist der Ansatz eines halben Jahreswertes für die Ermittlung des Durchschnittswertes nicht zulässig.

Hinsichtlich der Bewertung ist jedoch von einem nachschüssigen Jahreswert auszugehen. In diesem Punkt wird Ihrer Berufung Rechnung getragen. Anhand des Berechnungsprogrammes des Bundesministeriums für Finanzen für die Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ergibt sich ein maßgeblicher Barwertfaktor von 4,283607 und daher ein Barwert der Rente in Höhe von € 1.148.006,60. Über die Berufung wurde daher im Sinne obiger Ausführungen entschieden.“

Der gegen diese Erledigung eingebrachte Vorlageantrag wurde wie folgt begründet:

„Die belangte Behörde folgt zwar unserer Darstellung, dass der Bemessungsgrundlage ein Jahreswert zugrunde zu legen ist, verneint aber für das erste Jahr den Ansatz des halben Jahreswertes.

Aufgrund der Tatsache, dass Frau =F.E. über den Fruchtgenuss aufgrund des Verzichts des bisherigen Berechtigten erst ab dem 1. Juli 2008 verfügen kann, können nur 2 Berechnungsmethoden zu einem versicherungsmathematisch richtigen Ergebnis führen.

1. entsprechend dem Antrag in der Berufung vom 9. März kann für das erste Jahr nur der tatsächlich mögliche Wert angesetzt werden. Es handelt sich dabei ebenfalls um einen Jahreswert, doch beträgt dieser aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse im Jahr 2008 eben nur die Hälfte der folgenden Jahreswerte.
2. entsprechend unserem Schreiben vom 27.1., indem der Jahreswert des Fruchtgenusses dem Finanzamt mitgeteilt worden ist, wurde bereits auf die nun auch in der Begründung der BVE dargelegten Jahreswert-Methodik Bezug genommen und daher der erste Zufluss des vollen Jahreswertes mit 30.6.2009 angegeben.

Nur eine dieser beiden Methoden führt zu einem dem Gesetz entsprechenden Ergebnis.

Die Bewertung mit einem nachschüssigen Jahreswert (Methode 2.) - wie er auch in der Begründung zur BVE angeführt worden ist - muss, um das richtige Ergebnis zu erhalten, das Datum der ersten Zahlung mit 30.6.2009 anführen.

Dies führt allerdings zu einer Bewertung des Fruchtgenusses mit € 919.178,11 und nicht mit € 1.148.006,60 (vgl. Ergebnis des Berechnungsprogrammes des BMF).

Unter Hinweis auf die Ausführungen in der Berufung sowie die obigen Ergänzungen beantragen wir daher nochmals die Abänderung des angefochtenen Bescheides.

Wir stellen dazu den Antrag auf Entscheidung über unsere Berufung vom 9.3.2009 durch den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde 2. Instanz.

Gleichzeitig beantragen wir, dass über diese Berufung der gesamte Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates entscheidet und auch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat (Anträge gemäß [§ 282, 284 BAO](#)).

In eventu - bei antragsgemäßer Stattgabe (auch Methode 2.) - stimmen wir bereits jetzt einer 2. Berufungsvorentscheidung iS [§ 276 Abs 5 BAO](#) zu."

Dem Finanzamt und der Berufungswerberin wurde die rechtliche Würdigung der Berufung nach Ansicht des Referenten vorgehalten. Mit Eingabe vom 24. April 2013 wurden von der Berufungswerberin auf die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Diese Bestimmung und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 4. Juli 2007 (BGBl. I 2007/39) wurde die Aufhebung des [§ 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955](#) (ErbStG) durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des [Art. 140 Abs. 5 B-VG](#) kundgemacht. In dieser Kundmachung ist – entsprechend den Bestimmungen des B-VG – auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#), dass diese Bestimmung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sind. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall – weder im engeren noch im weiteren Sinn – gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#) ist.

Es wird nicht bestritten, dass der Verzicht auf das Fruchtgenussrecht der Schenkungssteuer unterliegt. Uneinigkeit besteht bei der Bewertung des Fruchtgenussrechtes.

Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG (die im Absatz 2 genannten Ausnahmen liegen hier nicht vor) nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG ergibt 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). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 BewG anzuwenden.

Der Jahreswert einer Nutzung oder Leistung, die nicht in Geld sondern in Sachwerten besteht, ist gemäß § 17 Abs. 2 BewG mit den am Verbrauchsort üblichen Mittelwerten (Durchschnittswert) anzusetzen. Dabei ist der Betrag maßgebend, den ein Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste. Der Jahreswert des Fruchtgenussrechtes wurde mit € 268.000,-- bekannt gegeben.

Als Zeitpunkt des Zuflusses ist jeweils der 31. 12. eines Jahres anzusetzen, weil erst zu diesem Zeitpunkt eine Höhe des Jahresergebnisses feststeht. Für das Jahr 2008 ist, da der Fruchtgenussnehmer bis zum 30. Juni 2008 noch der Berechtigte war, lediglich die Hälfte des durchschnittlichen Jahreswertes anzusetzen.

Da für das erste Jahr (2008) lediglich die Hälfte des durchschnittlichen Jahreswertes anzusetzen ist, ist für die Berechnung der Wert des Fruchtgenussrechtes zu halbieren. Die zweite Hälfte des Fruchtgenussrechtes gelangt erstmalig per 31.12.2009 zur Auszahlung, womit zu diesem Stichtag mit der Auszahlung der ersten Hälfte des Fruchtgenussrechtes das Fruchtgenussrecht zur Gänze zur Auszahlung gelangt. Dieses wurde auch im „Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten (§16 BewG)“ berücksichtigt. Das Berechnungsprogramm ist abrufbar unter www.bmf.gv.at/Steuer/Berechnungsprogramme (siehe dazu die als Beilage angeschlossenen Berechnungsblätter).

Bei der Eingabe für die erste Hälfte des Fruchtgenussrechtes wurde in dem Feld „aufgeschoben (Datum der ersten Zahlung)“ das Datum 31.12.2008 und bei der Eingabe für die zweite Hälfte des Fruchtgenussrechtes in diesem Feld das Datum 31.12.2009 angegeben. Vorschüssig war bei der Berechnung deshalb anzumerken, da mit dem Datum 31.12.2008 die erste Hälfte des Fruchtgenussrechtes fällig wurde. Das gesamte Fruchtgenussrecht wurde erstmals mit 31.12.2009 fällig, weshalb bei der Berechnung für die zweite Hälfte des Fruchtgenussrechtes als Datum der ersten Zahlung der 31.12.2009 angegeben wurde. Wird das Feld „Vorschüssig“ nicht angemerkt, geht das Berechnungsprogramm davon aus, dass die erste Hälfte des Fruchtgenussrechtes erst mit Ende des Jahres 2009 fällig wird, was nicht den Tatsachen entspricht, da die erste Hälfte des Fruchtgenussrechtes bereits mit 31.12.2008 fällig wurde. Ebenso würde das Berechnungsprogramm bei der Berechnung der zweiten Hälfte ohne einer Anmerkung von vorschüssig davon ausgehen, dass die zweite Hälfte des Fruchtgenussrechtes erst mit Ende des Jahres 2010 fällig wird.

Nach dem Berechnungsprogramm erhält man für die erste Hälfte des Fruchtgenussrechtes einen Barwert in der Höhe von € 538.186,75 und für die zweite Hälfte einen Barwert in der Höhe von € 425.015,22. Der Wert des Fruchtgenussrechtes ergibt sich aus der Summe dieser beiden Werte und beträgt € 963.201,97. Dieser Wert ist der Berechnung für die Schenkungssteuer zugrunde zu legen. Mit dieser Berechnung wird berücksichtigt, dass im Jahr 2008 das Fruchtgenussrecht nur im halben Betrag fällig wurde.

Von dem Wert des Wohnungsrechtes in der Höhe von € 963.201,97 ist der Freibetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG in der Höhe von € 2.200,-- abzuziehen, was einen Wert von € 961.001,97 ergibt. Die gemäß § 28 ErbStG gerundete Bemessungsgrundlage beträgt somit € 961.001,--. Von diesem Wert ist die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 11 % festzusetzen, weshalb die Schenkungssteuer für diesen Erwerbsvorgang € 105.710,11 beträgt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsbogen (Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen)

Wien, am 7. Mai 2013