



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in Ort1, vertreten durch Notar, vom 28. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. April 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw und ihr Ehegatte waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft x. Im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung nach ihrem am 30. November 2007 verstorbenen Ehegatten erklärte die Bw gemäß Punkt III. des Protokolls, sich ihres Erbrechtes, jedoch nicht auch des gesetzlichen Vorausvermachnisses gemäß § 758 ABGB mit Wirkung für sich selbst, jedoch nicht für ihre Nachkommen, zu entschlagen. Auf Grund des Gesetzes im Zusammenhalt mit der Erbsentschlagungserklärung der Bw war der erblasserische Sohn zur Gänze des Nachlasses als Erbe berufen. Gemäß Punkt VI. machte die Bw im Rahmen des Vorausvermachnisses gemäß § 758 ABGB das Recht, in der Ehewohnung mit den dem ehelichen Haushalt dienenden Einrichtungs- und Gebrauchsgegenständen zu den bisherigen Bedingungen weiter wohnen zu können, geltend, welches der Erbe anerkannte.

Mit Bescheid vom 8. April 2008 schrieb das Finanzamt der Bw Erbschaftssteuer vom eingeräumten Wohnungsrecht fest, welches mit EUR 400,00 monatlich, daher kapitalisiert auf Lebenszeit mit EUR 77.795,36, jedoch mit dem dreifachen Einheitswert begrenzt, sohin mit

EUR 52.760,46 bewertet wurde. Spiegelbildlich wurde folglich beim mit dem Wohnungsrecht belasteten Erben dieses bei der Bemessung der Erbschaftssteuer in Abzug gebracht.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw vor, dass sie durch das Ableben ihres Ehegatten in keiner Weise bereichert worden sei. Schon bisher sei sie Hälfteigentümerin der Liegenschaft x gewesen, welches durch den Todesfall ihres Ehegatten in keiner Weise berührt worden wäre. Schon auf Grund der allgemeinen Grundsätze des Zivilrechtes sei sie zur Mitbenützung der Liegenschaft berechtigt gewesen, sodass es keiner Neubegründung des Wohnrechtes bedurft hätte. Das berufungsgegenständliche Wohnrecht im Sinne des gesetzlichen Vorausvermächtnisses gemäß § 758 ABGB stelle keinen Erwerb von Todes wegen dar, weil die Bw als Hälfteigentümerin ohnehin berechtigt gewesen wäre, die Liegenschaft mitzubenzützen. Überdies bestünde auf Grund des dringenden Wohnbedürfnisses der Bw das „Wohnrecht“ bereits aus dem Titel des Unterhaltes. Beim in § 758 ABGB formulierten Begriff „Weiterwohnen“ handle es sich gewissermaßen um eine erbrechtliche Fortsetzung der ehelichen Wohnsituation, durch das gesetzliche Vorausvermächtnis würde daher nur ein bereits bestehendes Recht wiederholt.

Mangels Verdinglichung des „Wohnrechtes“ und auf Grund von Erlöschungsgründen wie Wiederverhehlichung oder Kündigung aus wichtigem Grund wäre die Bewertung als lebenslängliches Wohnrecht verfehlt, weshalb die Vorschreibung auch der Höhe nach bekämpft würde.

Schließlich zieht die Bw die analoge Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG an, da das „Wohnrecht“ nach § 758 ABGB sich aus der Unterhaltspflicht ihres verstorbenen Ehegatten ableite. Es dürfe keinen Unterschied machen, ob ihr dieses Wohnrecht bereits zu Lebzeiten vertraglich in dinglicher Form eingeräumt oder von Todes wegen in obligatorischer und somit abgeschwächter Form hinterlassen worden wäre. Auf Grund der das Berufsungsbegehren abweisenden Berufsungsvorentscheidung beantragte die Bw die Vorlage der Berufsung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufsung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 29.9.2011, 2008/16/0040 in einem inhaltlich im Wesentlichen gleich gelagerten Fall wie folgt entschieden:

„Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 - ErbStG in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 ua, unterlag der Erbschaftssteuer der Erwerb von Todes wegen.“

Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 833 ABGB kommen der Besitz und die Verwaltung der gemeinschaftlichen Sache allen Teilhabern insgesamt zu. Somit steht auch jedem Miteigentümer das Recht zur Benützung der gemeinsamen Sache zu. Soweit nicht die Gebrauchsmöglichkeit unbeschränkt ist und jeder Miteigentümer ohne Zustimmung der anderen die Sache benutzen kann, darf er die Sache nur gebrauchen, soweit er den tatsächlichen Gebrauch der anderen dadurch nicht stört. Im Übrigen bedarf die Festlegung der Art und des Umfanges der Benutzung der Regelung durch die Miteigentümer (vgl. Kletecka in Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I13, 295, mwN).

Nach § 830 ABGB kann jeder Teilhaber die Aufhebung der Gemeinschaft verlangen. Wenn sie mit Einvernehmen nicht erzielbar ist, kann jeder Miteigentümer die Teilung im Klagewege verlangen.

Gemäß § 758 ABGB gebühren dem Ehegatten, sofern er nicht rechtmäßig enterbt worden ist, als gesetzliches Vorausvermächtnis das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen, und die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen, soweit sie zu dessen Fortführung entsprechend den bisherigen Lebensverhältnissen erforderlich sind, zu verwenden.

Während also der Hälfteeigentümer einer Liegenschaft samt Gebäude das Gebäude zwar benutzen kann, es jedoch insbesondere im Fall eines fremden Miteigentümers einer Gebrauchsregelung bedarf, weil auch der andere Miteigentümer dasselbe Gebäude benutzen darf, soll der überlebende Ehegatte durch das Vorausvermächtnis berechtigt werden, die bisherige Ehewohnung allein zu benutzen, ohne dass den Erben oder einen anderen allfälligen Eigentümer ein Mitbenutzungsrecht zukommen soll. Weiters ist im Falle der Miteigentumsgemeinschaft eine Teilungsklage auf Antrag des anderen Miteigentümers möglich, während dem Eigentümer der Wohnung, hinsichtlich welcher dem überlebenden Ehegatten das Wohnrecht infolge des Vorausvermächtnisses zukommt, keine vergleichbare Möglichkeit hat, sich des Wohnungsberechtigten "zu entledigen".

Aus dieser rechtlichen Gestaltung ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer durch die Annahme des Vorausvermächtnisses den Anspruch auf ein durchaus anderes, nämlich umfassenderes Wohnungsrecht erworben hat, als er vorher als Miteigentümer besessen hat.

Es ist dem Beschwerdeführer einzuräumen, dass er bisher bereits einen Nutzungsanspruch nach § 833 ABGB auf Grund seiner Miteigentümerstellung hatte, er übersieht jedoch, dass ihm durch das Vorausvermächtnis diese Benutzungsmöglichkeit kraft eines anderen Rechtsgrundes mit umfangreicherer oder weniger eingeschränkter Nutzungsmöglichkeit zukommt".

Bei dieser Sach- und Rechtslage kann daher auch im Gegenstandsfall der Berufung dem Grunde nach kein Erfolg beschieden sein, zumal auch hier die Bw durch Annahme des Vorausvermächtnisses ein Wohnungsrecht umfassenderer Qualität erworben hat und dadurch der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 zweiter Fall ErbStG erfüllt wurde. Die Bw bekämpft darüber hinaus auch die Bewertung des gesetzlichen Voraus als lebenslängliches Wohnrecht.

Welser in Rummel³, § 758 [Rz 3ff] und dort referierte Literatur und Judikatur führt – auszugsweise wiedergegeben – zu § 758 ABGB aus:

„Die Reform durch das ErbRÄG beruht auf dem Gedanken, dass dem überlebenden Ehegatten seine bisherigen Lebensverhältnisse gesichert werden sollen. Sie umfasst zwei Punkte: eine neue Umschreibung der haushaltszugehörigen Sachen u die Einführung eines „Rechts auf die Ehewohnung“. An der rechtlichen Konstruktion des Vorausvermächtnisses sollte sich nach Absicht des JA durch das ErbRÄG nichts ändern, es bleibt ein gesetzliches Vermächtnis, auf welches die Regeln für das letztwillige Vermächtnis anwendbar sind, wobei das Vorausvermächtnis allerdings Pflichtteilscharakter hat (§ 789). Es ist ein schuldrechtlicher Anspruch gegen die Erben oder den sonst durch das Vermächtnis Beschwerten

Das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen, wurde erst durch das ErbRÄG eingeführt u hat „lückenfüllenden Charakter“: Es soll das Wohnrecht des Ehegatten sichern, dessen Bedarf nicht nach § 14 MRG, § 10 WEG oder anderen Sonderbestimmungen des Wohnrechts (vgl zB § 20 Abs 3 WGG) gedeckt ist.

Das vom Erben einzuräumende Recht kann zB ein Fruchtgenuss- oder ein Gebrauchsrecht (Wohnrecht) sein, doch muss es nicht dinglichen Charakter tragen. Da für die schuldrechtliche Berechtigung kein gesetzlicher Typus zur Verfügung steht, ist auf Grund der Vertragsfreiheit ein passendes Rechtsverhältnis zu schaffen. Bei Veräußerung des Hauses (der Ehewohnung) durch den Erben ist das Wohnrecht dem Erwerber zu überbinden.

*Das Wohnrecht ist anders als zB ein Unterhaltsanspruch nach § 796 nicht vom Bedarf abhängig, weil Vermächtnisse **im Zweifel nicht auf Zeit** und nicht nach dem Bedarf gebühren. Es erlischt auch nicht bei Wiederverhehlichung des Ehegatten, bei längerer Abwesenheit oder Beziehen einer anderen Wohnung, anders JAB 4, sofern darin kein Verzicht liegt. Das Gegenteil müsste auch zu Komplikationen mit § 789 führen, wonach der Voraus auf den Pflichtteil anzurechnen ist, so dass eine Neuberechnung der Pflichtteile vorgenommen werden müsste.*

Der Ehegatte kann freiwillig auf das Wohnrecht verzichten, was auch durch schlüssige Willenserklärung, zB durch „Ausziehen aus der Wohnung“, geschehen kann; (für die Möglichkeit einer Beendigung aus wichtigem Grund: Zankl, Vorausvermächtnis 247 ff). Der

Anspruch erlischt jedenfalls mit dem Tod des Berechtigten; er ist nicht übertragbar und nicht vererblich. Ebenso kann der Ehegatte wie ein sonstiger Legatar erklären, das Vermächtnis nicht anzunehmen."

Auch wenn die Bw Literaturmeinungen bezüglich der Erlöschungsgründe wie Wiederverhehlchung anzieht, ist dem Punkt VI. des Verlassenschaftsprotokolls keine Vereinbarung zwischen der Bw und dem Erben dahingehend zu entnehmen, dass das Wohnungsrecht zeitlich begrenzt wäre, sodass hinsichtlich der Bewertung unter Verweis auf die oben angeführte Literatur das Finanzamt zu Recht einen lebenslänglichen Anspruch unterstellt hat. Überdies steht der Bw das Instrumentarium des § 5 BewG zur Verfügung.

Die von der Bw begehrte Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG, welche nur auf Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes, nicht aber - wie im vorliegenden Berufungsfall – auf Erwerbe von Todes wegen anwendbar ist, scheidet schon mangels Tatbestandsmäßigkeit aus.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, am 14. Dezember 2011