



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0359-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw., vertreten durch Rechtsanwältin, vom 24. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 28. März 2007 betreffend **Erbschaftssteuer**

entschieden:

Der **Berufung** wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Erbschaftssteuer** wird **festgesetzt** mit **€ 1.093,37**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 2.096,40**.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Mutter der Berufungswerberin (in der Folge auch bloß: Bw.) verstarb am tt. Monat 2006 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Gesetzliche Erben waren der erblasserische Witwer sowie deren gemeinsame Kinder, die Berufungswerberin und ihre Schwester.

Das Nachlassvermögen bestand im Wesentlichen aus einem Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ 1234, GB 98765 A-Stadt, sowie aus damit in Verbindung stehenden Wohnbauförderungsdarlehen als Passivposten. Bei der genannten Liegenschaft handelte es sich um ein von der Erblasserin mit ihrem Gatten gemeinsam erworbenes Grundstück samt

dem darauf errichteten Einfamilienhaus, welches auch den gemeinsamen Wohnsitz der beiden darstellte.

Mit Schriftsatz vom 23. November 2006 hatte ein von den Erben bevollmächtigter Notar dem Verlassenschaftsgericht gegenüber – im Wege einer anderen Notariatsgemeinschaft als Gerichtskommissär – erklärt, dass der erblasserische Witwer die Erbschaft ausgeschlagen und erklärt habe, keinerlei Ansprüche, auch keine solchen auf den gesetzlichen Pflichtteil, gegen den Nachlass zu stellen. Die Berufungswerberin und deren Schwester indes hatten unbedingte Erbantrittserklärungen je zur Hälfte des Nachlasses abgegeben. Der Einheitswert des Hälfteanteiles an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft betrug € 29.868,53, die abgezinsten Wohnbauförderungsdarlehen in Summe € 10.012,15. Die Begräbniskosten wurden mit € 2.600,00 beziffert, die Aufwendungen für Grabgestaltung mit € 3.500,00.

Die Einantwortung erfolgte dann antragsgemäß je zur Hälfte an die beiden Töchter der Erblasserin.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt Klagenfurt der Bw. gegenüber für deren Hälfterwerb Erbschaftssteuer (ErbSt) im Betrag von € 2.096,40 fest, wobei sich die Berechnung der Steuer wie folgt darstellt:

Grundstücksviertelanteil, Einheitswert 3-fach	44.802,79
abzüglich Kosten der Bestattung	-1.300,00
abz. Kosten des Grabdenkmales	-1.750,00
abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-250,00
abz. Bankverbindlichkeiten (Wohnbauförderungsdarlehen)	-5.006,07
abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
steuerpflichtiger Erwerb € 34.296,72, gerundet	34.296,00
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 3,5%	1.200,36
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 44.802,00	896,04
Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	2.096,40

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, dass es unverständlich sei, auf Grundlage eines verfassungswidrigen Gesetzes noch eine Steuer vorzuschreiben.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, die das Finanzamt mit dem Hinweis auf die nach wie vor in Geltung befindliche Rechtslage untermauerte, stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Neben dem nochmaligen Hinweis auf die zu erwartende Verfassungswidrigkeit und Aufhebung des Erbschaftssteuergesetzes legte die Bw. noch eine Vereinbarung über ein Wohnrecht, dass sie als Tochter ihrem Vater, dem erblasserischen Witwer, auf Lebenszeit eingeräumt habe, vor. Die tatsächlichen Verhältnisse wären so, dass ihre Eltern das Wohnhaus B-Straße 1 gemeinsam errichtet und bewohnt hätten, weshalb beantragt werde, den vorgeschriebenen Erbschaftsteuerbetrag im Hinblick auf das lebenslange Wohnrecht herabzusetzen.

Das Finanzamt wies im Vorlagebericht zunächst darauf hin, dass die handschriftlich verfasste Urkunde vom 23. November 2006 weder im Nachlass- noch im Erbschaftssteuerverfahren erwähnt und erst mit dem Vorlageantrag beigebracht wurde. Es wäre auch unglaublich, dass die Urkunde an ein und demselben Tag an den weit voneinander entfernten Wohnsitzen der drei Beteiligten unterzeichnet worden und sohin die Wohnrechtseinräumung im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung erfolgt sei.

Dazu führte die Bw. in einer weiteren Eingabe aus, die Urkunde wäre von ihrem Vater schon am Vortag der Unterfertigung erstellt und von ihnen dann gemeinsam im Rahmen einer Geburtstagsfeier bei ihr zuhause in C-Dorf unterschrieben worden. Mit dieser Urkunde, die nur internen familiären Charakter besitze, sollte nichts anderes als die tatsächlichen Gegebenheiten schriftlich dokumentiert werden.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates gab die Bw. an, nach dem Ableben der Mutter sei allen Beteiligten klar gewesen, dass der Witwer und Vater der Bw. den erblasserischen Hälfteanteil an der Liegenschaft wie bisher weiter und unentgeltlich benützen und bewohnen werde. Weil das Wohnrecht nach Ansicht der Beteiligten weder für die Todfallsaufnahme noch für das Verlassenschaftsverfahren von Bedeutung gewesen wäre, sei dies damals auch nicht zur Sprache gekommen. Bei dem im Zuge der Todfallsaufnahme erfolgten Erbverzicht samt Verzicht auf den Pflichtteil wäre vom gesetzlichen Voraus nicht die Rede gewesen. Der Wert des Wohnrechtes könne mit etwa € 400,00 bis € 500,00 je Monat angenommen bzw. vermutet werden.

Erhebungen durch die Berufungsbehörde beim Lagefinanzamt ergaben, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Objekt um ein Einfamilienhaus mit einer Wohnnutzfläche von 230 m² handelt, welches sehr gut bis fast luxuriös ausgestattet ist. So verfügt das Haus über eine Sauna und drei Bäder.

Durch Anfragen bei örtlichen Immobilienbüros konnte in Erfahrung gebracht werden, dass bei Wohnobjekten in vergleichbarer Lage Mietpreise von etwa 5 Euro je m², ohne Betriebskosten, erzielbar gewesen wären. Im Hinblick auf die Größe und die Ausstattung wurde ausgeführt, dass es für solche Objekte an einer Nachfrage fehlen würde, und realistischerweise niemand bereit (gewesen) sei, mehr als 700 bis 800 Euro pro Monat an Miete – ohne Betriebskosten – zu bezahlen.

Über fernmündliche Rückfrage hatte der Vater der Bw. – unter Bezugnahme auf die mit 23. November 2006 datierte Urkunde – noch angegeben, dass er nicht nur – wie dort festgehalten – sämtliche Betriebskosten tragen, sondern auch weiterhin (wie schon vor dem Ableben seiner Gattin) auch die Wohnbauförderungsdarlehen zur Gänze, sohin auch den auf die Töchter übergegangenen Hälfteanteil, bedienen bzw. zurückzahlen würde.

Die angeführten Ergebnisse des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens wurden dem Finanzamt durch Übermittlung der maßgeblichen Unterlagen zur Kenntnis gebracht. In seiner Stellungnahme vertrat das Finanzamt weiterhin die Ansicht, die Ausschlagung seitens des erblasserischen Witwers habe auch dessen gesetzlichen Voraus umfasst, weshalb die Einräumung des Wohnrechtes bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nicht in Abzug zu bringen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Basierend auf den Ergebnissen der Ermittlungsverfahren in Verbindung mit dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes geht der Unabhängige Finanzsenat von nachstehendem, als erwiesen anzusehendem und entscheidungsrelevantem Sachverhalt aus:

Im Frühjahr 2006 verstarb die Mutter der Berufungswerberin ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Gesetzliche Erben waren der erblasserische Witwer sowie die beiden gemeinsamen Kinder, nämlich die Berufungswerberin und deren Schwester. Zum Nachlassvermögen gehörte auch ein Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ 1234, GB 98765 A-Stadt. Bei dieser Liegenschaft handelte es sich um ein von der Erblasserin mit ihrem Gatten gemeinsam erworbenes Grundstück samt dem darauf errichteten Einfamilienhaus B-Straße 1, welches auch den gemeinsamen Wohnsitz der beiden darstellte.

Im Verlassenschaftsverfahren hatte der Vater der Berufungswerberin dem Nachlassgericht gegenüber erklärt, die Erbschaft auszuschlagen und keinerlei Ansprüche, auch keine solchen auf den gesetzlichen Pflichtteil, gegen den Nachlass zu stellen. Ein Verzicht auf den gesetzlichen Voraus bzw. eine Ausschlagung desselben konnte sachverhaltsmäßig hingegen nicht festgestellt werden. Die beiden Töchter wiederum hatten je zur Hälfte des Nachlasses

unbedingte Erbantrittserklärungen abgegeben, sodass die Einantwortung antragsgemäß an diese erfolgte.

Die mit € 2.600,00 bezifferten Begräbniskosten, die Aufwendungen für Grabgestaltung mit € 3.500,00 sowie die in Ansatz gebrachten Kosten der Regelung des Nachlasses von € 500,00 sind ebenso unstrittig geblieben wie der Einheitswert des erblasserischen Liegenschaftsvermögens mit € 29.868,53 und die abgezinste Höhe der darauf lastenden Wohnbauförderungsdarlehen von € 10.012,15.

Das Wohnhaus B-Straße 1 mit einer Gesamtnutzfläche von 230 m² verfügt unter anderem über eine Sauna und drei Badezimmer. Bei einer fremdüblichen Vermietung wäre ein Mietzins von etwa € 800,00 je Monat, ohne Betriebskosten, erzielbar gewesen. Der aus dem Geburtsdatum des begünstigten Witwers abgeleitete und auf den Todestag sowie den erblasserischen Hälfteanteil bezogene kapitalisierte Wert des Wohnrechtes beträgt **€ 52.805,74**. Die Ermittlung dieses Wertes, welche unter Verwendung des im Internet unter www.bmf.gv.at/steuern/berechnungsprogramme verfügbaren Programmes erfolgte, ist dem als Anlage beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen.

Aktenkundig ist weiters eine mit 23. November 2006 datierte Urkunde, wonach die Töchter ihrem Vater das lebenslange Wohnrecht an der letztlich ihnen im Erbwege zugekommenen Liegenschaftshälfte eingeräumt hätten.

Schließlich konnte festgestellt werden, dass der erblasserische Witwer weiterhin nicht nur sämtliche Betriebskosten, sondern auch nach dem Ableben seiner Gattin regelmäßig den auf dem Hälfteanteil der Töchter lastenden Teil der aushaftenden Wohnbauförderungsdarlehen bezahlt(e).

Rechtlich ist dieser Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

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

§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG normiert, dass bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Todes des Erblassers entsteht.

Durch die Abgabe der unbedingten Erbantrittserklärung – und deren Annahme durch das Nachlassgericht – ist hinsichtlich der Berufungswerberin mit dem Todestag der Mutter am

tt. Monat 2006 ein steuerlich maßgeblicher Erwerb durch Erbanfall iSd gerade angeführten Gesetzesstellen verwirklicht worden.

Die Bw. hat dagegen eingewendet, im Hinblick auf die zu erwartende Verfassungswidrigkeit und Aufhebung des ErbStG sei die Vorschreibung der Steuer unverständlich.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof (VfGH) mit seinem Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 u.a., zwar den Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben hat. Allerdings hat der VfGH im Spruch des genannten Erkenntnisses auch bestimmt, dass diese Aufhebung (erst) mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft trete. Hat der VfGH in einem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände – mit Ausnahme des(r) Anlassfalles (-fälle) – weiterhin anzuwenden (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2007, 2007/16/0038).

Durch das Ableben der Mutter der Bw. am tt. Monat 2006 wurde – wie gerade aufgezeigt – der erbschaftssteuerliche Erwerb von Todes wegen schon vor dem 31. Juli 2008 verwirklicht. Da das Berufungsverfahren der Bw. auch keinen Anlassfall darstellt, wurde ihr mit dem angefochtenen Bescheid – ungeachtet der Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG – sohin die ErbSt dem Grunde nach der geltenden Rechtslage entsprechend vorgeschrieben, weshalb der Berufung in dieser Hinsicht ein Erfolg versagt bleiben musste.

Im Ergebnis im Recht befindet sich die Bw. indes mit ihrem Begehren um Berücksichtigung des Wohnrechtes für den Vater.

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. Dabei handelt es sich um ein gesetzliches Vorausvermächtnis mit Pflichtteilscharakter, welches grundsätzlich den Regeln des Vermächtnisrechtes unterliegt (OGH vom 18. März 1997, 1 Ob 2364/96w, und vom 11. November 1999, 6 Ob 184/99y). Ein Verzicht auf das Erbe oder den Pflichtteil erfasst im Zweifel nicht auch ein zugedachtes Legat, wohl aber wegen dessen gesetzlichen Charakters das Vorausvermächtnis nach § 758 ABGB (*Eccher* in Schwimann, ABGB Taschenkommentar, Rz 6 zu § 758; *Dittrich-Tades*, ABGB, 35. Auflage, E 10 zu § 758; beide unter Bezugnahme auf OGH vom 4. Dezember 1996, 7 Ob 2303/96v, NZ 1997, 291).

Der Vater der Bw. hat nun im Verlassenschaftsverfahren sowohl auf das Erbrecht als auch auf die Geltendmachung des Pflichtteiles verzichtet. Dass damit auch der gesetzliche Voraus umfasst war, konnte indes nicht festgestellt werden. Im Gegenteil hat die Bw. über Vorhalt

noch ausdrücklich betont, dass vom gesetzlichen Vorausvermächtnis gar nicht die Rede war, da ohnehin allen Beteiligten klar gewesen sei, dass der Vater unentgeltlich weiter im Haus wohnen könne und sohin das Wohnrecht auch in Ansehung des den beiden Töchtern nach Verzicht durch den Vater zufallenden Hälfteanteiles gleich wie vorher ausüben werde.

Die vom Finanzamt vertretene und gerade oben wiedergegebene Rechtsmeinung, wonach im Zweifelsfall ein Verzicht auf das Erbrecht und/oder den Pflichtteil auch den gesetzlichen Voraus umfasst, ist nach Ansicht der Berufungsbehörde aus zweierlei Gründen im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Zum Einen deswegen, da im zitierten Verfahren 7 Ob 2303/96v der Verzicht durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden unmittelbar vor der Verehelichung und im Konnex mit weiteren vorher geschlossenen Vereinbarungen erfolgte und zu beurteilen war. Mangels Sachverhaltsidentität kann daher dieses Urteil nicht auf den vorliegenden Berufungsfall umgelegt werden.

Für noch wesentlich bedeutsamer hält es der Unabhängige Finanzsenat aber, dass es sich bei der angeführten Rechtsansicht um eine nur für den Zweifelsfall geltende Auffassung handelt, ein solcher Zweifelsfall indes hier gerade nicht gegeben ist. Es erscheint vielmehr völlig ausgeschlossen, dass der Vater – der erkennbar nur das bloße Eigentum an der Liegenschaftshälfte seiner verstorbenen Gattin den beiden Töchtern überlassen wollte – sich der Gefahr aussetzen wollte, Beschränkungen durch die Miterbinnen in seinen bisherigen Lebensgewohnheiten in Kauf nehmen zu müssen. Ohne das ihm durch den gesetzlichen Voraus eingeräumte Wohnrecht hätte der Vater nur die eingeschränkte Stellung eines Miteigentümers gehabt. Erst vermittels der hier konkludent erfolgten Annahme des Vorausvermächtnisses wurde dem Vater die Befugnis eingeräumt, die von ihm gemeinsam mit seiner verstorbenen Gattin erworbene und nach ihren Wünschen und Bedürfnissen gestaltete Liegenschaft in Art und Umfang – trotz Miteigentum der Töchter – unverändert weiter benützen zu können.

In dieses Bild fügt sich zudem noch, dass der Vater nicht nur weiterhin unverändert sämtliche Betriebskosten für die Liegenschaft, sondern auch – wie schon vor dem Ableben seiner Gattin – den auf den Erbteil der Töchter entfallenden Anteil der Wohnbauförderungsdarlehen bezahlt.

Aus all diesen Umständen heraus musste der Unabhängige Finanzsenat im Lichte der von den Beteiligten gewählten Vorgangsweise ohne jeden Zweifel zur Ansicht gelangen, dass ein Verzicht auf den gesetzlichen Voraus durch den erblasserischen Witwer nicht erfolgte und daher die nur für Zweifelsfälle gebildete Rechtsauffassung hier eben auch nicht zur

Anwendung gelangen konnte. Wann und aus welchen Motiven die mit 23. November 2006 datierte Urkunde tatsächlich erstellt und unterfertigt wurde, ist sohin nicht weiter von entscheidender Bedeutung.

Dem das gesamte ErbStG tragenden und aus § 20 ErbStG abgeleiteten Grundsatz zufolge, dass nur die einem Erwerber verbleibende tatsächliche Bereicherung besteuert werden darf, war die Belastung des von der Bw. von Todes wegen nach ihrer Mutter erworbenen Liegenschaftsanteiles durch das Wohnrecht des Vaters bei der Steuerneuberechnung entsprechend zu berücksichtigen.

Die Bw. hat den Wert des Wohnrechtes des Vaters – bezogen auf den erblasserischen Hälfteanteil – mit etwa € 400,00 bis € 500,00 je Monat angenommen. Eine fachkundige Auskunft wiederum hatte einen realistisch erzielbaren Mietzins von € 700,00 bis maximal € 800,00 für die gesamte Liegenschaft ergeben, weshalb der Unabhängige Finanzsenat einen Mittelwert von € 800,00 als angemessen erachtet, betreffend den erblasserischen Anteil also einen monatlichen Wert von € 400,00. Der daraus errechnete kapitalisierte Wert des Wohnrechtes beträgt, wie bereits oben dargelegt, € 52.805,74, der auf die Berufungswerberin entfallende halbe Anteil sohin € 26.402,87. Dieser Betrag ist von der Bemessungsgrundlage für die ErbSt abzuziehen und berechnet sich die neu festzusetzende Erbschaftssteuer daher wie folgt:

Grundstücksviertelanteil, Einheitswert 3-fach	44.802,79
abzüglich Kosten der Bestattung	-1.300,00
abz. Kosten des Grabdenkmales	-1.750,00
abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-250,00
abz. Bankverbindlichkeiten (Wohnbauförderungsdarlehen)	-5.006,07
abz. Wohnrecht	-26.402,87
abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
steuerpflichtiger Erwerb € 7.893,85, gerundet	7.893,00
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 2,5%	197,33
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 44.802,00	896,04
Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	1.093,37

Da somit der Berufung nur ein Teilerfolg beschieden sein konnte, war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. Oktober 2012

Anlage: 1 Berechnungsblatt