



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungsvertrags, vertreten durch Dr. Thomas Fried, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Gonzagagasse 11/2/22, vom 25. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 12. November 2002 betreffend Erbschaftssteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Erbschaftssteuer beträgt € 287,13. Die Abgabenberechnung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsvertrag hat im Vertrag nach seiner am 25. Mai 2002 verstorbenen Mutter als gesetzlicher Erbe zu 1/6 des gesamten Nachlasses die unbedingte Erbserklärung abgegeben und wurde ihm dieser Nachlass mit Beschluss vom 8. August 2002 des zuständigen Abhandlungsgerichtes eingeantwortet.

Die Erblasserin errichtete am 30. Dezember 1960 mit ihrem Ehemann einen Notariatsakt. Punkt zwei dieses Ehepaketes und der letztwilligen Anordnung hat folgenden Wortlaut:

"Der Überlebende der Ehegatten F. und B. L. bestimmt dem erblindeten Sohn W. L. als Vorlegat gleichgültig, ob dieser verehelicht ist oder nicht, auf Lebensdauer das ausschließliche Wohnungs- und Benützungsrecht in einem im von ihnen zu erbauenden Hause befindlichen gut beheizbaren Zimmer in Mindestgrundfläche von fünfzehn m² bei unentgeltlicher

Beistellung des elektrischen Stromes für Lampen bis 150 Watt. Dieser Raum kann von W.L. und dessen Familie benutzt und bewohnt werden. Diese sind berechtigt, den Raum stets verschlossen zu halten. Die Übertragung dieser Rechte an weitere Personen, insbesondere Vermietung des Raumes ist ausgeschlossen."

In der am 29. Juli 2002 durchgeführten Verlassenschaftsabhandlung wurde das dem Berufungswerber mit Notariatsakt vom 30. Dezember 1960 eingeräumte Legat mit monatlich € 150,00 bewertet. Kapitalisiert mit dem 14 fachen Jahreswert ergibt dies einen Wert von € 25.200,00.

Mit Bescheid vom 12. November 2002 schrieb das Finanzamt dem Berufungswerber Erbschaftssteuer in Höhe von € 800,38 vor. Bemessungsgrundlage für diese Abgabenfestsetzung bildete 1/6 des Reinnachlasses zuzüglich 5/6 Anteil des Kapitalwertes des Wohnungs- und Benützungsrechtes an dem 15 m² großen Zimmer.

In seiner Berufung gegen den Abgabenbescheid bekämpfte der Berufungswerber einerseits die Bewertung des Wohnungsrechtes mit € 25.200,00 und andererseits jenen Umstand, dass das Wohnungsrecht in die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer einbezogen wurde. Nach seinen Ausführungen dürfe dieses Wohnungsrecht nicht berücksichtigt werden, da ihm dieses auf Grund des am 30. Dezember 1960 abgeschlossenen Notariatsaktes unabhängig vom Tod seiner Mutter zustehen würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die Steuerschuld für das Wohnungsrecht mit dem Tod der Mutter des Berufungswerbers entstanden sei. Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag gestellt.

Am 4. April 2003 wurde dem Finanzamt eine Niederschrift über eine am 31. März 2003 durchgeführte Nachtragsabhandlung im Verlass nach B.L. übermittelt. Diese erwies sich durch ein nachträglich hervorgekommenes Guthaben der Erblasserin beim Bundessozialamt in Höhe von € 2.178,50 als notwendig.

Der Gebäudewert jenes Hauses, in dem dem Berufungswerber das Wohnungs- und Benützungsrecht eingeräumt wurde, beträgt nach Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates beim zuständigen Finanzamt S 161.028,00 (€ 11.702,36). Das Einfamilienhaus weist eine Nutzfläche von insgesamt 108 m² auf.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG unter anderem der Erwerb durch Vermächtnis. Der Vermächtnisnehmer leitet seinen Anspruch zwar einerseits auf Grund einer letztwilligen Verfügung vom Erblasser ab, diese Berufung gibt ihm aber nur ein obligatorisches Forderungsrecht gegen den beschworenen Erben; der Erbe muss die vermachte Sache erst durch eine Erfüllungshandlung auf den Vermächtnisnehmer übertragen (OGH vom 10. Dezember 1986, 3 Ob 598/86, SZ 59/219).

Undeutliche und unklare letztwillige Verfügungen sind nach dem erforschbaren wahren Willen des Erblassers auszulegen. Eine letztwillige Erklärung ist dabei immer so auszulegen, dass der vom Erblasser angestrebte Erfolg eintritt (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Mai 1992, Zl. 91/16/0019). Die Auslegung hat dabei von der gewöhnlichen Bedeutung der Worte auszugehen, wobei die Erklärung als Einheit in ihrem Gesamtzusammenhang zu betrachten ist (vgl. den Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 15. Jänner 1992, 1 Ob 506/92, JBI 1992, 587).

Nach § 535 ABGB ist unter einem Vermächtnis zu verstehen, dass jemandem kein Erbteil, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur eine einzelne Sache oder mehrere Sachen, eine Summe oder ein Recht zugesprochen wird.

Nach § 648 ABGB kann der Erblasser auch Vermächtnisse an Erben bestimmen. Gegenstand eines Vermächtnisses kann gemäß § 653 ABGB alles sein, was im gemeinen Verkehre steht (OGH vom 5. November 1996, 10 Ob 2335/96x).

Nach der im gegenständlichen Fall aktenkundigen Vertragsgestaltung hatte der *Überlebende* der Ehegatten F. und B. L. dem Berufungswerber auf dessen Lebensdauer ein Wohnungs- und Benützungsrecht in einem Zimmer des zum Vertragszeitpunkt noch nicht errichteten Wohnhauses einzuräumen. Diese Vereinbarung steht dem Vorbringen des Berufungswerbers, wonach ihm das Wohnrecht bereits auf Grund des Notariatsaktes vom 30. Dezember 1960 zustehen würde, entgegen. Aus dem Vertragswortlaut kann die Einräumung des Wohnungs- und Benützungsrechtes zu Gunsten des Berufungswerbers bereits zu Lebzeiten beider Elternteile keineswegs abgeleitet werden. Zufolge ausdrücklicher Vereinbarung hat der Berufungswerber das Wohnrecht nicht mit Abschluss des Notariatsaktes erworben, sondern hatte erst der überlebende Elternteil (im konkreten Fall die Mutter) dem Berufungswerber dieses Recht einzuräumen.

Die in Form eines Notariatsaktes getroffene Vereinbarung wurde in der nach dem Tod der Mutter, am 29. Juli 2002 durchgeführten Verlassenschaftsabhandlung dahingehend ausgelegt, dass dem Berufungswerber das Wohnungsgebrauchsrecht in dem im 1. Stock südöstlich gelegenen Zimmer im Haus XY als Vorausvermächtnis zufällt, bzw. ohne Anrechnung auf seinen Erbteil zustehen soll. Der Berufungswerber hat dieses Vermächtnis in der Niederschrift

vom 29. Juli 2002 ausdrücklich angenommen und ist dieses als solches der Erbschaftssteuer zu unterwerfen.

Der Anfall eines Vermächtnisses unterliegt beispielsweise unter besonderen Umständen dann nicht der Erbschaftssteuer, wenn dem Erwerber letztwillig etwas zugesprochen wird, worauf er bereits ohne die letztwillige Zuwendung einen rechtlichen Anspruch hatte, wenn zB der Arbeitgeber in seinem Testament nochmals einen auf Grund eines Arbeitsverhältnisses begründeten Ruhegehaltsanspruch bestätigt (BFH 24.10.1984, II R 103/83, BStBl 1985 II 138).

Im gegenständlichen Fall liegt mangels Vorliegen besonderer Umstände in der Inanspruchnahme des dem Berufungswerber eingeräumten Wohnungs- und Benützungsrechtes nicht die Ausübung eines bereits seit Abschluss des Notariatsaktes zustehenden Rechtes, sondern ein Erwerb von Todes wegen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG vor.

Nach der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers. Auch bei Vermächtnissen ist die Steuerschuld nach Grund und Betrag auf den Zeitpunkt des Erbfalles zurück zu beziehen. Zu besteuern ist somit der dem Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch, von den Erben den vermachten Gegenstand zu fordern. Es kommt deshalb auch für die Bewertung auf den Anspruch, wie er mit dem Tode des Erblassers entstanden ist, an (VwGH vom 25.3.1985, ZI 83/15/0005).

Zu dem weiteren, die Bewertung des eingeräumten Wohnungs- und Benützungsrechtes betreffenden Vorbringen wird zunächst auf § 19 Abs. 1 ErbStG verwiesen. Nach dieser Bestimmung richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist gemäß Abs. 2 leg. cit. das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG (in der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung) bestimmt sich der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Person. Beim

Berufungswerber wäre das Wohnungsrecht daher an sich gemäß § 16 Abs. 2 Z 5 BewG 1955 mit dem 14 fachen des Wertes der einjährigen Nutzung zu bewerten.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt jedoch in ständiger Judikatur die Rechtsansicht, dass der Wert eines Nutzungsrechtes an einem Wirtschaftsgut nicht größer als der steuerliche Wert der genutzten Wirtschaftsgüter sein kann (erstmals im Erkenntnis vom 2.3.1972, 929/71, 19.9.2001, 2001/16/0100).

Das Wohnrecht in dem konkret bezeichnetem Zimmer kann daher höchstens mit dem auf dieses Zimmer entfallenden Anteil am dreifachen Einheitswert in die

Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage einfließen. Der Gebäudewert des an der Adresse XY errichteten Einfamilienhauses mit einer Nutzfläche von 108 m² wurde vom Finanzamt mit S 161.028,00 beziffert. Umgerechnet auf einen Wohnraum von 15 m² ergibt dies einen anteiligen Wert von S 22.365,00.

Ab 1. Jänner 2001 ist für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes maßgebend (BGBl I 2000/142), weshalb für das dem Berufungswerber eingeräumte Recht ein Betrag von S 67.095,00 (€ 4.875,98) heranzuziehen ist.

Auf dem Boden der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist daher das Wohnrecht nicht mit € 25.200,00 (14 facher Jahreswert), sondern mit dem anteiligen steuerlichem Wert in Höhe von € 4.878,98 zu bewerten. Was die Bewertung des Wohnrechtes anlangt, war dem Berufungsbegehren stattzugeben.

Abgabenberechnung:

Der steuerpflichtige Erwerb setzt sich zusammen aus dem anteiligen steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke € 4.529,66, aus den anteiligen sonstigen **Aktiva** laut Verlassenschaftsabhandlung in Höhe von € 2.113,19 sowie dem aliquoten Guthaben (1/6 von € 2.178,50) laut Nachtragsabhandlung abzüglich der damit verbundenen Kosten (€ 227,34) - insgesamt daher € 325,19.

Als **Passiva** sind die Kosten der Bestattung (€ 1.040,17), die Kosten der Regelung des Nachlasses (€ 310,86) und das Darlehen im Betrag von € 430,93 zu berücksichtigen. Vermindert um den Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG von € 2.200,00 ergibt dies einen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 7.862,00 (gerundet). Davon 2,5 % (Steuerklasse I) ergibt € 196,55 Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG. Rechnet man diesem Betrag die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von € 90,58 hinzu, ergibt sich eine Erbschaftssteuer von insgesamt € 287,13.

Graz, am 10. Februar 2005