



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.P., geb. 1981, Adresse, vertreten durch Notar.X, vom 7. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. April 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut Abhandlungsprotokoll nach der am 15. Dezember 2006 mit Hinterlassung letztwilliger Anordnungen verstorbenen G.M. hat der erbl. Enkel A.P. aufgrund des Testamentes vom 14. September 2006 die unbedingte Erbantrittserklärung zum gesamten gegenständlichen Nachlass zu Protokoll gegeben. Außerdem hat in diesem Testament die Verstorbene dem erblichen Sohn ein Fruchtgenussrecht und der erblichen Schwiegertochter ein Wohnungsgebrauchsrecht vermacht. Im Abhandlungsprotokoll wurden diese Legate mit einem kapitalisierten Wert von 66.438,99 € bzw. 62.972,59 € angegeben.

In dem gegenüber A.P. ergangenen Erbschaftssteuerbescheid vom 12. März 2009 wurden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen von den angesetzten Aktiven neben anderen Abzugsposten iSd § 20 ErbStG (für den Berufungsfall von Relevanz) die Vermächtnisse im Betrag von - 129.411,58 € abgezogen. Ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von

152.933,04 € und vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von (abgerundet) 292.798 € wurde gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG die Erbschaftssteuer in Höhe von 30.325,24 € festgesetzt (Berechnung siehe Bescheid).

Gegenüber der Legatarin G.P. wurde für deren Erwerb mit einem weiteren Erbschaftssteuerbescheid ausgehend vom Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes von 62.972,59 € Erbschaftssteuer vorgeschrieben. Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bekämpfte die Bemessungsgrundlage mit der Begründung, das Wohnungsgebrauchsrecht beziehe sich auf die Wohnung 14. Nach dem nunmehr vorliegenden Parifizierungsgutachten betrage der Mindestanteil dieser Wohnung 118/1259- Anteile. Unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2001, 98/16/0311) könne der Nutzwert einer Wohnung höchstens mit dem auf die Wohnung entfallenden anteiligen Einheitswert in die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage einfließen. Als Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes sei daher der anteilige dreifache Einheitswert der Gesamtliegenschaft von 27.442,63 € (=118/1259-Anteile von 292.442,63 €) bei der Steuerberechnung anzusetzen.

Mit dem gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Erbschaftssteuerbescheid wurde gegenüber A.P. (Bw) in der Folge die Erbschaftssteuer mit 36.010,04 € festgesetzt. Abweichend von der bisherigen Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurden die Vermächtnisse im Betrag von – 93.881,62 € (= 129.411,58 € minus 62.972,59 € plus 27.442,63 €) abgezogen, wodurch sich ein steuerpflichtiger Erwerb von 188.463,00 € und gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG eine Steuer von 30.154,08 € ergab, während die Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 5.855,96 € unverändert blieb (Berechnung siehe Bescheid). Begründend wurde ausgeführt, da das Legat (Wohnrecht an G.P.) mit 27.442,63 € zu bewerten sei, verringere sich der Abzugsposten Legat um 35.529,96 €.

Die gegen diesen Erbschaftssteuerbescheid erhobene gegenständliche Berufung richtet sich gegen die Bewertung des der G.P. vermachten Wohnungsgebrauchsrechtes mit 27.442,63 € und bestreitet damit die Rechtmäßigkeit des bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorgenommenen Abzuges "Vermächtnis" in Höhe von 93.881,62 € mit auszugsweise folgender Begründung:

"Das im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung nach G.M. vom Erben- ohnehin gering- bewertete Legat der Dienstbarkeit des Wohnrechtes für die erbl. Schwiegertochter G.P. stellt ein tatsächlich von dem Erben zu leistendes Legat dar und stellt weiters eine nach den Regeln des Bewertungsgesetzes zu kapitalisierende Belastung der erbl. Liegenschaft in EZ X GB Y dar. Da das vermachte Wohnrecht von G.P. angenommen wurde und auch kein Verzicht erfolgte und die Bewertung des Wohnrechtes keinesfalls zu hoch erfolgte, ist der Wert des geleisteten Legats in voller Höhe als Abzugsposten für die Berechnung der Steuer zu berücksichtigen.

Die in der Berufung der Frau G.P. geltend gemachte Beschränkung des Wertes des Rechtes auf den dreifachen Einheitswert der anteiligen Miteigentumsanteile, auf die sich das Wohnrecht bezieht, ist

ausschließlich bei der Steuervorschreibung für die Berechtigte maßgebend.

Hingegen ist das vom Erben A.P. zu leistende Vermächtnis des Wohnrechtes der G.P. als tatsächlich zu leistende Verpflichtung mit dem wahren Wert gemäß Bewertungsgesetz anzusetzen."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass nach der ständigen VwGH- Rechtsprechung der Wert des Nutzungsrechtes an dem Wirtschaftsgut nicht größerer als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes sein könne. Legat und Abzug beim Erben müssten sich zwingend in derselben Höhe spiegelgleich gegenüber stehen. Die Leistung des Legates sei nicht eine vertragliche Verpflichtung des Legatars und dürfe daher nicht kapitalisiert werden wie in einem Übergabsvertrag/Kaufvertrag. Der Legatar leiste nichts an den Erben.

Der Bw. beantragte daraufhin die Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG 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 inländisches Betriebsvermögen ist nach Abs. 2 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 wird.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde. Während § 19 ErbStG den Bewertungsmaßstab festgelegt, wird im § 20 ErbStG der Umfang der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage festgestellt. § 20 ErbStG enthält eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen sind. § 20 ErbStG gebietet unter anderem den Abzug der Erbfallschulden vom Nachlass (VfGH 14.6.1997, B 184/96, B 324/96; VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127). Zu den Erbfallschulden zählen Verbindlichkeiten erbrechtlicher Natur, die ihrem Wesen nach erst durch den Erbfall ausgelöst werden, wie z.B. Pflichtteilsansprüche und Legate (vgl. OGH 24.9.1998, 6 Ob 6/98w).

Vermächtnis ist eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassung eines Erbteiles besteht. Nach § 553 ABGB ist unter einem Vermächtnis (Legat) 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 durch eine gültige letztwillige Erklärung des Erblassers zugedacht wird (VwGH 24.9.2002, 2002/16/0004). 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 beschwerten Erben; der Erbe muss also die vermachte Sache erst durch eine Erfüllungshandlung auf den Vermächtnisnehmer übertragen (OGH 10.12.1986, 3 Ob 598/86, SZ 59/219; VwGH 24.9.2002, 2002/16/0004).

Im vorliegenden Berufungsfall besteht ausschließlich Streit darüber und entscheidet diesen, ob das G.P. als Vermächtnis zugewendete Wohnungsgebrauchsrecht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen betreffend den Erwerb des Erben (Bw) mit dem kapitalisierten Wert von 62.972,59 € oder mit dem in Höhe des dreifachen Einheitswertes begrenzten Wert jenes Wirtschaftsgutes, an dem die Dienstbarkeit bestellt wurde, als Erbfallschulden abzuziehen ist.

Nach ständiger Auffassung des VwGH kann der Wert des Nutzungsrechtes nicht größerer sein als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst (VwGH vom 2.3.1972, 929/71, vom 27.5.1999, 96/16/0038, vom 17.5.2001, 98/16/0311, und vom 19.9.2001, 2001/16/0100). Dies gilt selbst in jenen Fällen, in denen das genutzte Wirtschaftsgut ein Gebäude ist, für dessen Erwerb die Erbschaftssteuer vom Einheitswert (nunmehr vom Dreifachen des Einheitswertes) festzusetzen ist. Abstellend auf diese ständige VwGH-Rechtsprechung kommt die Lehre (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 84 zu § 19 ErbStG) hinsichtlich der Bewertung eines auf einer Liegenschaft lastenden Nutzungsrechtes (im Streitfall: Wohnungsgebrauchsrechtes) zu folgendem Ergebnis:

"Im Bereich der Erbschaftssteuer kann demnach für ein von Todes wegen erworbenes Gebäude nicht deswegen ein negativer Wert ausgewiesen werden, weil der Nutzungswert, der letztwillig einem anderen eingeräumt wurde, höher ist als der Wert der Substanz, im vorliegenden Fall also der Wert des Gebäudes, dessen Nutzungswert einem anderen eingeräumt wurde. Dieser Grundsatz folgt jedenfalls aus dem die Erbschaftssteuer beherrschenden Bereicherungsprinzip. Denn es wäre denkunmöglich, dass derjenige, der das Eigentum an einer Sache erworben hat, durch seinen Erwerb im steuerlichen Ergebnis eine Vermögensverminderung erleidet, während der Nutzungsberechtigte den Wert der Nutzung mit einem Betrag zu versteuern hätte, der über dem Wert der Sache bzw. der Substanz liegt. Daher würde auch die Ansicht der jüngeren deutschen Rechtsprechung zu völlig unhaltbaren Ergebnissen führen, wonach Grundstücke mit dem Einheitswert, Nutzungsrechte jedoch immer und auch dann mit dem gemeinen Wert zu bewerten wären, wenn der Wert des Nutzungsrechtes über dem steuerlich maßgeblichen Wert des Eigentums liegt (VwGH vom 2.3.1972, 929/71)".

Unter Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung ist demzufolge bei Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage im Bereich der Erbschaftssteuer für die Bewertung eines Wohnungsgebrauchsrechtes davon auszugehen, dass der Wert des auf einer Liegenschaft lastenden Wohnungsgebrauchsrechtes sowohl betreffend den (positiven) Ansatz bei der Berechtigten als auch betreffend den Abzugsposten (Erbfallschuld) beim beschwerten Erben auf Grund des diese Steuer beherrschenden Bereicherungsprinzips jedenfalls nicht größerer

sein kann als der steuerlich maßgebliche Wert des Wirtschaftsgutes, an dem dieses Nutzungsrecht eingeräumt wird. Damit ist das Schicksal des gegenständlichen Berufungsfalles bereits entschieden. Wenn demgegenüber das vorliegende Rechtsmittel im Wesentlichen damit begründet wird, die in der Berufung der G.P. geltend gemachte Beschränkung mit dem dreifachen Einheitswert der anteiligen Miteigentumsanteile, auf die sich das Wohnrecht beziehe, sei ausschließlich bei der Steuervorschreibung für die Berechtigte maßgebend, *"hingegen ist das vom Erben A.P. zu leistende Vermächtnis des Wohnrechtes der G.P. als tatsächlich zu leistende Verpflichtung mit dem wahren Wert gemäß Bewertungsgesetz anzusetzen"*, dann steht dieser Argumentation Folgendes entgegen. Wie bereits eingangs erwähnt, richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG die Bewertung, *soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist*, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Nach Abs. 2 ist (im Streitfall von Relevanz) für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes maßgebend. Obzwar im Abs. 2 *"nicht etwas Besonderes"* betreffend die Bewertung eines auf einer Liegenschaft lastenden Dienstbarkeitsrechtes *"vorgeschrieben ist"*, vertritt der Verwaltungsgerichtshof dennoch hinsichtlich der Bewertung eines solchen Dienstbarkeitsrechtes die Auffassung, bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage könne im Bereich der Erbschaftssteuer der kapitalisierte Wert des Dienstbarkeitsrechtes nicht größer sein als der steuerliche Wert jenes Wirtschaftsgutes, an dem das Dienstbarkeitsrecht besteht. Die vom Verwaltungsgerichtshof und von der obzitierten Lehre für diese (beschränkende) Bewertung des Dienstbarkeitsrechtes ins Treffen geführten Argumente kommen nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls sowohl für den (positiven) Ansatz bei der Erbschaftsbesteuerung der Berechtigten als auch beim Abzug als Erbfallschuld bei der Ermittlung des Erwerbes gemäß § 20 ErbStG des beschwerten Erben zum Tragen, gelten doch für beide Anwendungsfälle dieselben gesetzlichen Regelungen betreffend die Bewertung eines Dienstbarkeitsrechtes. Abstellend auf das die Erbschaftssteuer beherrschende Bereicherungsprinzip kann abweichend von den Ausführungen der Berufung kein relevanter, eine unterschiedliche steuerliche Bewertung rechtfertigender Umstand darin gesehen werden, ob der Wert der vermachten Dienstbarkeit als Erwerb der Berechtigten oder als Abzugspost beim beschwerten Erben angesetzt wird, denn der Erbe musste die vermachte Sache durch eine Erfüllungshandlung (hier: Einverleibung eines Wohnungsgebrauchsrecht an der im Erbweg in sein Eigentum übergegangenen Liegenschaft) auf die Vermächtnisnehmerin übertragen. War aber die im Erbweg dem Bw. zugekommene Liegenschaft mit dem dreifachen Einheitswert anzusetzen, dann vermochte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Wert des in Erfüllung eines Vermächtnisses an diesem Grundstück einzuverleibenden Wohnungsgebrauchsrechtes den Eigentümer des Grundstückes

nicht größer zu belasten als in Höhe des anteiligen steuerlichen Wertes (dreifache Einheitswert) der Liegenschaft selbst.

Entgegen dem Berufungsvorbringen hat das Finanzamt den Erbschaftssteuerbescheid vom 17. April 2009 nicht mit Rechtswidrigkeit belastet, als es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage das von der Erblasserin betreffend G.P. angeordnete Vermächtnis (Wohnungsgebrauchsrecht) nicht mit dem im Abhandlungsprotokoll vom Bw. erklärten kapitalisierten Wert von 62.972,59 €, sondern mit dem (betragsmäßig unstrittig gebliebenen) dreifachen Einheitswert des belasteten Liegenschaftsanteiles in Höhe von 27.442,63 € beim Abzugsposten "Vermächtnis" berücksichtigt hat. Über die Berufung war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Oktober 2009