



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AM, geb. X, wohnhaft in Y, vertreten durch Dr. Gerhard Holzinger, Rechtsanwalt, 5280 Braunau, Stadtplatz 36, vom 8. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 2. April 2003 betreffend Erbschaftssteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer beträgt 13.390,00 €.

Die Erbschaftssteuer in Höhe von 16 % der Bemessungsgrundlage beträgt 2.142,40 €.

Entscheidungsgründe

In ihrem Testament berief die am 1. November 2002 verstorbene CK ihre Tochter UH zur Alleinerbin und vermachte ihrem Lebensgefährten AM (= Berufungswerber = Bw) an der Liegenschaft St. Radegund, Hadermarkt 99, das immer währende und unentgeltliche Wohnrecht dergestalt, dass dieser zur alleinigen Bewohnung der im Erdgeschoß gelegenen Wohnung berechtigt sei. Der Garten, das Vor- und Stiegenhaus, der Dachboden und die Holzhütte würden gemeinsam mit der Alleinerbin oder etwaigen anderen Personen benützt. AM sei nicht berechtigt, eine weitere Person in den vom Wohnungsrecht umfassten Räumlichkeiten mit wohnen zu lassen. Bewohne dieser die Liegenschaft alleine, so sei er verpflichtet, die gesamten Heizungs-, Betriebs- und Stromkosten zu bezahlen. Bei Bezug der Liegenschaft durch eine weitere Person sei von der Alleinerbin auf ihre Kosten ein eigener

Stromzähler für die zweite Wohnung zu installieren. AM sei sodann verpflichtet, die auf ihn entfallenden Stromkosten zu bezahlen. Da keine Zentralheizung vorhanden sei und die vom Wohnungsrecht umfassten Räumlichkeiten ausschließlich durch einen Kachelofen beheizt würden, sei AM verpflichtet, die gesamten Heizungskosten, die seinen Wohnbereich betreffen, zu bezahlen. Die Betriebskosten seien zu 50 % von AM zu bezahlen. Diese Kostentragungsverpflichtung gelte ebenfalls nur so lange, so lange das Wohnungsrecht von ihm tatsächlich ausgeübt werde.

Der zuletzt am 1. Jänner 1994 festgestellte Einheitswert für die als Einfamilienhaus bewertete Liegenschaft betrug 10.101,52 €.

Über Ersuchen des Finanzamtes teilte UH mit, dass laut Gutachten der Fa. St GmbH das dem Bw eingeräumte Wohnrecht mit 2.700,00 € jährlich zu bewerten sei.

Das Finanzamt folgte dieser Bewertung, kapitalisierte das Legat des Wohnrechtes auf Grund des Lebensalters des Bw mit dem Faktor 9 und schrieb dem Bw Erbschaftssteuer in Höhe von 4.354,30 € vor.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte der Vertreter des Bw im Wesentlichen vor, dass das eingeräumte Legat mit dem Jahresbetrag von 2.700,00 € überbewertet sei. Das gesamte Haus habe eine Wohnfläche von nur 95 m², wobei ihm nur im Erdgeschoß dieses Hauses ein Wohnrecht eingeräumt worden sei, sodass ihm letztlich eine Wohnfläche von nur rund 50 m² zur Verfügung stehe. In diesem Objekt sei keine Heizung, sondern lediglich ein Holzofen vorhanden. Darüber hinaus befinde sich das Wohnhaus in einem äußerst schlechten Zustand und entspreche nicht mehr dem Stand der Technik. Dies sei von der Baufirma St GmbH ebenso festgehalten worden wie erkennbare bauliche Mängel. Insgesamt habe die Baufirma den Zeitwert der Liegenschaft mit Stichtag 15. Jänner 2003 mit rund 34.000,00 € bewertet, was ebenfalls auf eine sehr geringe Größe und einen entsprechend desolaten Zustand hinweise. Er sei daher der Ansicht, dass das ihm eingeräumte Wohnrecht nur mit monatlich 100,00 €, daher 1.200,00 € jährlich, bewertet werden könne, zumal er auch sämtliche Betriebskosten tragen müsse. In diesem Fall ergebe sich - unter Abzug eines Freibetrages von 110,00 € - eine Bemessungsgrundlage von 10.690,00 €. Unter Anwendung eines Steuersatzes von 16 % ergebe sich eine Erbschaftssteuer in Höhe von 1.710,40 €. In diesem Umfang bleibe der Erbschaftssteuerbescheid unbestritten.

Der im Auftrag der Alleinerbin durch die St GmbH durchgeführten Bauwertschätzung ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass das Objekt in den Jahren 1963 bis 1964 errichtet worden sei, eine verbaute Fläche von 95,42 m² aufweise und mit festen Brennstoffen mit zwei Öfen beheizt werde. Die Augenscheinaufnahme habe erkennbare bauliche Mängel ergeben. Eine

Sanierung des gesamten Gebäudes sei zwingend notwendig, wobei jedoch die Fenster und die Dacheindeckung vor rund neun Jahren erneuert worden seien. Zum Wohnrecht des Bw wurde lediglich ausgeführt, dass dieses bei einer angenommenen Mieteinnahme von jährlich etwa 2.700,00 € diesem Betrag entspreche.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass die Fa. St GmbH bei Ermittlung des Gebäudewertes u.a. auch das Wohnrecht für den Bw berücksichtigt und dieses mit einem Jahreswert von 2.700,00 € angesetzt habe. Die betreffende Seite des Gutachtens fehle bei dem der Berufung beigelegten Exemplar. Das Finanzamt sehe keine Veranlassung, von dem im Gutachten festgestellten Wert des Wohnungsrechtes abzugehen.

Der Bw beantragte daraufhin fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Bauwertschätzung durch die St GmbH sei für UH als Testamentserbin vorgenommen worden. Es handle sich um ein Privatgutachten, das dem Bw nur auszugsweise bekannt gewesen sei. Nach dem Tod seiner Lebensgefährtin, die Mutter mehrerer Kinder gewesen sei, sei UH mit Pflichtteilsforderungen anderer Personen konfrontiert gewesen. Aus diesem Grund habe sie eine Bauwertschätzung bei der Fa. St GmbH in Auftrag gegeben. Es handle sich dabei um kein Gutachten, da die Fa. St nicht als Sachverständiger anzusehen sei. UH habe ein Interesse daran gehabt, den Wert der Liegenschaft möglichst gering zu halten, zumal sich allfällige Pflichtteilsforderungen nach dem Liegenschaftswert gerichtet hätten. Aus diesem Grund sei es zu einer nach Ansicht des Bw völlig überzogenen Bewertung seines Wohnrechtes gekommen, da dieses für eine erhebliche Abwertung des Liegenschaftswertes geeignet gewesen sei. Zwar weise die Liegenschaft tatsächlich erhebliche Baumängel auf, doch müssten diese auch zu einer geringeren Bewertung des Wohnrechtes führen. Die Bewertung des Wohnrechtes in einer Bauwertschätzung, die auf einem privaten und keinesfalls amtlichen Auftrag beruhe, könne keinesfalls als Grundlage für den gegenständlichen Bescheid herangezogen werden. Seines Wissens sei der Ersteller der Bauwertschätzung nicht Gutachter, sodass sich die Behörde auf ein Schriftstück beziehe, das von einer Privatperson in Auftrag gegeben worden sei, die aus den erwähnten Gründen an einem entsprechenden Inhalt größtes Interesse gehabt habe.

In Beantwortung einer Anfrage der Rechtsmittelbehörde nach den in der betreffenden Gemeinde üblichen, ungefähren Mietpreisen teilte ein Vertreter des Gemeindeamtes mit, dass es in der Gemeinde nur wenige vermietete Objekte gebe. Eine im Obergeschoß des Gemeindeamtes vermietete Wohnung mit etwa 80 m² sei zu einer Monatsmiete von 113,28 € - inklusive 10 % USt und ohne Betriebskosten - vermietet. Diese Wohnung entspreche der Kategorie B nach dem ehemaligen Mietrechtsgesetz, was bedeute, dass sie mit Zentralheizung, Bad und Toilette in der Wohnung ausgestattet sei. Im Jahr 1995 sei das Gebäude wämedämmend isoliert worden.

Über Ersuchen der Referentin um Bekanntgabe der Kriterien, die für die Annahme von fiktiven jährlichen Mieteinnahmen von 2.700,00 € ausschlaggebend gewesen seien, teilte die Fa. St GmbH, welche die Bauwertschätzung des Objektes St. Radegund, Hadermarkt 99, über Auftrag der Erbin UH durchgeführt hatte, mit, dass im Zuge von Bauwertschätzungen die ortsüblichen Mietpreise vorerst bei den jeweiligen Gemeinden erhoben würden.

Gegenständlich sei ein Preis von 5,00 €/m² ortsüblich gewesen, wobei auf Grund des schlechten Bauzustandes und des Umstandes, dass sich im zu schätzenden Objekt keine Heizung befunden habe, sondern dieses mit zwei Öfen beheizt worden sei, ein Abschlag auf 2,50 €/m² vorgenommen worden sei. Da dem Bw im Erdgeschoß ein Wohnrecht eingeräumt worden sei, sei aber auch die im Obergeschoß befindliche Wohnung nicht mehr vermietbar gewesen, da die Stiege direkt durch den Wohnbereich führe. Bei Bewertung des Wohnrechtes sei daher das nicht vermietbare Obergeschoß mitbewertet worden. Konkret habe sich der Wert von 2.700,00 € aus der Multiplikation von 2,50 €/m² x 90 m² gesamte Nutzfläche x 12 Monate ergeben.

Dem Bw wurde diese Stellungnahme der Fa. St GmbH zur Kenntnis gebracht. Ausgeführt wurde weiters:

Nach Ansicht der Referentin ist die Annahme eines Quadratmeterpreises von 2,50 € gerechtfertigt, da auch nach dem Richtwertgesetz in der ab 1. April 2002 gültigen Fassung (BGBl. Nr. 2002/114) eine im Bundesland Oberösterreich gelegene Normwohnung mit 4,59 €/m² - und damit in ähnlicher Höhe - zu bewerten ist.

Nach § 2 Abs. 1 Richtwertgesetz ist die mietrechtliche Normwohnung eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 und 130 m² in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und Badegelegenheit besteht, über eine Etagenheizung oder gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnungsumgebung) gelegen ist.

Somit erscheint auch unter Anwendung des Richtwertgesetzes – unter Berücksichtigung eines Abschlages für den schlechten Bauzustand des Gebäudes und die fehlende Heizung sowie eines Zuschlages für die zusätzlich eingeräumte Mitbenützung des Gartens – der Ansatz eines Wertes von 2,50 €/m² sachgerecht.

Da Ihnen das Wohnrecht laut Testament nur an der im Erdgeschoß gelegenen Wohnung eingeräumt worden ist und diese Wohnung laut Ihrer Berufung eine Nutzfläche von 50 m² aufweist, wäre das Ihnen eingeräumte Wohnrecht wie folgt zu bewerten:

$2,50 \text{ €} \times 50 \text{ m}^2 \times 12 \text{ Monate} = 1.500,00 \text{ €} \times 9 (\text{§ 16 Abs. 2 BewG}) = 13.500,00 \text{ €}.$

Mit Schreiben vom 12. April 2005 teilte der Bw mit, dass gegen den ermittelten Betrag von 13.500,00 € kein Einwand erhoben werde.

Auch das Finanzamt hegte gegen die ihm ebenfalls mitgeteilte Ermittlung des Wertes des Wohnrechtes keine Bedenken.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Die Steuerschuld entsteht nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

Ein Erwerb von Todes wegen kann auch ein Recht, wie im vorliegenden Fall das testamentarisch eingeräumte immerwährende unentgeltliche Wohnrecht, sein.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften, §§ 2 bis 17 BewG).

Gemäß § 17 Abs. 2 BewG sind Nutzungen und Leistungen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Es handelt sich dabei um einen objektiven Maßstab. Maßgeblich ist der Betrag, den der Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste. Bei der Bewertung eines Wohnrechtes ist daher jener Wert anzusetzen, den der Begünstigte als Miete aufwenden müsste, um in der gegenständlichen Wohnung wohnen zu können.

Eine gesetzliche Grundlage für die Berechnung eines angemessenen Mietzinses findet sich im Richtwertgesetz 1993.

§ 2 Abs. 1 RichtwertG definiert eine mietrechtliche Normwohnung als Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 und 130 m² in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit besteht, über eine Etagenheizung oder gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnungsumgebung) gelegen ist.

Nach Abs. 2 leg. cit. befindet sich ein Gebäude dann in ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand, wenn der Zustand seiner allgemeinen Teile nicht bloß vorübergehend einen ordentlichen Gebrauch der Wohnung gewährleistet.

Der für das Bundesland Oberösterreich gültige Richtwert betrug zum Stichtag 4,59 €/m² (BGBl II 2002/114, gültig ab 1. April 2002).

Im vorliegenden Berufungsfall folgte das Finanzamt bei der Bewertung des dem Bw eingeräumten Wohnrechtes einer von der Erbin in Auftrag gegebenen Bauwertschätzung.

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass auch ein von einem nicht gerichtlich beeideten Sachverständigen, sondern von einer Baufirma erstelltes Gutachten, das, wie vom Bw

glaubwürdig und schlüssig vorgebracht wurde, in erster Linie die Interessen der Erbin würdigte, ein Beweismittel ist, das im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO der freien Beweiswürdigung unterliegt.

Unabdingbare Voraussetzung für die entsprechende Würdigung eines Gutachtens im abgabenbehördlichen Verfahren ist jedoch, dass dieses überprüfbare und schlüssige Berechnungen enthält.

Die im Bemessungsakt aufliegende Berechnung des Zeitwertes des Gebäudes der Fa. St GmbH vom 16. Jänner 2003 enthält zur Ermittlung des dem Bw eingeräumten Wohnrechtes lediglich die Feststellung, dass von angenommenen Mieteinnahmen von jährlich 2.700,00 € auszugehen sei. Welche Anhaltspunkte dafür ausschlaggebend waren, diesen Betrag der Ermittlung des Wohnrechtes zu Grunde zu legen, ist nicht nur nicht nachvollziehbar, sondern überhaupt nicht erläutert.

Diese im Gutachten fehlenden bzw. im Bemessungsakt nicht aufliegenden Grundlagen für die Berechnung des Wohnrechtes wurden jedoch im Ermittlungsverfahren, wie oben dargestellt, nachgeholt.

Laut der Bauwertschätzung der Fa. St GmbH und wie auch vom Bw eingeräumt, weist das betreffende Gebäude, das 1963 errichtet wurde, erhebliche Baumängel auf und entspricht nicht mehr dem Stand der Technik. Es verfügt über keine eigene Heizung, sondern wird mit zwei Öfen beheizt. In der Bauwertschätzung ist unter Punkt 4. "Zustand und Beschaffenheit des Gebäudes" weiters angeführt, dass zwar die Fenster und die Dacheindeckung vor rund neun Jahren erneuert worden seien, doch sei eine Sanierung des gesamten Gebäudes zwingend notwendig, insbesondere der Dachkonstruktion, der (stark vermorschten) Balkontrageplatte und des Vollwärmeschutzes bei den Außenwänden.

Die dem Bw zur Verfügung stehende Wohnung im Erdgeschoß weist eine Wohnnutzfläche von rund 50 m² auf; die Betriebskosten hat der Bw selbst zu tragen.

Im Hinblick auf die annähernde Übereinstimmung zwischen den seitens der Fa. St GmbH erhobenen üblichen Quadratmeterpreisen von 5,00 € und den Quadratmeterpreisen laut Richtwertgesetz von 4,59 € erscheint nach Ansicht der Referentin der Ansatz eines Ausgangswertes von 5,00 €/m² durch die Fa. St GmbH sachgerecht.

Wertmindernd ist zu berücksichtigen, dass die Wohnung, an der dem Bw ein Wohnrecht eingeräumt worden ist, über keine eigene Heizung verfügt und sich das gesamte Gebäude in einem sanierungsbedürftigen Zustand befindet, sodass von einem ordnungsgemäßen Erhaltungszustand im Sinne des § 2 RichtwertG nicht auszugehen sein wird. Werterhöhend ist

dagegen die Mitbenützung von Garten, Dachboden und Holzhütte, sodass der von der Fa. St GmbH angesetzte Quadratmeterpreis von 2,50 €/m² nicht zu beanstanden ist.

Wie bereits dargestellt, stellt § 17 Abs. 2 BewG auf einen objektiven Maßstab ab und ist von den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes auszugehen. Das ist jener Betrag, den ein beliebiger Verbraucher am betreffenden Ort aufwenden muss, um sich die Sachleistung zu verschaffen. Auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse ist daher nicht abzustellen.

Der Anfragebeantwortung der Gemeinde betreffend Mietpreise wird im vorliegenden Berufungsverfahren deswegen keine entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen werden können, da der Mietpreis für nur eine Wohnung bekannt gegeben wurde und daraus weder ein Durchschnittspreis abgeleitet werden kann noch auszuschließen ist, dass der angegebene Mietpreis durch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse – beispielsweise Vermietung der Wohnung im Gemeindeamt an einen Gemeindebediensteten - mitbestimmt ist. Für die von der Auskunft umfasste Wohnung wurde ein Quadratmeterpreis von 1,42 € angesetzt, der im Vergleich zu den gesetzlichen Vorgaben des Richtwertgesetzes als außergewöhnlich niedrig anzusehen ist.

Da die Erblasserin dem Bw das Wohnrecht ausdrücklich nur an der im Erdgeschoß und nicht auch an der im Obergeschoß gelegenen Wohnung eingeräumt hat, welche dem Berufungsvorbringen des Bw zufolge eine Wohnfläche von rund 50 m² aufweist, erscheint die Heranziehung eines Betrages von 125,00 € monatlich bzw. 1.500,00 € jährlich für das Wohnrecht als angemessen.

Nach § 16 Abs. 1 BewG bestimmt sich der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Person.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist als Wert anzunehmen bei einem Alter von mehr als 60 bis 65 Jahren das Neunfache des Wertes der einjährigen Nutzung.

Für das dem Bw eingeräumte Wohnrecht war daher ein Kapitalwert von 13.500,00 € (das sind $2,50 \text{ €} \times 50 \text{ m}^2 \times 12 \text{ Monate} = 1.500,00 \text{ €} \times 9 = 13.500,00 \text{ €}$) anzusetzen und – nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z 3 ErbStG in Höhe von 110,00 € - der Bemessung der Erbschaftssteuer zu Grunde zu legen.

Linz, am 28. April 2005