



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.S., Adresse, vom 5. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Juni 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der am 3. August 2004 verstorbene N.S. hinterließ eine eigenhändig geschriebene letztwillige Anordnung, worin er seinen Sohn N.S.jun. das Haus Adresse vermachte. Bezüglich seiner Gattin M.S. verfügte er durch Vermächtnis ein alleiniges lebenslängliches "Benützungs- Wohn- und Verfügungsrecht" (im Folgenden: Wohnungsrecht) an diesem Haus. M.S. nahm dieses ihr testamentarisch eingeräumte Recht an.

Mit Bescheid vom 6. Juni 2005 setzte das Finanzamt gegenüber der M.S. (Bw) für diesen Erwerb von Todes wegen nach dem am 3. August 2004 verstorbenen N.S. ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 74.760 € die Erbschaftssteuer mit 4.485,60 € fest (Berechnung siehe Bescheid). Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde der Wert des Wohnungsrechtes, da dessen ermittelter Barwert höher war, mit dem dreifachen Einheitswert im Betrag von 76.960,53 € angesetzt.

Die mit diesem Erbschaftssteuerbescheid erfolgte Versteuerung des Wohnungsrechtes bekämpft die gegenständlichen Berufung dem Grunde nach mit dem Einwand, das

Wohnungsrecht an diesem Haus habe ihr gemäß § 97 ABGB selbstverständlich während aufrechter Ehe mit ihrem Gatten zugestanden und stehe ihr gemäß § 758 ABGB auch nach seinem Tod als gesetzliches Vorausvermächtnis zu. Die Einräumung des Wohnungsrechtes in der letztwilligen Verfügung habe daher nur ein -auch über den Tod ihres Ehegatten hinaus gesetzlich- bereits bestehendes Recht wiederholt. Ein erbschaftssteuerrelevanter Sachverhalt setze jedoch immer das Entstehen eines neuen Rechtes beim Erbberechtigten voraus. Ein solcher originärer Rechtsanspruch sei ihr im Verlassenschaftsverfahren nach dem verstorbenen Ehegatten jedoch nicht entstanden. Das ihr seit 1980 (Datum der Fertigstellung des Hauses) an diesem Haus zustehende Wohnungsrecht sei daher zu Unrecht der Erbschaftssteuer unterzogen worden. Gegen die angesetzte Höhe des Wohnungsrechtes wurde vorgebracht, dass deren Ermittlung ihr nicht nachvollziehbar sei. Dieses Haus weise eine Wohnfläche von rund 140 m<sup>2</sup> auf. Davon seien jedoch zwei Fremdenzimmer im Ausmaß von 50 m<sup>2</sup> in Abzug zu bringen. Der Wohnbereich könnte angesichts der geringen Nachfrage nach Mietwohnungen in W um maximal 400 € netto vermietet werden. Die Bemessungsgrundlage sei daher in jedem Fall zu hoch angesetzt worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthielt folgende Begründung:

"Das alleinige Benützungsrecht ist testamentarisch verfügt und wurde dieses Vermächtnis angenommen. Im Lastenblatt des Grundbuches ist kein Wohnrecht eingetragen und daher wird nicht bereits bestehendes Recht wiederholt. Für die Bewertung des Benützungsrechtes sind nicht nur die vermietbaren Räume, sondern auch die selbst bewohnten heranzuziehen. Die Bemessungsgrundlage ist nach oben begrenzt mit dem dreifachen Einheitswert."

Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde im Vorlageantrag ausgeführt, es könne für die Beurteilung der Besteuerung des Wohnungsrechtes nicht auf die Eintragung desselben im Grundbuch ankommen, auch rein schuldrechtliche Ansprüche könnten selbstverständlich einer Besteuerung unterliegen. Das Wohnungsrecht an dem von der Bw. gemeinsam mit dem verstorbenen Ehemann errichteten Hauses habe ihr während aufrechter Ehe zugestanden und sie hätte diesen Anspruch auch ohne letztwillige Verfügung durch ihren Ehemann gehabt. Durch die Verlassenschaftsabwicklung sei ihr kein neues Recht entstanden und damit könne auch keine Besteuerung des bereits bestehenden Wohnungsrechtes ausgelöst werden. Außerdem wurde angeführt, die Bw. habe durch die von ihr in den Jahren 1974 bis 1980 (Jahr der Fertigstellung des Hauses) durchgeführten Vermietung von drei Gästezimmern im ersten Stock des Hauses jährlich einen Betrag von 100.000 S erwirtschaftet, der in die Errichtung des Hauses geflossen sei. Nach Ansicht der Bw. müsste dieser Betrag, sollte ihr Wohnungsrecht tatsächlich einer Besteuerung unterliegen, von der Bemessungsgrundlage für ihr Wohnungsrecht abgezogen werden. Gegen die festgesetzte Höhe des Wohnungsrechtes wurde überdies noch Folgendes vorgebracht:

*"Nach meinen Recherchen geht das Finanzamt hier von einem Nettowohnwert in Höhe von €*

*568,-- aus. Würde man dazu noch die Umsatzsteuer und die Betriebskosten in Höhe von € 250,-- monatlich addieren ergeben sich für einen –fiktiven- Mieter Wohnkosten in Höhe von rund € 900,--monatlich. Ein solcher Betrag ist für W'er Verhältnisse unrealistisch hoch. Wie bereits in meiner Berufung angeführt könnte maximal eine Miete in Höhe von € 400,-- netto erzielt werden."*

### ***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 demzufolge 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 beschwerten Erben; der Erbe muss die vermachte Sache erst durch eine Erfüllungshandlung auf den Vermächtnisnehmer übertragen (vgl. die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes 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 (VwGH- Erkenntnis vom 14. Mai 1992, ZI. 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 zugedacht wird. Zum Wesen und zum Begriff eines Vermächtnisses gehört es, dass es dem Bedachten einen- von ihm auch durchsetzbaren- Vermögensvorteil verschafft. Gegenstand eines Vermächtnisses kann gemäß § 653 ABGB alles sein, was im gemeinen Verkehre steht (OGH vom 5. November 1996, 10 OB 2335/96x, NZ 1997, 365). Auch Rechte, zu denen unzweifelhaft auch das Recht der Wohnung zählen, können nach dieser Gesetzesstelle Gegenstand eines Vermächtnisses sein.

Im Berufungsfall vermachte mittels Testament der Verstorbene dem Sohn N. ein Grundstück samt dem darauf befindlichem Einfamilienhaus. Gleichzeitig wurde aber vom Erblasser verfügt, dass seiner Ehegattin M.S. am gesamten Haus bis zu deren Ableben das alleinige

Benützungs- Wohn- und Verfügungsrecht zustehe. Im Verlassenschaftsverfahren wurde von den Beteiligten einvernehmlich festgestellt, dass es sich bei dieser testamentarischen Verfügung um das Vermächtnis eines lebenslänglichen unbeschränkten Wohn- und Fruchtgenussrechtes handle, das verbüchert werde. M.S. nahm laut Abhandlungsprotokoll dieses ihr testamentarisch eingeräumte Recht an.

Im vorliegenden Berufungsfall bestreitet die Bw. zum einen, dass durch die testamentarische Einräumung des gegenständlichen Wohn- und Fruchtgenussrechtes ein erbschaftssteuerrelevanter Tatbestand erfüllt wurde und bekämpft damit die erfolgte Erbschaftsbesteuerung des Wohnungsrechtes dem Grunde nach. Zum anderen richtet sich die Berufung gegen den angesetzten Wert des Wohnungsrechtes.

Wenn die Berufung die Besteuerung dem Grunde nach mit dem Argument bekämpft wird, der Bw. stehe nach § 758 ABGB auch nach dem Tod des Ehemannes das Wohnungsrecht an dem Haus zu, dann übersieht dieses Vorbringen Folgendes. Nach dieser Gesetzesbestimmung umfasst das gesetzliche Vorausvermächtnis die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen und das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen. Als Vermächtnisnehmer erhält der Ehegatte nur eine Forderung gegen den Nachlass. Das gesetzliche Vorausvermächtnis, das pflichtteilsähnlichen Charakter hat, unterliegt grundsätzlich den Regeln des Vermächtnisrechtes (vgl. OGH vom 18. März 1997, 1 On 2364/96w). In der Inanspruchnahme dieses Vorausvermächtnisses liegt nicht die Ausübung eines bereits zustehenden Rechts, sondern ein Erwerb von Todes wegen iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 30a zu § 2 ErbStG). Dieses Berufungsvorbringen vermag daher letztlich nicht für obige Rechtsansicht der Bw. zu streiten, denn selbst wenn der Bw. dieses Wohnungsrecht nicht wie im Streitfall unbestritten gegeben auf Grund der ausdrücklichen testamentarischen Verfügung des Erblassers als Vermächtnis, sondern als gesetzliches Vorausvermächtnis zugekommen wäre, hätte dies im steuerlichen Ergebnis nichts daran geändert, dass im Erhalt des Wohnungsrechtes ein Erwerb von Todes wegen gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gelegen und damit ein erbschaftssteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wird. Dem weiteren Vorbringen, die Einräumung des Wohnungsrechtes in der letztwilligen Verfügung habe nur ein- auch über den Tod des verstorbenen Ehegatten hinaus- bereits bestehendes Recht wiederholt, es sei der Bw. im Verlassenschaftsverfahren kein originärer Rechtsanspruch entstanden, ist entgegenzuhalten, dass die familienrechtliche wechselseitige Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft sowie die in § 97 ABGB geregelten Ansprüche hinsichtlich der Ehewohnung, die der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten dient, in keinem Zusammenhang damit steht, auf Grund welchen Titels einer der beiden Ehepartner über die eheliche Wohnung Verfügungsberechtigt ist. Die aus dem Familienrecht

erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung kann nicht dem laut Verlassenschaftsprotokoll dinglich zuerkannten Recht des Wohnungsgebrauchsrechtes gleichgesetzt werden. Die Frau hatte nämlich im Rahmen ihres Unterhaltsanspruches nur ein dem Mann gegenüber bestehendes Recht auf Mitbenützung der Ehewohnung. Es trifft daher nicht zu, dass mit der testamentarischen Einräumung des verbücherten "Wohn- und Fruchtgenussrechtes" kein neuer der Bw. zukommender Rechtsanspruch entstanden ist. Wenn die Bw. zur Untermauerung ihrer Argumentation auf die Bestimmung des § 97 ABGB hinweist, dann übersieht dieses Vorbringen, dass der Zweck dieser gesetzlichen Bestimmung darin besteht, dem einen Ehegatten in seinem Anliegen auf Sicherung seines Wohnbedürfnisses vor Willkürakten des anderen Schutz in Form eines Unterlassungsanspruches zu gewähren. Im Streitfall hat der verstorbene Ehegatte gerade durch die testamentarisch verfügte Einräumung des Wohnungsrechtes am ganzen Haus der hinterbliebenen Ehegattin einen vom Erben zu erfüllenden, auf dem Vermächtnis beruhenden Rechtsanspruch zuerkannt. Durch dieses in Rede stehende Vermächtnis eines ihr einzuräumenden Wohnungsrechtes hat der Erblasser durchaus eine Vorkehrung im Sinne des § 97 ABGB getroffen, damit der Ehegattin bis zu ihrem Tod die Ehewohnung erhalten blieb. Eine solche Vorkehrung schließt aber den durch das Vermächtnis verwirklichten Erwerb von Todes wegen keinesfalls aus. Entgegen dem Berufungsvorbringen ist der Bw. aus diesem vermachten Wohnungsrecht jedenfalls ein eigenständiger ("originärer") Rechtsanspruch gegenüber dem Erben und gegen jeden Dritten entstanden. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen spricht daher nicht dagegen, dass in dem gegenständlichen Vermächtnis eines Wohnungsrechtes ein Erwerb von Todes wegen im Sinn des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG vorliegt. Der Hinweis auf § 758 ABGB vermag schon deshalb nicht für die Rechtsansicht der Bw. zu streiten, denn selbst wenn das Wohnungsrecht der Bw. als ein gesetzliches Vorausvermächtnis mit Pflichtteilscharakter zugekommen wäre, wäre darin trotzdem ein Erwerb von Todes wegen gelegen gewesen und damit ein erbschaftsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht. Das Finanzamt hat somit zu Recht das vermachte Wohnungsrecht der Erbschaftssteuer unterworfen.

Was das Vorbringen gegen die angesetzte Höhe anlangt, ist vorerst anzuführen, dass der Bw. mit ho. Vorhalt vom 24. Mai 2006 entgegengehalten wurde, dass das lebenslange unbeschränkte Wohn- und Fruchtgenussrecht an der ganzen Liegenschaft samt darauf befindlichem Haus (Nutzfläche laut Abhandlungsprotokoll: rund 150 m<sup>2</sup>) bestand, sodass der Einwand, die Nutzfläche der drei Fremdenzimmer sei abzuziehen, nicht stichhaltig erscheint. Außerdem wurde festgehalten, dass im Verlassenschaftsverfahren der Wert dieses Rechtes am ganzen Haus mit monatlich 672,10 € angegeben worden war. Ausgehend davon ergab sich unter Beachtung des Geburtsdatums der Begünstigten ein Barwert dieser Nutzung von 91.722,80 €. Da aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Fellner,

Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 84 zu § 19 ErbStG und die dort referierte Rechtsprechung) im Bereich der Erbschaftssteuer der Wert der Nutzungsrechte nicht größer sein darf als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst, hat das Finanzamt den mit dem dreifachen Einheitswert im Betrag von 76.960,53 € begrenzten Wert als Wohnungswert angesetzt.

Als Replik auf diese im Vorhalt getroffenen Sachverhaltsdarstellungen und den dazu gemachten rechtlichen Ausführungen hinsichtlich des angesetzten Wertes wurde von der Bw. noch eingewendet, der im Verlassenschaftsverfahren mit 672,10 € bezifferte Wert des Wohn- und Fruchtgenussrechtes erscheine ihr deshalb unrichtig, "da dies inklusive der Umsatzsteuer und der Betriebskosten eine monatliche Bruttomiete von € 1.000,-- bedeuten würde. Dieser Betrag ist für W'er Verhältnisse insbesondere wenn man von einer ganzjährigen Vermietbarkeit ausgehen wollte deutlich zu hoch." Dieses Vorbringen übersieht allerdings, dass der Wert des Wohn- und Fruchtgenussrechtes insgesamt mit dem Betrag von 672,10 € angenommen und in die Berechnung einbezogen wurde, sodass dieser Wert bereits die Umsatzsteuer und die Betriebskosten inkludierte. Stellt man diesen Betrag der vom Wohn- und Fruchtgenussrecht umfassten Wohnnutzfläche von 150 m<sup>2</sup> gegenüber, dann ergibt dies einen Ansatz von 4,48 € pro m<sup>2</sup>. Dieser Wert liegt beispielsweise deutlich unter den durch Verordnung (siehe BGBl. II Nr. 101/2006) für das Bundesland Tirol für das Jahr 2004 kundgemachten Richtwerten von 5,27 € und 5,33 €/pro Quadratmeter nach dem Richtwertgesetz BGBl. Nr. 800/1993 und erscheint demnach keinesfalls zu hoch. In diesem Zusammenhang wird außerdem darauf hingewiesen, dass dieser monatliche Wert im Verlassenschaftsverfahren von den Beteiligten und damit auch von der Bw. selbst in dieser Höhe angesetzt und damit augenscheinlich als sachlich angemessen erachtet worden war.

Soweit gegen den betragsmäßigen Wohnungswert überdies einwendet wird, die Bw. habe durch die in den Jahren 1974 bis 1980 erfolgte Fremdenzimmervermietung, ausgeübt im ersten Stock, einen Betrag von rund 700.000 S zur Errichtung dieses Hauses selbst beigesteuert, dann steht diesem Vorbringen entgegen, dass der gegenständliche Erwerb durch Vermächtnis als Erwerb von Todes wegen im Sinn des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG grundsätzlich nicht voraussetzt, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung geschieht und zumindest der Zuwendende sich dessen bewusst ist. Bei echten Zuwendungen von Todes wegen ist der Bereicherungswille des Erblassers nicht Tatbestandsmerkmal. Auch wenn im konkreten Fall bewiesen werden könnte, dass der Erblasser mit einer objektiv bereichernden Zuwendung subjektiv nicht bereichern wollte, so wäre dies im Bereich des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG nicht von Bedeutung (VwGH vom 11. November 1982, 15/3823/80). Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen steht daher an Sachverhalt letztlich entgegen, dass der Erblasser als bisheriger zivilrechtlicher Alleineigentümer dieser Liegenschaft (samt darauf

befindlichem Gebäude) erst durch das Vermächtnis des Wohn- und Fruchtgenussrechtes der Bw. ein dingliches Recht daran einräumte. Bei diesem Erwerb von Todes wegen spielt es aber grundsätzlich keine Rolle, ob dieser Zuwendung an die Ehegattin gegebenenfalls eine von ihr vorher erbrachte Gegenleistung gegenüberstand oder nicht. Die Argumentation, die Bw. habe selbst wesentliche Beiträge zur Errichtung des Hauses beigesteuert, übersieht letztlich, dass es im Ergebnis (wenn beide diese Geldleistungen tatsächlich als eine von der Bw. hierfür erbrachte "Gegenleistung" angesehen hätten) an dem Verstorbenen und seiner Ehegattin gelegen gewesen wäre und für die beiden Eheleute die rechtliche Möglichkeit bestanden hätte, bereits damals und damit zu Lebzeiten des Erblassers der nunmehr eingewendeten Mitfinanzierung durch Abschluss diesbezüglicher (zivilrechtlicher) Vereinbarungen (z. B. Übereignung eines Liegenschaftsanteiles durch das sogenannte "Anschreiben lassen" im Wege eines dieser "Gegenleistung" entsprechenden und damit entgeltlichen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges bzw. mittels einer eventuellen gemischten Schenkung oder durch eine entgeltliche Dienstbarkeitseinräumung im Sinne des § 33 TP 9 GebG) jedenfalls Rechnung zu tragen. Davon haben die Eheleute aber aus welchen Gründen immer keinen Gebrauch gemacht. Zum Zeitpunkt des Todes war der Erblasser Alleineigentümer der Liegenschaft und durch das gegenständliche Vermächtnis wurde der Bw. das (dingliche) Wohnungsrecht eingeräumt. Bei der Bewertung dieses Erwerbes von Todes wegen war aber auf den Wert des zugewendeten Wohnungsrechtes abzustellen, während dem Einwand keine Bedeutung zukommt, ob mehr als 24 Jahre zurückliegend die Vermächtnisnehmerin durch Erträge aus einer auf der Liegenschaft des Ehegatten ausgeübten Fremdenzimmervermietung zur Finanzierung der Errichtung des in seinem Alleineigentum stehenden Wohnhauses beigetragen hat. Der zu versteuernde Erwerb von Todes wegen setzt, wie bereits erwähnt, grundsätzlich nicht voraus, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung geschieht. War aber entgegen dem Berufungsvorbringen die eingewendete Mitfinanzierung der Errichtung des Wohnhauses von 700.000 S nicht vom Wert des vermachten Wohn- und Fruchtgenussrechtes abzuziehen, dann steht außer Streit, dass der Barwert dieses Rechtes höher war als der dreifache Einheitswert der Liegenschaft. Das Finanzamt hat somit zu Recht das Wohnungsrecht mit 76.960,53 € und damit begrenzt mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft angesetzt.

Die gegen die Besteuerung des Wohnungsrechtes dem Grunde nach und gegen die angesetzte Höhe erhobene Berufung vermochte keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Erbschaftssteuerbescheides aufzuzeigen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. September 2006