



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vertreten durch Plankel - Mayrhofer & Partner, Rechtsanwälte, 6850 Dornbirn, Am Rathauspark, vom 20. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 1. April 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Steuer sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Teil des Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer erhielt von seiner am 28. September 2006 verstorbenen Lebensgefährtin ua ein Wohnungsgebrauchsrecht an der Wohnung X als Legat. Der Berufungsführer hat dieses Legat in der Verlassenschaftsabhandlung vom 11. Juli 2007 angenommen.

Der Berufungsführer und Frau SA haben am 31. August 2007 folgende Vereinbarung abgeschlossen:

„I.

Im Verlassenschaftsverfahren nach der 2006 verstorbenen [Erblasserin], [...] hat Frau SA dem Berufungsführer das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht für den persönlichen Bedarf im Erdgeschoss des Hauses X eingeräumt (Niederschrift vom 11.7.2007).

Eigentümerin der belasteten Liegenschaft X ist Frau SA.

II.

[Der Berufungsführer] verzichtet hiemit vorbehaltlos auf das zu seinen Gunsten eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht hinsichtlich der Liegenschaft X und verpflichtet sich, die von diesem Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumlichkeiten bis spätestens 30. September 2007 von seinen Fahrnissen geräumt und besenrein an Frau SA zu übergeben. SA nimmt diesen Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht ausdrücklich zur Kenntnis und an.

Sollte das Wohnungsgebrauchsrecht [vom Berufungsführer] aufgrund des Ergebnisses des Verlassenschaftsverfahrens nach [der Erblasserin] im Grundbuch eingetragen werden, so erteilen die Vertragsparteien hiemit ihre ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung der Löschung der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes für [den Berufungsführer].

III.

Als Gegenleistung für diesen Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht hat die Liegenschaftseigentümerin SA an [den Berufungsführer] einen Betrag in Höhe von EUR 20.000,-- (Euro zwanzigtausend) binnen 14 Tagen spesen- und abzugsfrei zu bezahlen. Auf eine Verzinsung, Wertsicherung und Sicherstellung dieses Betrages wird bis zur Fälligkeit verzichtet. Im Falle des Zahlungsverzuges sind Verzugszinsen in der Höhe von 6 %p.a. zu leisten. Weiters wird ausdrücklich auf die treuhändige Abwicklung dieser Kaufpreiszahlung verzichtet.

Die Vertragsparteien halten fest, dass [der Berufungsführer] bereits sämtliche Betriebskosten bis 30. September 2007 beglichen hat, sodass diesbezüglich von Herrn WG keine Zahlungen mehr zu leisten sind.

IV.

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten gehen zu Lasten der Liegenschaftseigentümerin SA.

V.

Mündliche Nebenabreden bestehen zu dieser Vereinbarung nicht. Änderungen dieser Vereinbarung bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform, ebenso das Abgehen von dieser Schriftformklausel."

Mit Bescheid vom 1. April 2008 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Erbschaftssteuer in Höhe von 26.910,90 €, das sind 30% von 89.703,00 € vorgeschrieben. Das Finanzamt ermittelte die Gegenleistung folgendermaßen:

bezugsberechtigte Versicherung	36.336,42 €
andere bewegliche Gegenstände	6.603,33 €
Wohnungsrecht	46.873,98 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	89.703,73 €

Der Bescheid wurde am 21. April 2008 zugestellt, da der erste Zustellversuch gescheitert war.

In der Berufung vom 20.5.2008 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

Berufungsgegenstand:

Erbschaftssteuerbescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21.04.2008, Steuernummer [...], Erfassungsnummer 102.509/2006.

Berufungserklärung:

Der zuvor bezeichnete Verwaltungsakt wird insoweit angefochten, als der vom Berufungswerber von Todes wegen erworbene Lebensversicherungsbetrag in der Höhe von € 36.336,42 sowie das dem Berufungswerber im Zuge der Verlassenschaft nach [Erblasserin] eingeräumte Wohnungsrecht der Erbschaftsbesteuerung unterzogen wurde.

Berufungsbegründung:

„Der Berufungswerber war der Lebensgefährte der am 28.09.2006 verstorbenen [Erblasserin]. Mit Testament vom 10.01.2006 vermachte die Erblasserin dem Berufungswerber das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht im Erdgeschoss des Hauses X, bestehend aus Wohnküche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Bad, WC und Gang.

Des Weiteren ist der Berufungswerber Begünstigter einer von der Erblasserin im Jahre 1998 abgeschlossenen Lebensversicherung mit einer Versicherungssumme von umgerechnet 36.336,42 €.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde dem Berufungswerber Erbschaftssteuer in der Höhe von 30% des steuerpflichtigen Erwerbes vorgeschrieben. In der Begründung des Bescheides ist lediglich angeführt, dass das Wohnrecht mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft (EUR 46.873,98) begrenzt worden sei.

Der Erbschaftssteuerbescheid ist mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet. Darüber hinaus ist der Bescheid aber auch in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften mangelhaft.

Zur Lebensversicherung:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

Nach der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Falle eines Erwerbes gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG zu untersuchen, ob der Erblasser den Begünstigten bereichern wollte oder lediglich aus einer moralischen Verpflichtung heraus gehandelt hat. Weiters ist zu beachten, ob der Begünstigte die Prämien allenfalls aus eigenem bezahlte. sofern einer dieser Gründe vorliegt, ist die Erbschaftssteuerpflicht ausgeschlossen.

Hätte die Behörde entsprechende Erhebungen durchgeführt, wäre hervorgekommen, dass die Prämien der von der Erblasserin abgeschlossenen Lebensversicherung seit jeher und ausschließlich vom Berufungswerber bezahlt wurden. Der Berufungswerber hat hiezu eigens eine Einzugsermächtigung erteilt und wurden die Beiträge von seinem Konto [...] eingezogen. Es handelt sich dabei um dasselbe Konto, von welchem auch die Prämien für die vom Berufungswerber selbst ebenfalls im Oktober 1998 abgeschlossene Lebensversicherung - hier wäre die Erblasserin für den Todesfall bezugsberechtigt gewesen - eingezogen werden. Zur Bescheinigung der Berufungsausführungen wird an dieser Stelle höflich auf die beiliegenden Abschriften der beiden Anträge auf eine Lebensversicherung vom 23.10.1998 (insbesondere die darin enthaltene Einzugsermächtigung) verwiesen.

Es ist sohin zu beachten, dass allein der Berufungswerber die Prämien der auf den Namen der Erblasserin lautenden Lebensversicherung bezahlte. Davon ausgehend ist der vom

Berufungswerber von Todes wegen erworbene Lebensversicherungsbetrag nicht erbschaftssteuerpflichtig.

Zum Wohnungsrecht:

Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung nach [der Erblasserin] haben die erbberechtigten Kinder und der Berufungsführer am 11.7.2007 ein Erbteilungsüberinkommen abgeschlossen. Darin wurde unter anderem geregelt, dass die erbliche Tochter SA den erblichen Hälfteanteil der Liegenschaft X samt Gebäude in ihr Alleineigentum übernimmt und in Erfüllung des im Testament der Erblasserin zugunsten des Berufungsführers angeordneten Vermächtnisses dem Berufungsführer das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht für den persönlichen Bedarf [der Liegenschaft X] einräumt.

In diesem Zusammenhang hätte die Behörde prüfen müssen, ob bei der Erblasserin ein Bereicherungswille bestand bzw. ob der Berufungswerber durch das ihm eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht bereichert worden ist.

Die Behörde hat im angefochtenen Bescheid keinerlei Feststellungen dazu getroffen und auch nicht dargetan, aus welchen Gründen sie allenfalls zu der Annahme gelangte, dass anlässlich der Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes ein Bereicherungswille vorhanden gewesen war.

Tatsächlich lag ein Bereicherungswille bei der Erblasserin nicht vor. Die Erblasserin hat das Vermächtnis eines Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten des Berufungswerbers nämlich nur deshalb verfügt, weil von Seiten des Berufungswerbers in den letzten Jahren vor der Testamentserrichtung umfangreiche Investitionen in das Haus X getätigt wurden. Dabei hat der Berufungswerber sowohl seine eigene Arbeitskraft als auch finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt. Nur beispielhaft seien erwähnt umfangreiche Maler- und Verputzarbeiten (Außenfassade, Vordach, Balkon, Fenster). Diese Arbeiten wurden größtenteils vom Berufungswerber, der gelernter Maler und Anstreicher ist, selbst ausgeführt, ohne dass hierfür eine gesonderte Entlohnung erfolgt wäre. Der Berufungswerber hat auch Malerarbeiten innerhalb der Räumlichkeiten des genannten Hauses ausgeführt sowie eine Verschalung an den Decken im Keller angebracht. Für eine räumliche Abtrennung des Erdgeschosses vom Stiegenhaus durch Einziehung einer Glaswand mit Schiebetür bezahlte der Berufungswerber Kosten in der Höhe von rund EUR 3.000,00. Ebenso finanzierte der Berufungswerber aus seinen eigenen Ersparnissen die Einrichtung des Badezimmers sowie die Errichtung der Gartenanlage. In Summe schätzt der Berufungswerber den Wert der von ihm erbrachten Arbeitsleistungen und der von ihm eingebrachten finanziellen Mittel auf zumindest EUR 20.000,00.

Es ist noch darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber niemals die Absicht hatte, nach dem Tod seiner Lebensgefährtin auf Dauer im Haus X, zu bleiben. Er hat vielmehr das Wohnungsgebrauchsrecht überhaupt nur deshalb angenommen, um ausreichend Zeit zu haben, eine neue Unterkunft zu finden. Vor diesem Hintergrund wurde auch davon Abstand genommen, das Wohnungsgebrauchsrecht grundbücherlich sicherzustellen. Mit Vereinbarung vom 31.08.2007 (siehe Beilage) hat der Berufungswerber auf das Wohnungsgebrauchsrecht überhaupt wieder verzichtet. Auch im Zuge dieses Verzichts wurde deutlich, dass der Berufungswerber durch das Wohnungsgebrauchsrecht nicht bereichert wurde. Denn obgleich ihm von SA (nunmehrige Alleineigentümerin des gegenständlichen Hauses) als Gegenleistung für den Verzicht ein Betrag von EUR 50.000,00 angeboten worden war, wollte der Berufungswerber hierfür lediglich EUR 20.000,00 annehmen, sodass die von ihm getätigten Investitionen und Arbeitsleistungen angemessen abgegolten sind. Der Berufungswerber und SA haben sich daher auch tatsächlich auf die Bezahlung eines Betrages in der Höhe von lediglich EUR 20.000,00 als Gegenleistung für den Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht geeinigt. Darüber hinausgehende Zahlungen hat der Berufungswerber nicht erhalten.

Wie die obigen Ausführungen verdeutlichen, wurde der Berufungswerber durch das Wohnungsgebrauchsrecht nicht bereichert und entsprach eine Bereicherung auch nicht dem Willen der Erblasserin. Die Behörde hätte mithin auch für das kurzfristig eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht keine Erbschaftssteuer festsetzen dürfen.

Hilfsweise wird weiter vorgebracht, dass für den Fall, dass nach der Rechtsansicht der Berufsbehörde doch ein erbschaftssteuerpflichtiger Erwerb vorliegt, jedenfalls die von der Behörde 1. Instanz herangezogene Bemessungsgrundlage (EUR 46.873,98) überhöht ist. Die Behörde übersieht hierbei, dass die Erblasserin nur Hälfteigentümerin des Hauses X war. Sie wohnte zusammen mit dem Berufungswerber im Erdgeschoss des Hauses. Hingegen war das Obergeschoss bereits seit geraumer Zeit von der Tochter der Erblasserin als Miteigentümerin an Dritte vermietet.

Die Behörde hätte das Wohnrecht unter Bedachtnahme auf die Vereinbarung vom 31.08.2007 - wenn überhaupt - nur mit einem Betrag von EUR 20.000,00, maximal aber mit 50 % des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft (das sind EUR 23.436,99) bewerten dürfen. Davon ausgehend hätte die Erbschaftssteuer - sofern überhaupt eine solche anfällt - unter Einbeziehung des Erwerbs beweglicher Gegenstände (PKW) mit einem entsprechend geringeren Betrag, und zwar mit EUR 4.768,74 (18 % der Bemessungsgrundlage) bzw. EUR 5.986,00 (20 % der Bemessungsgrundlage) festgesetzt werden müssen.

Zur Höhe des steuerpflichtigen Erwerbes:

Unter Zugrundelegung der obigen Berufungsausführungen ermittelt sich der steuerpflichtige Erwerb des Berufungswerbers wie folgt:

Bemessungsgrundlage

PKW	6.603,33 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	6.493,33 €

Berechnung der Erbschaftssteuer

14% vom abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 6.493,00, das sind	909,02 €
--	----------

Der Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2010 teilweise stattgegeben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Hinsichtlich der Versicherungssumme wird der Berufung stattgegeben. Hinsichtlich der Einbeziehung des Wohnungsgebrauchsrechtes (kurz auch Wohnrecht) in den Erwerb von Todes wegen wird die Berufung abgewiesen.

Hinsichtlich des Wohnrechtes wurde eingewendet, es habe kein Bereicherungswille der Erblasserin bestanden, dazu wären keine Feststellungen getroffen worden. Der Berufungswerber(idF kurz Bw.) hätte in den letzten Jahren Investitionen vorgenommen und Arbeiten getätigt. Es wäre auch nie beabsichtigt gewesen, nach dem Tod der Lebensgefährtin auf Dauer im Haus zu bleiben. Er hätte vielmehr das Wohnungsgebrauchsrecht nur deshalb angenommen, um ausreichend Zeit zu haben, eine neue Unterkunft zu finden. Und obgleich die Belastete für den Verzicht eine Gegenleistung von € 50.000 geboten habe, wollte der Bw. hierfür lediglich einen Betrag von € 20.000 annehmen, worauf man sich schließlich für den Verzicht geeinigt habe. Auch die Bewertung sei daher jedenfalls überhöht. Zum einen hätte höchstens der Betrag von € 20.000 als Wert herangezogen werden dürfen, zum anderen sei

zu berücksichtigen, dass nur 50 % des dreifachen Einheitswertes - entsprechend dem Umstand, dass das Wohnungsgebrauchsrecht sich nur auf die Wohnung im Erdgeschoss entsprechend dem bisherigen Hälfteanteil der Erblasserin am Haus beziehe - als Höchstwert anzusetzen sei. Das seien € 23.436,99.

Dem Vorbringen hinsichtlich des Vermächtnisses Wohnungsgebrauchsrecht kann insgesamt nicht gefolgt werden. Der Erwerb des Wohnungsgebrauchsrechtes erfolgte aufgrund des angeordneten und ausdrücklich angenommenen Vermächtnisses. Dies erfüllt den Tatbestand des § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG. Bei diesen Zuwendungen von Todes wegen ist der Bereicherungswille des Erblassers nicht Tatbestandsmerkmal, insbes. des § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG (VwGH vom 4. Februar 1965, Slg 3219/F, und vom 11. November 1982, 15/3823/80). Auch wenn im konkreten Fall bewiesen werden könnte, dass der Erblasser bzw. die Erblasserin mit einer objektiv bereichernden Zuwendung subjektiv nicht bereichern wollte, so wäre dies im Bereich des § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG nicht von Bedeutung. Zudem setzt der Erwerb von Todes wegen grundsätzlich nicht voraus, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung geschieht (s.a. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 Rdz. 2a f). Das Vorliegen eines Bereicherungswillens war daher nicht zu untersuchen. Darüber hinaus ist festzustellen, dass auch die angeführten Umstände betreffend Arbeiten des Bw. und Investitionen daran nichts ändern. Wenn in einem gemeinsam bewohnten Objekt von Lebensgefährten Arbeiten erbracht werden und allenfalls auch Investitionen aus Mitteln eines der Lebensgefährten allein bezahlt worden sein sollten, begründet dies keinen Anspruch oder Verbindlichkeit, sondern stellt sich lediglich als Beitrag zur gemeinsamen Lebensführung dar.

Schließlich hat der Bw. das Objekt auch seit mindestens 1996 gemeinsam mit der Erblasserin bewohnt, ohne Eigentümer zu sein. Es ist eine Bereicherung auch tatsächlich eingetreten, zumal auch ausdrücklich das Vermächtnis gegenüber den Erben in Anspruch genommen wurde, wozu auch auf das Abhandlungsprotokoll vom 11.7.2007 verwiesen wird. Für das Vermächtnis ist daher die Steuerschuld gem. § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG mit dem Tod der Erblasserin entstanden.

Dass das Recht nicht verbüchert wurde und später darauf teilentgeltlich verzichtet wurde, ändert am Anfall nichts.

Das Legat war auch nicht nur "kurzfristig" ausgelegt, sondern entsprechend der Anordnung lebenslänglich und in diesem Ausmaß auch anerkannt und angenommen. Der Wert hatte daher grundsätzlich gem. § 16 iVm § 17 Abs 2 BewG durch Kapitalisierung nach dem Lebensalter des Berechtigten und dem angemessenen Mietwert der Wohnung zu erfolgen. Dies ergab bei einem Wert von 400,00 € p.m. einen Kapitalwert des Wohnungsgebrauchsrechtes für den Bw. mit 70.109,50 €. Zur Begrenzung mit dem anteiligen Steuerwert des genutzten Gutes erfolgte daher der Wertansatz mit lediglich 46.873,98 €, was einem monatlichen Wert von 267,43 € entspricht. Das kann keinesfalls als überhöht beurteilt werden. Was die beantragte Begrenzung mit einem niedrigeren Wert, nämlich "maximal aber mit 50% ... 23.436,99" betrifft ist festzustellen, dass der angesetzte Wert bereits nur von einem Hälfteanteil ausgeht. Der EW beträgt für das ganze Objekt zum Stichtag 31.249,32 €. Der Wert von 46.873,98 € entspricht daher bereits dem dreifachen Einheitswertanteil für nur das halbe Objekt.

Schließlich kann auch der Umstand, dass der Bw. später gegen ein geringeres Entgelt von 20.000 € auf sein Recht verzichtet hat, zu keiner geringeren Bewertung des Vermächtnisses führen. Der Umstand, dass der Bw. durch den Verzicht gegen ein gegenüber dem Wert vermindertes Entgelt die Belastete bereichert hat, ändert nichts am objektiven Wert des angefallenen Wohnungsgebrauchsrechtes, zumal ja auch nach eigenen Angaben schon ein freiwilliges Angebot über 50.000 € für den Verzicht vorgelegen hat.

An der Versteuerung der Vermächtnisses war daher weder dem Grunde nach, noch hinsichtlich des Wertes eine Änderung vorzunehmen."

Durch den Vorlageantrag vom 14. September 2010 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Mit Telefax vom 3. März 2011 übermittelte der UFS der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

„Sie werden ersucht dem UFS binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens folgende Fragen zu beantworten:

Wann hat der Berufungsführer im Haus der Erblasserin welche Arbeiten erbracht?

Wieviele Stunden haben diese Arbeiten umfasst?

Wie hoch wäre ein fremdüblicher Stundenlohn gewesen?

Wieviel Geld hat der Berufungsführer in das Haus der Erblasserin investiert?

Wann hat der Berufungsführer Geld in das Haus der Erblasserin investiert?

Wie lange dauerte die Lebensgemeinschaft des Berufungsführers mit der Erblasserin?

Sie werden ersucht die Angaben zu belegen.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. März 2011 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Der Berufungswerber lebte in der Zeit vom 21.10.1996 bis 28.09.2006 in einer Lebensgemeinschaft mit der Erblasserin.

Im Zeitraum 1997 bis 2005 verrichtete der Berufungswerber am und im Haus der Erblasserin in ADR, insbesondere nachstehende Arbeiten:

Gerüst aufstellen für Verputz und Malerarbeiten (ca. 20 Arbeitsstunden).

Vordach und Holzwandschalung von Staub reinigen und schleifen (Arbeitsaufwand ca. 20 Stunden).

Vordach und Holzwandschalung grundieren, vorlackieren, lackieren, Anstrich in zwei Farben (Arbeitsaufwand ca. 170 Stunden).

Granolarbeiten außen (Arbeitsaufwand ca. 16 Stunden).

35 Fenster schleifen, grundieren, vorlackieren, (Arbeitsaufwand mindestens 35 Stunden).

Grabarbeiten für das Fundament der Terrasse und der Stiege im Außenbereich (Arbeitsaufwand ca. 8 Stunden).

Nach einem Rohrbruch im Bereich des Vorplatzes Kellerbetonwand reinigen, wasserdichte Styroporplatten ankleben, Noppenplatten montieren und Wanne betonieren (Arbeitsaufwand ca. 15 Stunden).

Im Hobbyraum im Keller Rigipsplatten an der Decke montieren, verspachteln, malen; Wände mit Spannteppich verkleiden, Boden verlegen (Arbeitsaufwand ca. 15 Stunden).

Holzdecken in zwei Schlafzimmern im I. Stock zweimal lackieren, Wände farbig malen (Arbeitsaufwand ca. 12 Stunden).

Im Zuge des Umbaus eines Kinderzimmers zum Bad Holzdecke abreißen, Rigipsdecke und Balken montieren, spachteln, malen (Arbeitsaufwand ca. 8 Stunden).

In Summe hat der Berufungswerber durch die oben angeführten Arbeiten mindestens 319 Arbeitsstunden investiert. Eine Entlohnung dafür hat der Berufungswerber nicht erhalten. Der

fremdübliche Stundenlohn wird vom Berufungswerber mit rund ATS 400,00 bzw. 30,00 € vorsichtig eingeschätzt.

Wieviel Geld der Berufungswerber von 1997 bis 2005 in das Haus der Erblasserin investiert hat kann heute nur noch annähernd geschätzt werden. Verwiesen wird hiezu auf das Vorbringen in der Berufung, wonach der Berufungswerber für die räumliche Abtrennung des Erdgeschosses vom Stiegenhaus durch Einziehung einer Glaswand mit Schiebetür rund 3.000,00 € bezahlte. Ebenso finanzierte der Berufungswerber aus seinen eigenen Ersparnissen die Einrichtung des Badezimmers sowie die Errichtung der Gartenanlage. Der Berufungswerber hat auch immer wieder Material für die von ihm verrichteten Arbeiten selbst bezahlt. Über die entsprechenden Rechnungen verfügt der Berufungswerber aber nicht mehr.

Zu erwähnen ist noch, dass die Erblasserin aus einer Urlaubskasse des Berufungswerbers insgesamt 1.100,00 € entnommen hatte, um Zahlungen für das Haus zu leisten. Dieses Geld wurde dem Berufungswerber von der Erblasserin nicht mehr zurückbezahlt.

Der Berufungswerber legt nachstehende Urkunden vor:

Meldebestätigung vom 20.08.2007

8 Lichtbilder aktuellen Datums, auf welchen die vom Berufungswerber durchgeführten Arbeiten im Außenbereich teilweise ersichtlich sind.

Zum Beweis dafür, dass der Berufungswerber die angeführten Arbeiten tatsächlich ausgeführt hat, wird die Vernehmung der Zeugin [...] (Tochter der Erblasserin) beantragt. "

Mit Telefax vom 4. April 2011 übermittelte der UFS dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

„Sie werden ersucht dem UFS binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens die bislang noch nicht beantworteten Fragen zu beantworten:

Wann (Monat und Jahr) hat der Berufungsführer im Haus der Erblasserin welche Arbeiten erbracht?

Wann (Monat und Jahr) hat der Berufungsführer welche Beträge in das Haus der Erblasserin investiert?"

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2011 brachte der Berufungsführer vor:

„Der Berufungswerber hat - soweit nunmehr rememberlich - innerhalb der nachstehend angegebenen Zeiträume folgende Arbeiten am und im Haus der Erblasserin in [...] verrichtet:

Im Zeitraum zwischen Juli bis Ende Oktober 1998:

Gerüst aufstellen für Verputz und Malerarbeiten

Vordach und Holzwandschalung von Staub reinigen und Schleifen

Vordach und Holzwandschalung grundieren, vorlackieren, lackieren, Anstrich in 2 Farben

Granolarbeiten außen

35 Fenster schleifen, grundieren, vorlackieren, lackieren

Im Zeitraum zwischen August und Mitte September 1999:

Grabarbeiten für das Fundament der Terrasse und der Stiege im Außenbereich

Nach einem Rohrbruch im Bereich des Vorplatzes Kellerbetonwand reinigen,

wasserdichte Styroporplatten ankleben, Noppenmatten montieren und Wanne betonieren

Im Zeitraum zwischen Juli und September 2004:

Im Hobbyraum im Keller Rigipsplatten an der Decke montieren, verspachteln, malen;

Wände mit Spannteppich verkleiden, Boden verlegen

Holzdecken in zwei Schlafzimmern im ersten Stock zweimal lackieren, Wände farbig malen

Im Zuge des Umbaus eines Kinderzimmers zum Bad Holzdecke abreißen, Rigipsdecke und Balken montieren, spachteln, malen

Für die räumliche Abtrennung des Erdgeschosses vom Stiegenhaus durch Einziehung einer Glaswand mit Schiebetür hat der Berufungswerber im Sommer 2004 - sohin im Juli, August oder September - Kosten in der Höhe von rund EUR 3.000,00 bezahlt. Auch die Einrichtung des Badezimmers wurde vom Berufungswerber in dieser Zeit finanziert.

Die vom Berufungswerber getragenen Kosten für die Errichtung der Gartenanlage sind im Sommer 1999 entstanden."

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensrechtliches:

Das Finanzamt Feldkirch hat betreffend die in der Berufung angeführten Steuer- und Erfassungsnummern am 21. April 2008 keinen Erbschaftssteuerbescheid erlassen. Aus den gesamten Umständen geht aber hervor, dass sich die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 1. April 2008 richtet. Da der Erbschaftssteuerbescheid vom 1. April 2008 aber erst am 21. April 2008 zugestellt wurde, wurde die Berufung vom 20. Mai 2008 fristgerecht eingebracht.

Lebensversicherung:

Auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen. Der Berufung wird daher in diesem Punkt stattgegeben.

Wohnungsrecht:

Der UFS hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Berufungsführer lebte vom 21.10.1996 bis 2006 in einer Lebensgemeinschaft mit der Erblasserin.

Mehr als drei Jahre vor dem Tod hat der Berufungsführer für die Erblasserin Arbeiten eines Handwerkers im Umfang von ca 284 Stunden erledigt. Die Berufungsführerin hat sich dadurch Arbeitslöhne in Höhe von ca 8.520,00 € erspart.

Im Zeitraum zwischen Juli und September 2004 erledigte der Berufungsführer im Haus der Erblasserin unentgeltlich Arbeiten eines Handwerkes im Umfang von ca 35 Stunden. Ein fremdüblicher Stundenlohn hätte ca 30,00 € betragen. Die Berufungsführerin hat sich dadurch Arbeitslöhne in Höhe von ca 1.050,00 € erspart.

Der Berufungsführer wurde im Vorhalt vom 3. März 2011 ersucht zu belegen, wieviel Geld er in das Haus der Erblasserin investiert hat. Dieser Aufforderung ist er nicht nachgekommen. Der UFS geht daher davon aus, dass der Berufungsführer keine Investitionen ins Haus der Berufungsführerin getätigt hat.

Die Erblasserin räumte ihrem Lebensgefährten dem Berufungsführer im Testament vom 10.1.2006 als Legat das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht im Erdgeschoß des Hauses X ein.

Das Legat wurde von den Erben der Erblasserin anerkannt und vom Berufungsführer angenommen. Auf Grund des Erbteilungsübereinkommens vom 11.7.2007 wurde Frau SA Alleineigentümerin der mit dem Wohnrecht zu Gunsten des Berufungsführers belasteten Liegenschaft. Der Berufungsführers verzichtete für 20.000,00 €, die ihm Frau SA bezahlt hat, auf das Wohnrecht.

Dieser Sachverhalt wird vom UFS rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Der Erwerb des Wohnungsgebrauchsrechtes erfolgte aufgrund des angeordneten und ausdrücklich angenommenen Vermächtnisses. Dies erfüllt den Tatbestand des § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG. Bei diesen Zuwendungen von Todes wegen ist der Bereicherungswille des Erblassers nicht Tatbestandsmerkmal, insbes. des § 2 Abs 1 Z 1 ErbSt (VwGH vom 4. Februar 1965, Slg 3219/F, und vom 11. November 1982, 15/3823/80). Auch wenn im konkreten Fall bewiesen werden könnte, dass der Erblasser bzw. die Erblasserin mit einer objektiv bereichernden Zuwendung subjektiv nicht bereichern wollte, so wäre dies im Bereich des § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG nicht von Bedeutung. Zudem setzt der Erwerb von Todes wegen grundsätzlich nicht voraus, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung geschieht (s.a. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 2 Tz 2a f). Das Vorliegen eines Bereicherungswillens war daher nicht zu untersuchen. Darüber hinaus ist festzustellen, dass auch die angeführten Umstände betreffend Arbeiten des Bw. und Investitionen daran nichts ändern. Wenn in einem gemeinsam bewohnten Objekt von Lebensgefährten Arbeiten erbracht werden und allenfalls auch Investitionen aus Mitteln eines der Lebensgefährten allein bezahlt worden sein sollten, begründet dies keinen Anspruch oder Verbindlichkeit, sondern stellt sich lediglich als Beitrag zur gemeinsamen Lebensführung dar.

Schließlich hat der Bw. das Objekt auch seit mindestens 1996 gemeinsam mit der Erblasserin bewohnt, ohne Eigentümer zu sein. Es ist eine Bereicherung auch tatsächlich eingetreten, zumal auch ausdrücklich das Vermächtnis gegenüber den Erben in Anspruch genommen wurde, wozu auch auf das Abhandlungsprotokoll vom 11.7.2007 verwiesen wird. Für das Vermächtnis ist daher die Steuerschuld gem. § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG mit dem Tod der Erblasserin entstanden.

Dass das Recht nicht verbüchert wurde und später darauf teilentgeltlich verzichtet wurde, ändert am Anfall nichts.

Das Legat war auch nicht nur "kurzfristig" ausgelegt, sondern entsprechend der Anordnung lebenslänglich und in diesem Ausmaß auch anerkannt und angenommen. Der Wert hatte daher grundsätzlich gem. § 16 iVm § 17 Abs 2 BewG durch Kapitalisierung nach dem Lebensalter des Berechtigten und dem angemessenen Mietwert der Wohnung zu erfolgen. Dies ergab bei einem Wert von 400,00 € p.m. einen Kapitalwert des Wohnungsgebrauchsrechts für den Bw. mit 70.109,50 €. Zur Begrenzung mit dem anteiligen Steuerwert des genutzten Gutes erfolgte daher der Wertansatz mit lediglich 46.873,98 €, was einem monatlichen Wert von 267,43 € entspricht. Das kann keinesfalls als überhöht beurteilt werden. Was die beantragte Begrenzung mit einem niedrigeren Wert, nämlich "maximal aber mit 50% ... 23.436,99" betrifft ist festzustellen, dass der angesetzte Wert bereits nur von einem Hälfteanteil ausgeht. Der EW beträgt für das ganze Objekt zum Stichtag 31.249,32 €. Der Wert von 46.873,98 € entspricht daher bereits dem dreifachen Einheitswertanteil für nur das halbe Objekt.

Schließlich kann auch der Umstand, dass der Bw. später gegen ein geringeres Entgelt von 20.000 € auf sein Recht verzichtet hat, zu keiner geringeren Bewertung des Vermächtnisses führen. Der Umstand, dass der Bw. durch den Verzicht gegen ein gegenüber dem Wert vermindertes Entgelt die Belastete bereichert hat, ändert nichts am objektiven Wert des angefallenen Wohnungsgebrauchsrechts, zumal ja auch nach eigenen Angaben schon ein freiwilliges Angebot über 50.000 € für den Verzicht vorgelegen hat.

An der Versteuerung der Vermächtnisses war daher weder dem Grunde nach, noch hinsichtlich des Wertes eine Änderung vorzunehmen.

§ 21 ErbStG lautet:

„Hat der Erwerber nach Vollendung des 15. Lebensjahres im Haushalt oder im Betriebe des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart, so wird auf Antrag ein der Arbeit und der Dienstzeit angemessener Betrag von dem Anfall abgezogen. Dienste, die früher als drei Jahre vor dem Tode des Erblassers geleistet wurden, werden nicht berücksichtigt.“

Die vom Berufungsführer im Jahr 2004 durchgeführten Arbeiten im Haus der Berufungsführerin ersparten der Berufungsführerin eine fremde Arbeitskraft. Die Arbeiten wurden ohne Barlohn geleistet. Nach dieser Vorschrift berechtigen auch gelegentliche Dienstleistungen zur Anwendung des § 21 ErbStG (Dorazil/Taucher, ErbStG, § 21, Tz 4.8) Da der Berufungsführer und die Erblasserin lediglich in einer Lebensgemeinschaft lebten, bestand auch keine familienrechtliche Mitwirkungspflicht. Ein angemessener Barlohn hätte 1.050,00 € betragen. Dieser Betrag ist daher von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Die übrigen vom Berufungsführer geleisteten Arbeiten können nicht berücksichtigt werden, da diese früher als drei Jahre vor dem Tod der Erblasserin geleistet wurden.

Die Erbschaftssteuer errechnet sich daher folgendermaßen:

andere bewegliche Gegenstände (PKW)	6.603,33 €
Wohnungsrecht	46.873,98 €
Begünstigung gemäß § 21 ErbStG	-1.050,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	52.317,31 €
Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs 1 ErbStG 22%	11.509,74 €

Feldkirch, am 3. Jänner 2012