



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Werner Stegmüller, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Reitschulgasse 1, vom 14. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 13. Oktober 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Am 11.8.2007 verstarb FS unter Hinterlassung eines Kodizills, welches lautet wie folgt:

*Ich vermache meinem Schwiegersohn, Herrn JK, auf dessen weitere Lebenszeit ein grundbücherlich sicherzustellendes höchstpersönliches Gebrauchsrecht an den in dem diesem Kodizill beigehefteten und einen integrierenden Bestandteil desselben bildenden Plan rot schraffiert eingezeichneten, sich auf der Liegenschaft K, befindlichen Räumen verbunden mit dem Recht der Benützung des Zugangs zu diesen Räumen über den gesamten Hof und der beiden Zufahrten.*

*Herr JK ist für die Dauer der Ausübung des Gebrauchsrechtes verpflichtet,*  
*- meinen Erben ein monatliches Entgelt in Höhe von insgesamt 250,-- € inklusive Umsatzsteuer,*  
*- die anteiligen Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben sowie*  
*- sämtliche von ihm verursachten verbrauchsabhängigen Nebenkosten, wie beispielsweise die*

*Kosten des elektrischen Stromes und der Beheizung der Werkstätte zu bezahlen.*

*Er ist nicht berechtigt, dieses Gebrauchsrecht in welcher Form auch immer an Dritte weiterzugeben bzw. durch diese ausüben zu lassen.*

Im Erb- und Legatsübereinkommen lt. Protokoll vom 23.4.2008 erklärte JK (in der Folge kurz Bw. genannt) das Legat anzunehmen. Die erbantrittserklärten Erben und der Bw. kamen darin überein, dass das Benutzungsrecht in Anbetracht des beabsichtigten Verkaufs der Liegenschaft bis 31.12.2012 befristet ist. Sollte die Liegenschaft erst nach dem 1.1.2013 veräußert werden, steht dem Bw. das Benutzungsrecht bis zum Zeitpunkt des Abschlusses eines Kaufvertrages zu den selben Bedingungen zu.

Für die vorzeitige Aufgabe dieses Gebrauchsrechtes erhält der Bw. von seinen beiden Schwägerinnen jeweils einen Betrag von 15.000,-- €, welcher jeweils mit Verkauf der erbl. Liegenschaft anlässlich der Geldfreigabe ob des Kaufvertrages fällig ist.

Am 13.10. 2008 setzte das Finanzamt für den Bw. die Erbschaftssteuer fest, dabei ausgehend vom Entfertigungsbetrag in Höhe von 30.000,-- €.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass das Benutzungsrecht dem Bw. nicht unentgeltlich eingeräumt worden sei. Die vom Bw. zu erbringenden Gegenleistungen seien jedenfalls angemessen, sodass durch die Annahme des Vermächtnisses eine Bereicherung des Bw. nicht eingetreten sei. Bei dem Betrag von insgesamt 30.000,-- € handle es sich um einen Entfertigungsbetrag, welchen der Bw. zu erhalten habe, wenn die vom Benutzungsrecht betroffene Liegenschaft verkauft werde.

In der Folge legte das Finanzamt die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz ua. der Erwerb von Todes wegen.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Im Sinne des § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers.

Ist eine Zuwendung unter einer Auflage gemacht, die in Geld veranschlagt werden kann, so ist die Zuwendung nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Leistung des Beschwerteren

---

übersteigt, es sei denn, dass die Leistung dem Zweck der Zuwendung dient. (§ 20 Abs 8 ErbStG)

Nach § 553 ABGB ist unter einem Vermächtnis (Legat) zu verstehen, dass jemandem kein Erbteil, das sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur eine einzelne Sache oder mehrere Sachen, eine Summe oder ein Recht zugesetzt wird.

Der Vermächtnisnehmer leitet seinen Anspruch zwar einerseits aufgrund einer letztwilligen Verfügung vom Erblasser ab, diese Berufung gibt ihm aber nur ein obligatorisches Forderungsrecht gegen den beschworenen Erben; der Erbe muss also erst die vermachte Sache durch Erfüllungshandlung auf den Vermächtnisnehmer übertragen (VwGH 24.9.2002, 2002/16/0004).

Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar regelmäßig gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis. Dieses wird somit durch den Anfall ohne Rechtshandlung bzw. ohne besondere Erwerbshandlung des Vermächtnisnehmers erworben.

Das Vermächtnis bedarf also keiner besonderen Annahme. Eine Annahme eines Vermächtnisses kann auch durch konkludentes Handeln erfolgen. Wird ein Vermächtnis angenommen, so ist die Steuerschuld dann (mit dem Tod des Erblassers) entstanden und zwar ohne Rücksicht darauf, wann und ob der Vermächtnisnehmer über das ihm angefallene Vermögen frei verfügen kann.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG sind Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens im Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftssteuerschuld zu beurteilen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung.

Auch bei Vermächtnissen ist die Steuerschuld nach Grund und Betrag auf den Zeitpunkt des Erbanfalles 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 erbschaftssteuerrechtliche Bewertung auf den Anspruch an, wie er mit dem Tode des Erblassers entstanden ist (VwGH 25.3.1985, 83/15/0005).

Als Erwerb im Sinne des § 20 Abs.1 ErbStG gilt der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Ist eine Zuwendung unter einer Auflage gemacht worden, die in Geld veranschlagt werden kann, so ist die Zuwendung gemäß § 20 Abs.8 ErbStG nur insoweit steuerpflichtig, als

---

sie den Wert der Leistung des Beschweren übersteigt. Durch diese Bestimmung wird das Bereicherungsprinzip des Erbschaftssteuerrechtes besonders hervorgekehrt, wonach der Erwerb nur mit seinem "Nettowert" zu besteuern ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Rz 44 zu § 20).

Auflage, in § 709 ABGB Auftrag genannt, ist die einer letztwilligen Verfügung beigelegte Nebenbestimmung, durch die der Zuwendungsempfänger zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet wird (VwGH 16.11.1989, 89/16/0141). Dieses kann in jeder Leistung bestehen, die als Inhalt eines Forderungsrechtes möglich ist.

Die letztwillig verfügte Auflage bedarf der Testamentsform; sie kann testamentarisch oder kodizilarisch angeordnet werden, beschwert ist der Erbe oder ein Vermächtnisnehmer. Zur Durchsetzung der Auflage sind aktiv legitimiert die Auflageberechtigten, das sind zunächst ein vom Erblasser ernannter Testamentsvollstrecker, sodann die Erben als Gesamtrechtsnachfolger.

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten diese rechtlichen Ausführungen folgendes:

Aus dem Inhalt des vorstehend angeführten Kodizills geht eindeutig hervor, dass dem Willen des Erblassers nach, der Bw., im Zusammenhang mit dem ihm zugewendeten Benutzungsrecht, die Verpflichtung auf sich zu nehmen hat, ein Entgelt in Höhe von 250,-- € monatlich, die anteiligen Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben, sowie sämtliche vom Bw. verursachten verbrauchabhängigen Kosten zu zahlen.

Diese übernommenen Verpflichtungen stellen daher eine Auflage an den Vermächtnisnehmer im Zusammenhang mit der Zuwendung des Benutzungsrechtes dar.

Der Bw. war somit im gegenständlichen Fall zum Stichtag (Todestag des Erblassers) einerseits durch die Zuwendung des Benutzungsrechtes bereichert und andererseits durch die damit im Zusammenhang stehenden oa. Verpflichtungen beschwert.

Das Finanzamt ist bei der Berechnung der Erbschaftssteuer vom Gesamtentfertigungsbetrag in Höhe von 30.000,-- € ausgegangen.

Diesbezüglich ist festzuhalten:

Das zwischen dem Bw. als Legatar und den Erben abgeschlossene Übereinkommen ist ein bereits unter Lebenden abgeschlossenes Rechtsgeschäft, welches am Legats- bzw. Erbanfall nichts mehr zu ändern vermag.

Derartige Vereinbarungen können zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen.

---

Wird – wie im vorliegenden Fall – nach Inanspruchnahme des Legats auf Grund eines Erb- und Legatsübereinkommens für einen späteren Zeitpunkt gegen Entgelt auf die Ausübung des legatarisch vermachten Benützungsrechtes verzichtet, so liegt ein selbständiger Vorgang, welcher für sich eventuell einer Steuer unterliegen kann, vor, welcher aber an der durch die Legatsannahme entstandenen Erbschaftssteuerschuld nichts zu ändern vermag.

Die Heranziehung des Gesamtentfertigungsbetrages als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer ist daher verfehlt.

Wie bereits oben ausgeführt ist eine Zuwendung unter Auflage nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Leistung des Beschwerter übersteigt.

In seiner Berufung bringt der Bw. diesbezüglich vor, dass die zu erbringenden Gegenleistungen angemessen seien.

Gegenteiliges ist aus dem ho. vorliegenden Akt nicht zu entnehmen, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass der Wert des Benützungsrechtes nicht höher ist als jener auf Grund der Auflage zu erbringenden Leistungen.

Der Berufung war daher Folge zu geben und der Bescheid vom 13.10.2008 aufzuheben.

Graz, am 9. Februar 2010