

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.E.inG., vertreten durch Styria Treuhand- und Revisions GmbH Nfg. KEG, 8010 Graz, Brockmanngasse 75, vom 2. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes G-U vom 17. April 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Verlass nach der am 20. Februar 2001 verstorbenen Frau H.E. erklärt sich deren Schwiegertochter Frau W.E. aus dem Rechtsgrund des Testamento bedingt als Erbin. Die Kinder des vorverstorbenen Sohnes und der Erbin, die erbl. Enkelkinder, Herr R.E. und Frau G.E. bzw. die Sachwalterin der pflegebefohlenen Frau A.E. erklären, dass sie ihren Pflichtteilsanspruch von je 1/6 des Nachlasses geltend machen und in Anspruch nehmen. Da die erbl. Enkeltochter Frau A.E. pflegebefohlen ist, wird ein Pflichtteilsausweis, zugleich Pflichtteilsübereinkommen, errichtet. In Ansehung einer Pflichtteilsquote der erbl. Enkelkinder von jeweils 1/6 ergibt sich die Höhe des Pflichtteilsanspruches im Betrag von je 56.609,86 €. Für die Ermittlung des Wertes des Wohnrechtes der erbl. Enkeltochter Frau A.E. auf der erbl. Liegenschaft wird vom Gerichtskommissär ein Sachverständigen-Gutachten in Auftrag gegeben, in dem das vorgenannte Wohnungsrecht mit 64.503,70 € bewertet wird. Als

gänzliche Pflichtteilsentfertigung wird der erbl. Enkeltochter Frau A.E. das lebenslängliche Wohnungsrecht an der erbl. Liegenschaft eingeräumt. Die erbl. Enkelkinder Herr R.E. und Frau G.E. begehren als Pflichtteilsentfertigung die Auszahlung des Betrages von jeweils € 2.200,00 von der Erbin.

Mit Bescheiden vom 17. April 2002 schrieb das Finanzamt der Erbin und den drei Pflichtteilsberechtigten die Erbschaftssteuer vor. Bei der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer der Erbin wurden die Pflichtteilsansprüche in Gesamtbetrag von 2.445.527,58 S (entspricht 177.723,42 €) abgezogen, und andererseits wurde als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer bei Frau A.E. der Wert des Wohnungsrechtes in Höhe von 887.590,26 S (entspricht 64.503,70 €) abzüglich des Freibetrages angesetzt.

Die Berufungswerberin erhob gegen den Bescheid die Berufung mit der Begründung, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Literatur der Wert des Nutzungsrechtes nicht höher sein könne als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes. Der Umfang der Nutzung der Berufungswerberin am Haus betrage 25%, daher sei die Obergrenze des steuerlichen Nutzungswertes 25% des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab.

Daraufhin stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte als ergänzende Begründung vor, dass ihr nach Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches zur gänzlichen Pflichtteilsentfertigung ein Wohnrecht eingeräumt worden sei und diese Pflichtteilsabgeltung gleich zu behandeln sei wie der entgeltliche Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch. Gegenstand der Berechnung sei daher das Wohnrecht und zwar im Verhältnis Erblasser zu Pflichtteilsberechtigten.

Vom unabhängigen Finanzsenat wurden zur Klärung des Sachverhaltes noch weitere Ermittlungen durchgeführt. So wurde Frau A.E. mit Ergänzungsersuchen vom 17. Mai 2005 ersucht mitzuteilen, wieviele Personen zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches das Wohnhaus, in dem das Wohnrecht eingeräumt wurde, bewohnten, ob das Wohnrecht für das gesamte Gebäude eingeräumt wurde oder ob es im Haus noch andere Räume gibt und wie der Bewertungsansatz des Umfanges der Nutzung von 25% in der Berufung zu Stande kommt; zusätzlich wurde um Vorlage des Lageplanes und der Grundrisspläne des Gebäudes ersucht. Dieses Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet. Weiters wurde der ggst. Verlassakt beim zuständigen Bezirksgericht zur Einsichtnahme angefordert. Aus dem im Verlassakt befindlichen Gutachten des vom Gerichtskommissär bestellten Sachverständigen geht hervor, dass der Wert des Wohnrechtes der Berufungswerberin mit 64.503,70 € bei einer angenommenen Miete p.a. mit 42.000,00 S angesetzt wurde. Das Wohngebäude befindet sich in bester Wohngegend, verfügt über Keller-, Erd- und Dachgeschoß und hat eine Nutzfläche von 185 m².

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte nahe Verwandte mindestens erhalten müssen. Der Pflichtteilsberechtigte ist kein Erbe; sein Anspruch ist grundsätzlich eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld. Den Nachkommen/Kindern steht (neben dem Ehegatten des Erblassers) grundsätzlich ein Pflichtteilsanspruch im Ausmaß von der Hälfte des gesetzlichen Erbteiles (§ 765 ABGB) zu, sohin im Berufungsfall den Berufungswerbern als Enkelkinder der Erblasserin – je 1/6 vom Nachlasswert.

Als vom Erblasser zugewendet gilt nach § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG auch, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Damit wird der Pflichtteilsanspruch steuerlich beachtet, sobald der Pflichtteilsberechtigte seinen Entschluss, den Pflichtteil zu verlangen, nach außen hin kundgetan bzw. erkennbar gemacht hat. Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteiles ist jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte oder dessen Vertreter nach außen hin - auch außergerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten (vgl. VwGH 18.11.1993, 88/16/0173; VwGH 27.6.1994, 93/16/0129, 0130; siehe auch: Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 16 zu § 12 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen).

Im Gegenstandsfall hat die Berufungswerberin durch ihre Widerstreitsachwalterin laut Abhandlung (siehe Protokoll vom 9. Juli 2001) ohne jeden Zweifel ausdrücklich erklärt, ihren Pflichtteilsanspruch geltend zu machen und in Anspruch zu nehmen. Damit ist angesichts obiger Ausführungen zu diesem Zeitpunkt gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG die Erbschaftsteuerschuld entstanden.

Die im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung zwischen der Erbin und den Pflichtteilsberechtigten im Pflichtteilsübereinkommen abgeschlossene Vereinbarung über eine Pflichtteilsentfertigung erfüllt den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG. Diese Bestimmung ist nämlich dahingehend auszulegen, dass diese Vorschrift auch für Abfindungen ohne einen formellen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch gilt (vgl. VwGH 27.1.1999, 98/16/0361 und 98/16/0362). Verzichtet nämlich der Pflichtteilsberechtigte dem Erben gegenüber auf den ihm zustehenden Pflichtteilsanspruch, so handelt es sich um einen schuldrechtlichen Vertrag

(Schulderlass), für dessen Abschluss keine Formvorschriften bestehen (OGH 30.1.1976, 7 Ob 509/76).

Wird für den Verzicht auf den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch eine Gegenleistung erbracht, so gilt die für den Verzicht erhaltene Abfindung gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG als todeswegiger Erwerb, weil der Pflichtteilsberechtigte die Abfindung nur durch die Geltendmachung seines vom Erblasser her stammenden Pflichtteilsanspruches erlangen kann. Da der Pflichtteilsberechtigte seinen Anspruch auf den Pflichtteil vorher geltend gemacht haben muss, wenn er gegen Entgelt auf ihn verzichtet, wird der Wert der erhaltenen Abfindung und nicht der Wert des Pflichtteils der Erbschaftssteuer unterzogen; die Berechnung der Steuer richtet sich dabei nach dem Verhältnis des Pflichtteilsberechtigten zum Erblasser, obgleich er die Abfindung von einem Dritten erhält (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 43a zu § 2 ErbStG*).

Somit unterliegt im ggst. Fall der Wert des Wohnungsrechtes als im Pflichtteilsübereinkommen vereinbarte Pflichtteilsentfertigung der Erbschaftssteuer.

Rechte auf wiederkehrende Leistungen sind nach den Vorschriften der §§ 15 und 16 BewG zu bewerten (vgl. VwGH 2.5.1960, Slg 2220/F und VwGH 17.9.1991, 91/14/0175). Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen oder Leistungen ist nach den Bestimmungen des § 16 BewG zu ermitteln. Allerdings kann im Bereich der Erbschaftssteuer nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes der Wert des Nutzungsrechtes nicht größer sein als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst (VwGH 2.3.1972, 929/71, VwGH 27.5.1999, 96/16/0038, VwGH 17.5.2001, 98/16/0311 und VwGH 19.9.2001, 2001/16/0100).

Da das an die steuerliche Vertretung zugestellte Ergänzungsersuchen vom 17. Mai 2005 nicht beantwortet wurde und aus dem Akteninhalt hervorgeht, dass zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches die Berufungswerberin mit ihrer Mutter, der Erbin, gemeinsam das Wohnhaus bewohnte, wird als Nutzungswert des an die Berufungswerberin eingeräumten Wohnrechtes die Hälfte des steuerlichen Wertes der Liegenschaft angenommen.

Insoferne wird die Erbschaftssteuer wie folgt berechnet:

50% des 3-fachen EW von 57.338,00 €	28.669,00 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	26.469,00 €
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse II) 6%	

Erbschaftssteuer	1.588,14 €
------------------	------------

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 30. Juni 2005