



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Oktober 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 3 v. H. von € 21.481, sohin im Betrag von € 644,43, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung (Abhandlungsprotokoll vom 6. September 2007) nach dem am 23. Feber 2007 verstorbenen W hatte der Erblasser testamentarisch den Sohn X zum Erben bestimmt, der eine unbedingte Erbserklärung abgegeben hat; hinsichtlich der Witwe M (= Berufungswerberin, Bw), geb. 6. Mai 1919, wurde ein Legat in Form des lebenslänglichen und grundbücherlich sicherzustellenden, unentgeltlichen Wohnrechtes an der Parterre-Wohnung im Gebäude auf der Liegenschaft EZ1, diese mit einer Wohnnutzfläche von rund 70 m², verfügt. Laut Nachlassinventar war der Erblasser Hälfteeigentümer dieser Liegenschaft. Daneben ist der Witwe ein (endbesteuertes) Bausparguthaben in Höhe von € 2.324,20 zugefallen. Der kapitalisierte Wert beider Vermögenswerte wird vom Gerichtskommissär mit gesamt € 24.263,51, sohin betreffend das Wohnrecht mit € 21.939,31, ausgewiesen (siehe Abhandlungsprotokoll SS. 8 und 9), woraus sich nach Abzug der Legate vom zunächst ermittelten Reinnachlass beim Erben ein reines Erbvermögen von negativ € 2.720,34 ergibt.

Laut Mitteilung der X-AG hat die Bw als Bezugsberechtigte aus einer Lebensversicherung den Nettobetrag von € 1.741,91 erhalten.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft EZ1 (Mietwohngrundstück) beträgt € 15.479,31, sohin der dreifache hälfte Einheitswert € 23.218,97.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 24. Oktober 2007, StrNr, ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von € 22.760 – di. die Versicherung € 1.741,91 + Wohnrecht € 23.218,97 abzüglich Freibetrag € 2.200 – gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG die 3%ige Erbschaftssteuer im Betrag von € 682,80 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass in Anbetracht des Alters der Bw, geb. 1919, bei der Bewertung des Wohnrechtes ein Multiplikator von 1 und nicht von 5 anzuwenden sei. Der Ansatz der monatlichen Leistung, nämlich $70 \text{ m}^2 \times € 5,30 \text{ pro m}^2 (= € 371)$, werde anerkannt, woraus sich der Wert des Wohnrechtes mit lediglich € 4.452 und sohin die Erbschaftssteuer gem. § 8 Abs.1 ErbStG mit gesamt € 79,88 ergebe.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2007 teilweise Folge gegeben und die Erbschaftssteuer im Betrag von € 644,43 festgesetzt. Der Bemessung wurde dabei das Wohnrecht mit € 21.939,31 – anstelle des dreifachen anteiligen Einheitswertes im Erstbescheid - zugrunde gelegt und begründend ausgeführt, nach § 16 Abs. 1 Bewertungsgesetz bestimme sich der Wert von wiederkehrenden Leistungen oder Nutzungen, die vom Ableben einer Person abhängig sind, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (Erlebniswahrscheinlichkeit). Der Barwertfaktor im Hinblick auf das Lebensalter der Bw betrage 4,927967; der monatliche Wertansatz sei ausdrücklich anerkannt worden. Der Ansatz des dreifachen anteiligen Einheitswertes als Obergrenze komme nicht in Betracht, da er den so ermittelten Barwert des Wohnrechtes übersteige.

Mit Antrag vom 20. November 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und wiederum der Ansatz des Barwertfaktors mit 1 begeht und ausgeführt, das durchschnittliche Lebensalter der Frauen in Österreich betrage laut Statistik Austria 80,6 Jahre. Die Bw sei bereits 88 Jahre alt und befindet sich seit Monaten schwer krank in einem Pflegeheim. Die Anwendung versicherungsmathematischer Grundsätze mit Erlebniswahrscheinlichkeit führe im Gegenstandsfall zu einem lebensfremden und unrealistischen Ergebnis. Keine Versicherung wäre wohl bereit, mit der Bw noch einen Lebensversicherungsvertrag mit einer Laufzeit von 5 Jahren abzuschließen. Diese Vorgangsweise sei mit den Erfahrungen des täglichen Lebens unvereinbar und damit klar verfassungswidrig, weil sie zu einer eklatanten Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen führe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen und zählt dazu nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG ua. der Erwerb durch Vermächtnis.

Die Steuerschuld entsteht bei Erwerben von Todes wegen gem. § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers.

In Streit gezogen ist im Gegenstandsfalle allein die Bewertung des als Legat der Bw angefallenen Wohnrechtes, dh. konkret der anzusetzende Multiplikator bzw. Barwertfaktor, mit welchem der Jahreswert des erworbenen Nutzungsrechtes zu vervielfachen ist. Der auf die Wohnnutzfläche von 70 m² abgestellte Wert des Wohnrechtes von € 371 pro Monat wurde hingegen ausdrücklich anerkannt.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 (betr. den Erwerb von Liegenschaftsvermögen) etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Zum "Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen" wird in § 16 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG), BGBl. 1955/148 **idF BGBI I 2003/71 ab 1.1.2004**, bestimmt: "Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich aus der Summe der von der **Erlebenswahrscheinlichkeit** abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (**versicherungsmathematische Berechnung**). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 (Anm: 5,5 %) anzuwenden."

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebniswahrscheinlichkeiten auszugehen **ist**.

Nach der alten Fassung (aF) des § 16 Bewertungsgesetz bestimmte sich der Wert von lebenslänglichen Nutzungen (allein) nach dem Lebensalter des Berechtigten, wobei unter Abs. 2 dieser Bestimmung auf das jeweilige Lebensalter abgestellte Vervielfacher der einjährigen Nutzung angegeben waren. Bei einem Lebensalter von beispielsweise mehr als 80 Jahren betrug dazumal der Wert des Nutzungsrechtes das Einfache des Jahreswertes (= Multiplikator 1).

Der Verfassungsgerichtshof hat diese Bestimmung (§ 16 Abs. 2 und 3 BewG aF) mit Erkenntnis vom 9. Oktober 2002, G 112/02 ua., mit Wirkung vom 1. Jänner 2004 als **verfassungswidrig** aufgehoben. Ausgangspunkt des Erkenntnisses war dabei die Diskrepanz

der gesetzlichen (pauschalen) Kapitalisierungsfaktoren zu den versicherungsmathematisch errechneten Barwertfaktoren.

Der § 16 BewG wurde daraufhin zur Gänze neu gefasst (nF, siehe oben) und ist auf alle Abgabentatbestände anzuwenden, aufgrund derer die jeweilige Abgabenschuld nach dem 31. Dezember 2003 entsteht.

Zu § 16 Abs. 2 BewG nF erging die Verordnung zur **verbindlichen** Festsetzung von Erlebniswahrscheinlichkeiten, BGBl II 2003/627, ErlWS-VO 2004. Gestützt auf mehrere Erlässe des BMF mit entsprechenden Formeln, Rentenbeispielen und den aktuellen Tabellen zur versicherungsmathematischen Rentenbewertung wurde zwecks Vereinfachung auf der Homepage des BMF unter

<http://www.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerberech/Par16/Par16.aspx> ein Programm zur Berechnung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen eingerichtet (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 88 ff. zu § 19).

In Anwendung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie unter Zuhilfenahme des og. Berechnungsprogrammes ergibt sich im Hinblick auf das Lebensalter der Bw und unter Ansatz des monatlichen Nutzungswertes von € 371 der Barwertfaktor mit 4,927967 und im Ergebnis der Barwert des Wohnrechtes mit **€ 21.939,31**. Das diesbezügliche Berechnungsblatt wird in der Beilage zur Kenntnis übermittelt.

Im Übrigen ist nicht zu übersehen, dass auch im Rahmen der Abhandlung das Wohnrechts-Legat der Bw exakt mit diesem Wert in Ansatz gebracht wurde, was beim Erben letztlich zu einem negativen Erwerb geführt hat.

Die Erbschaftssteuer bemäßt sich daher ausgehend von der Bemessungsgrundlage von (gerundet) € 21.481 (= Versicherungserlös € 1.741,91 + Wohnrecht € 21.939,31 abzügl. Freibetrag € 2.200) gem. § 8 Abs. 1 ErbStG mit 3 % im Betrag von **€ 644,43**.

Der UFS als Verwaltungsbehörde hat seine Entscheidung in Anwendung der geltenden Rechtslage zu treffen. Über eine allfällige Verfassungswidrigkeit einer gesetzlichen Bestimmung zB wegen Gleichheitswidrigkeit, wie von der Bw eingewendet, hat ausschließlich der hiefür zuständige Verfassungsgerichtshof zu befinden, wobei aber gerade im Gegenstandsfall zu bedenken gilt, dass der VfGH genau jene Vorgängerbestimmung mit dem von der Bw nunmehr begehrten Vervielfacher mit og. Erkenntnis als verfassungswidrig aufgehoben hatte.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Abschließend darf darauf hingewiesen werden, dass § 16 Abs. 3 BewG eine Berichtigungsmöglichkeit von nicht laufend veranlagten Abgaben – also ua. auch für die Erbschaftssteuer – für den Fall vorsieht, dass ua. die wiederkehrende Nutzung oder Leistung tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes beträgt und der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten beruht. Diesfalls wäre die Steuerfestsetzung **auf Antrag** nach der wirklichen Höhe des Nutzungswertes zu berichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Barwert Wohnrecht nach § 16 BewG)

Innsbruck, am 11. Jänner 2008