



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Olaf Borodajkewycz, 1010 Wien, Jakobergasse 4, vom 31. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. August 2004, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert und die Erbschaftssteuer festgesetzt wie folgt:

gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse I) mit 3,5% vom abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 37.770,- sohin mit **€ 1.321,95**

Entscheidungsgründe

Am 28. 12. 2000 verstarb Herr G.R. unter Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung vom 14. 8. 1999.

Dieser zu Folge sollte seine Tochter das Haus K. erhalten, seine Witwe, die nunmehrige Berufungswerberin (Bw.), für zwei Jahre nach dem Tod des Erblassers das unentgeltliche Nutzungsrecht hierin und sein Sohn das Haus H..

Darüber hinaus erhielt die Bw. den Auftrag die dem Erblasser gehörigen Firmen gut zu verkaufen und den Erlös aufzuteilen, 20% für sich und je 40% für die beiden Kinder des Erblassers.

Daneben sollte die Bw. vom vorhandenen "Geld" S 4.000.000,- (das entspricht € 290.691,34) erhalten, da es sich hierbei teils um ihr eigenes Geld handelte und den Rest die Kinder zu gleichen Teilen.

Die Bw. hatte am 8. November 1982 mit dem Erblasser einen Ehepakt und Erbverzichtsvertrag geschlossen, in dem die Bw. und der Erblasser wechselseitig unwiderruflich verzichteten gegenüber der Verlassenschaft des anderen ohne Rücksicht auf die Höhe des vorhandenen Vermögens in Zukunft aus dem Titel der Erb- oder Pflichtteilsansprüche Forderungen zu stellen.

In der Folge gaben die Kinder des Erblassers je zur Hälfte des Nachlasses die bedingte Erbserklärung ab.

Mit Schriftsatz vom 9. Juli 2001 meldete die Bw. Forderungen zur Verlassenschaft an und zwar:

- in Höhe von S 4.200.000 (das entspricht € 305.225,90), die den eigenen Ersparnissen entsprach, sowie
- in Höhe von S 112.015,60 (das entspricht € 8.140,49) für getätigten Auslagen, die im Zusammenhang mit dem Begräbnis des Erblassers standen.

Weiters war in dem Schriftsatz festgehalten, dass der Pflichtteilsverzicht vor dem ErbRÄG 1989 abgegeben wurde, weshalb dieser im Zweifel nicht als Verzicht auf das gesetzliche Vorausvermächtnis gelte und ihr daher das Recht zustünde die bisherige Ehewohnung im Haus K. weiterhin zu bewohnen. Weiters weist die Bw. daraufhin, dass sie das Haus bis zum Tod des Erblassers unentgeltlich bewohnen dürfe, trotzdem aber alle Aufwendungen, die mit der Benützung des Hauses verbunden seien (etwa S 10.000,-/Monat) trage, weshalb diese ihr zu ersetzen seien.

Im Übrigen verweist sie auf die Verfügungen zu ihren Gunsten im "Testament" des Erblassers vom 14. August 1999.

Am 7. November 2002 schloss die Verlassenschaft nach G.R. , vertreten durch die beiden Kinder des Erblassers ein Übereinkommen mit der Bw. In diesem ist einleitend festgehalten, dass die Bw. nach wie vor die Ehewohnung im Haus K. bewohnt, jedoch bereit ist diese im Wesentlichen unter folgenden Bedingungen aufzugeben:

Die Tochter des Erblassers verpflichtet sich die Wohnung top 3 der Wohnungseigentumsanlage S. und einen Kfz-Abstellplatz zu erwerben und der erblasserischen Witwe ein lebenslanges unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht einzuräumen. Da die grundbücherliche Einverleibung des Wohnungsgebrauchsrechtes erst nach Wohnungseigentumsbegründung möglich ist wird der Bw. vorläufig dieses in Form eines

Fruchtgenussrecht eingeräumt.

In Punkt III des Übereinkommens wird festgehalten, dass die Bw. um die angestrebte Wohnnutzfläche zu erreichen, gleichzeitig die angrenzende Wohnung top 2 zum Kaufpreis von € 152.454,- erwirbt, dies allerdings unter der Bedingung, dass die Kinder des Erblassers den Betrag von € 290.691,33 zur Abgeltung des Betrages von € 305.225,9 für die geltend gemachte Forderung in Teilbeträgen von € 152.454,- samt 4% Zinsen seit 28. 12. 2000 zuzüglich Grunderwerbsteuer in Höhe von € 5.335,89 samt 4% Zinsen seit 28. 12. 2000 entrichten, weiters die übrigen Vertragsnebenkosten im Zusammenhang mit dem Ankauf der Wohnung top 2 samt 4% Zinsen seit 28. 12. 2000 längstens 8 Tage vor deren jeweiliger Fälligkeit und den sodann verbleibenden Restbetrag samt 4% Zinsen seit 28. 12. 2000, bis 14 Tage nach Zustellung der Einantwortungsurkunde längstens jedoch bis 30. Juni 2003.

Am selben Tag wird unter Bezugnahme auf das Übereinkommen ein Servitutsvertrag abgeschlossen mit dem die Tochter des Erblassers der Bw. das Servitut der Fruchtnießung an den ihr gehörigen Miteigentumsanteilen der obgenannten Liegenschaft einräumt.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien ersuchte in der Folge die Erben die Bewertung des der Bw. eingeräumten Fruchtgenussrechtes bekannt zu geben. Diese bewerteten es gemäß § 16 BewG unter Zugrundelegung einer Jahresmiete von € 12.960,- und des Kapitalisierungsfaktors von 11 sohin in einem Gesamtbetrag von € 142.560,-. In weiterer Folge erhob das Finanzamt den Einheitswert des maßgeblichen Liegenschaftsanteiles, dieser beträgt für die der Tochter des Erblassers zuzurechnenden 154/4.460stel Anteile an der Liegenschaft € 25.268,43.

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid forderte das Finanzamt die Erbschaftssteuer für die Einräumung des Wohnrechtes bei der Bw., in Höhe von € 4.417,49 an, wobei es der Bemessung den 3fachen Einheitswert zugrunde legte.

Die Berufung führt dagegen aus, es fehle grundsätzlich am Anknüpfungspunkt für die Festsetzung der Erbschaftssteuer, die Bw. habe nichts aus der Erbschaft erhalten und habe sich darüber hinaus auch verpflichtet die eheliche Wohnung (Haus) zu räumen, dies da sich letztlich der Nachlass als überschuldet erwies und sogar das Haus K. verkauft werden musste, um die Gläubiger zufrieden zu stellen. Die Einräumung des Wohnrechtes an der Wohnung top 3, S. sei nur als Ersatz für die Aufgabe der Ehewohnung erfolgt.

Im Übrigen wendet sich die Bw. auch gegen die – für sie nicht nachvollziehbare – Bewertung des Wohnungsgebrauchrechtes. Sie führt dazu aus, dass nur deshalb, da im Zeitpunkt des Abschlusses des Übereinkommens vom 7. November 2002 Wohnungseigentum noch nicht begründet war, die Vertragsparteien sich auf die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes einigten. Tatsächlich stünde jedoch nur ein Wohnungsgebrauchrecht zu, das da hieraus keine

Früchte gezogen werden könnten (wie z.B. Erzielung von Mieteinnahmen), weitaus niedriger zu bewerten sei und beantragt in eventu der Bemessung einen Jahreswert von S 50.000,- (das entspricht € 3.633,64) woraus sich ein kapitalisierter Wert von S 550.000,- (das entspricht € 39.970,06) ergebe zugrunde zu legen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbStG unterliegen Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Als vom Erblasser zugewendet gilt gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 leg.cit. 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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 leg.cit. entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers, jedoch in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z. 4 mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, so weit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Ein Erwerb von Todes wegen kann auch ein Recht, wie ein unentgeltliches Wohnrecht sein.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften, §§ 2 bis 17 BewG).

Gemäß § 17 Abs. 2 BewG sind Nutzungen und Leistungen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

II. Zur Einräumung des Wohnrechtes

Aus dem Gesamtzusammenhang leuchtet hervor, dass die Bw. ihren Anspruch auf Einräumung des Wohnrechtes aus ihrem Recht auf das gesetzliche Vorausvermächtnis ableitet. Nach § 758 ABGB gebühren dem Ehegatten als gesetzliches Vorausvermächtnis das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen, und die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen, soweit sie zu dessen Fortführung entsprechend den bisherigen Lebensverhältnissen erforderlich sind.

Für dieses Vorausvermächtnis gilt das Vermächtnisrecht. Der Ehegatte hat nur eine Forderung gegen den Nachlass (Welser in Rummel, § 758 RZ 1). Wird das Vorausvermächtnis in

Anspruch genommen, so liegt ein Erwerb von Todes wegen iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG vor (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 30a zu § 2 ErbStG).

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. das Wohnrecht an der Ehwohnung, da diese verkauft werden musste aufgegeben, dafür aber war von den Erben aber ein entsprechender Ersatz zu leisten und es erfolgte die Einräumung des Wohnrechtes an der Wohnung top 3, S. auf Grund des Verzichtes auf das Wohnen in der Ehwohnung.

Der Anspruch der Bw. beruht daher jedenfalls auf einem Rechtsvorgang, der nach § 2 Abs. 2 Z. 4 der Steuer zu unterziehen ist.

Unabhängig davon ist aber - wie bereits oben erwähnt - schon dann ein Erwerb von Todes wegen gegeben, wenn die Ehegattin auf Grund der Inanspruchnahme des Vorausvermächtnisses die Ehwohnung weiter bewohnt.

Nun hat die Bw. im Berufungsfall in den ersten beiden Jahren nach dem Tod des Erblassers das Haus auch auf Grund der testamentarischen Verfügung bewohnt. Insoweit liegt ein Erwerb von Todes wegen vor und es war der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG verwirklicht.

Da nach § 20 Abs. 1 ErbStG alle Erwerbe zusammenzurechnen sind, ist im Berufungsfall von einem Wohnrecht auszugehen, dass der Bw. ab dem Tod des Erblassers zugekommen ist.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien hat somit zu Recht die Einräumung des Wohnrechtes der Erbschaftsbesteuerung unterzogen.

III. Zur Bewertung des Wohnrechtes

Gemäß den Bestimmungen des BewG sind Nutzungen und Leistungen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Es handelt sich dabei um einen objektiven Maßstab. Maßgeblich ist der Betrag, den der Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste. Bei der Bewertung eines Wohnrechtes ist daher jener Wert anzusetzen, den der Begünstigte als Miete aufwenden müsste, um in der gegenständlichen Wohnung wohnen zu können.

Eine gesetzliche Grundlage für die Berechnung eines angemessenen Mietzinses findet sich im Richtwertgesetz 1993.

Der für das Bundesland Wien gültige Richtwert betrug ab dem ab 1. April 2000 S 55,80/m² (das entspricht € 4,06, BGBl II 80/2000) und ab dem 1. April 2002 S 58,34 (das entspricht € 4,24, BGBl II 2002/114).

Wenn die Bw. nun angibt, dass das ihr eingeräumte Wohnrecht mit einem Jahreswert von S 50.000,- (das entspricht € 3.633,64) zu bewerten sei und sich dieses auf eine Wohnnutzfläche von rund 90 m² bezieht, so kann ihrem Vorbringen insofern gefolgt werden.

Für das der Bw. eingeräumte Wohnrecht war daher ein Kapitalwert von S 550.000,00 (das entspricht € 39.970,06) - nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG in Höhe von € 2.200,00 € - der Bemessung der Erbschaftssteuer zu Grunde zu legen.

Wien, am 18. Oktober 2006