

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 13. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 13. Juni 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Erbschaftssteuer** wird **festgesetzt** mit **€ 696,55**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 1.717,65**.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) war gemeinsam mit ihrer Halbschwester Erbin nach ihrem im Juni 2005 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorbenen Vater. Das im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens erstellte Inventar beinhaltete nachstehende – hier teilweise zusammengefasst und vereinfacht dargestellte – Aktiva und Passiva:

Aktiva:	Euro
Grundstück EZ 123, GB 45678 A-Dorf (Einfamilienhaus), Einheitswert	30.958,63
Geschäftsanteile endbesteuert	768,00
Passiva:	
Begräbniskosten	3.874,98

Sonstige Verbindlichkeiten	29.612,17
----------------------------	-----------

Nach Bekanntgabe der Kosten des Nachlassverfahrens mit € 2.394,60 setzte das Finanzamt Klagenfurt mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid der Bw. gegenüber für deren Hälftteuerwerb Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von € 1.717,65 fest. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie der daraus abgeleiteten ErbSt stellt sich wie folgt dar:

• Erbanfall zu 1/2	Euro
• Grundstück, maßgeblicher Einheitswert (3-fach)	46.437,94
• Guthaben bei Banken	384,00
• abzüglich Kosten der Bestattung (Anm.: offenkundig auch die sonstigen Verbindlichkeiten enthaltend)	-16.743,57
• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-1.197,30
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-384,00
• steuerpflichtiger Erwerb € 26.297,07, gerundet	26.297,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 3%	788,91
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 46.437,00	928,74
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	1.717,65

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, dass sie an der erblasserischen Liegenschaft seit dem Tode ihrer Mutter im Jahr 2001 das Wohnrecht gehabt und dafür auch ErbSt bezahlt hätte. Bei der (nunmehrigen) Bewertung des Grundstückes müsste das Wohnrecht berücksichtigt und auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert ermittelt werden. Es werde daher beantragt, den Bescheid aufzuheben.

Das Finanzamt gab der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung nur teilweise statt und setzte die ErbSt mit € 1.288,24 fest. Begründend dazu führte das Finanzamt aus, die Feststellung eines besonderen Einheitswertes wegen eines bestehenden Wohnrechtes sei im Gesetz nicht vorgesehen. Da aber der Erwerb eines Hälftanteiles an der Liegenschaft, welche das einzige steuerbare Vermögen darstelle, bereits im Verlassenschaftsverfahren nach der im Sommer 2001 verstorbenen Mutter der Bw. der ErbSt unterzogen worden war, könne die Begünstigung des § 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) zur Anwendung gelangen, woraus die ErbSt in Höhe von € 1.288,24 resultiere.

Innerhalb der Frist des § 276 Abs. 2 Bundesabgabenordnung stellte die Bw., ohne in der Sache selbst ein weiteres Vorbringen zu erstatten, den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Eine fernenmündliche Rückfrage durch die Berufungsbehörde bei der Bewertungsstelle des zuständigen Finanzamtes ergab, dass es sich bei der erblasserischen Liegenschaft um ein als Einfamilienhaus festgestelltes Grundstück samt Wohnhaus und gesonderter Garage handelte. Das Wohnhaus selbst bestehe aus zwei Geschossen, das Grundstück sei nicht ganz 1000 m² groß. Nach Einschätzung der Organwalterin des Finanzamtes wäre für eine dort gelegene Wohnung samt Mitbenützung von Garten und Garage ein monatlicher und fremdüblicher Mietzins (ohne Betriebskosten) von mindestens € 400,00 erzielbar.

Über Vorhalt gab die Bw. noch bekannt, die Nutzfläche der im Obergeschoss gelegenen Wohnung betrage rund 120 m² und wäre für ein daran eingeräumtes Benützungsrecht samt Mitbenützung von Garten und Garage unter Fremden ein monatliches Entgelt von etwa € 400,00 bis € 500,00 zu bezahlen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Inhalt der vorgelegten Bemessungsakte in Verbindung mit den sonstigen Ermittlungsergebnissen ist von nachstehendem und als erwiesen anzunehmenden Sachverhalt auszugehen:

Die Mutter der Bw. war gemeinsam mit ihrem Gatten, dem nunmehrigen Erblasser, jeweils zur Hälfte Miteigentümerin der Liegenschaft EZ 123, GB 45678 A-Dorf. Die Bw. war, neben ihrem Vater, zu 2/3-tel Anteilen des Nachlasses der im Sommer 2001 verstorbenen Mutter gesetzliche Erbin und hat nach Abgabe der Erbserklärung mit ihrem Vater im Frühjahr 2002 ein Erbteilungsübereinkommen geschlossen. Diesem zufolge übernahm der Vater der Bw. den gesamten Nachlass der Mutter, sohin auch deren Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 123, GB 45678 A-Dorf, in sein alleiniges Eigentum. Im Gegenzug dafür räumte der Vater der Bw. das lebenslange, unentgeltliche Wohnrecht an der im ersten Stock der genannten Liegenschaft gelegenen Wohnung samt Benützung des Gartens und der Garage ein. In diesem Sinne erfolgte dann die Einverleibung des Alleineigentums des Vaters und des Wohnrechtes der Bw. im Grundbuch. Für diese Erbanfälle der Bw. und ihres Vaters von der Mutter bzw. Gattin war ihnen ErbSt vorgeschrieben worden. Im Verlassverfahren nach ihrem Vater hatte die Bw. aus dem Berufungsgrund des Gesetzes zur Hälfte des Nachlasses eine Erbserklärung abgegeben und erfolgte die Einantwortung erklärungsgemäß. Der monatliche Wert des im Zuge des Erbteilungsübereinkommens mit dem Vater eingeräumten Wohnrechtes

beträgt unzweifelhaft zumindest € 400,00, sodass sich, ausgehend vom Alter der Bw. und abgestellt auf den Todestag des Vaters, ein nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 kapitalisierter Wert dieses Wohnrechtes von wenigstens € 78.195,36 ergibt.

Dieser Sachverhalt ist in rechtlicher Sicht wie folgt zu würdigen:

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

Nach § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nicht anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Für die Wertermittlung ist gemäß § 18 ErbStG, soweit in diesem Gesetze nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, bei Erwerben von Todes wegen nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG der Todestag des Erblassers, maßgebend.

Aus dem Zusammenspiel dieser Gesetzesbestimmungen erhellt zunächst, dass Gegenstand der Besteuerung das angefallene Vermögen in dem Zustand ist, in welchem es sich im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers sowohl seinem Umfang als auch seiner Bewertung nach befunden hat. Da für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer das Prinzip der tatsächlich eingetretenen Bereicherung im Vordergrund steht, ist daher das angefallene Vermögen um die darauf lastenden Schulden (Verbindlichkeiten) und darüber hinaus noch um bestimmte andere, im Gesetz (§ 20 Abs. 4 ErbStG) aufgezählte, Ausgaben zu vermindern. Nur dieser saldierte Erwerb unterliegt dann der Steuer. Belastungen durch Servituten oder nachbarrechtliche Beschränkungen des Eigentums bilden eine abzugsfähige Last (Dorazil-Taucher, ErbStG, MANZsche Große Gesetzausgabe, Rz. 14.6 zu § 20).

Im vorliegenden Fall war die nachlassgegenständliche Liegenschaft im Zeitpunkt des Ablebens des Vaters der Bw. im Juni 2005 aufgrund des Erbteilungsübereinkommens aus dem Jahr 2002 mit dem lebenslangen, unentgeltlichen Wohnrecht zugunsten der Bw. belastet. Diese im Grundbuch eingetragene persönliche Dienstbarkeit ist daher nach der oben dargelegten herrschenden Lehrmeinung als eine auf dem Vermögen des Erblassers lastende Schuld vom Erwerb der Bw. in Abzug zu bringen. Da im Zuge des Erbanfalles nach dem Vater die gesamte mit dem Wohnrecht belastete Liegenschaft übergegangen ist, die Bw. aber nur die Hälfte dessen Vermögens todeswegig erworben hatte, konnte bei der ErbSt-Bemessung für die Bw. konsequenterweise nur der halbe Wert des Wohnrechtes, sohin bloß ein Betrag von € 39.097,68, als Abzugspost Berücksichtigung finden. Diesbezüglich kam somit dem Begehr der Bw. Berechtigung zu.

Weiters war noch, wie dies auch das Finanzamt zutreffend erkannt hat, die Bestimmung des § 17 ErbStG zu beachten. Wenn nämlich Personen der Steuerklassen I oder II Vermögen anfällt, das in den letzten fünf Jahren vor dem Anfall von Personen der gleichen Steuerklasse erworben worden ist und der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz unterlegen hat, wird die auf dieses Vermögen entfallende Steuer um die Hälfte (...) ermäßigt.

Der halbe Miteigentumsanteil der Mutter an der Liegenschaft EZ 123, GB 45678 A-Dorf, war im Jahr 2001 von Personen der Steuerklasse I, nämlich von der Bw. und von ihrem Vater, von Todes wegen erworben worden und hat dieser Vorgang der ErbSt unterlegen. Dieses Vermögen ist im Jahr 2005, also innerhalb von fünf Jahren, wiederum Personen der Steuerklasse I, und zwar der Bw. und deren Halbschwester, angefallen. Damit konnte die Begünstigungsbestimmung des § 17 ErbStG zur Anwendung gelangen, wobei jedoch ebenfalls zu beachten war, dass der Bw. im Erbgang nach ihrem Vater nur ein ideeller Hälftenanteil am seinerzeitigen Hälftenanteil der Mutter angefallen war. Die Begünstigung in Gestalt der Steuerermäßigung beträgt demnach insgesamt nur ein Viertel der festzusetzenden Steuer.

Endlich ist noch die Bestimmung des § 8 Abs. 4 ErbStG von Bedeutung, wonach die sich nach den Abs. 1 und 2 leg. cit. (...) ergebende Steuer bei Zuwendungen an (...) ein Kind (...) um 2 v.H. des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke erhöht. Bei diesem Zuschlag handelt es sich gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG um eine Mindeststeuer, die unter allen Umständen einzuhören ist, unabhängig davon, ob die Zuwendung an sich steuerfrei ist oder ob sie infolge des Abzuges von Freibeträgen ganz oder zum Teil steuerfrei bleibt, oder auch wegen Überschuldung des Nachlasses die Abgabe ganz oder zum Teil gar nicht festgesetzt wird (Dorazil-Taucher, a.a.O., Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 1991, 90/16/0097, und vom 25. Juni 1992, 91/16/0045). Obschon also im vorliegenden Fall nach Abzug des Wertes des Wohnungsrechtes ein die Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG bedingender Erwerb gar nicht mehr gegeben ist, war die (Mindest-) Steuer nach Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 leg. cit. dennoch festzusetzen, wobei von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von (gerundet) € 46.437,00 auszugehen und darauf die Kürzung um ein Viertel nach § 17 ErbStG anzuwenden war.

Die sich aufgrund dieser Berufungsentscheidung ergebende ErbSt errechnet sich sohin wie folgt:

• Steuerpflichtiger Erwerb gerundet bisher	26.297,00
• abzgl. Wohnungsrecht anteilig	-39.097,68
• Steuerpflichtiger Erwerb neu	0,00
• Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 46.437,00	928,74

• abzgl. Kürzung 1/4 nach § 17 ErbStG	-232,19
• Erbschaftssteuer neu	696,55

Dem weiteren Ansinnen der Bw., auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld einen besonderen Einheitswert zu ermitteln und darauf basierend den angefochtenen Bescheid aufzuheben, konnte indes nicht nähergetreten werden. Gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln, wenn sich in den Fällen des Abs. 2 leg. cit. (also etwa beim Erwerb von inländischem Grundvermögen) die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind. Eine Bestimmung, wonach sich bei Belastung eines als Einfamilienhaus qualifizierten und dem Grundvermögen zuzurechnenden Grundstückes mit einem unentgeltlichen Wohnungsrecht die Art des Bewertungsgegenstandes ändern würde, lässt sich dem Bewertungsgesetz jedoch nicht entnehmen. Ebensowenig finden sich – unabhängig von der erbschaftssteuerlichen Beurteilung – im Bewertungsgesetz Regelungen, wonach ein Wohnungsrecht Einfluss auf die Höhe des festzustellenden Einheitswertes haben könnte. In dieser Hinsicht vermochte die Bw. sohin nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Insgesamt gesehen konnte der Berufung daher nur ein Teilerfolg beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 19. Juni 2007