

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Notar, vom 12. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 17. März 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

Die Erbschaftssteuer wird **festgesetzt** mit **€ 16.071,28**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 16.671,60**.

Die Fälligkeit der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Im Juli 2004 verstarb der Gatte der nunmehrigen Berufungserwerberin (in der Folge: Bw.) unter Hinterlassung einer gültigen letztwilligen Verfügung. Darin hatte der Erblasser (auch: Erbl.) angeordnet, dass die Bw. das lebenslängliche und uneingeschränkte Gebrauchsrecht an der seit Jahrzehnten von ihnen bewohnten und benützten Ehewohnung im Gebäude A-Straße 1 samt alleinigem Benutzungsrecht an allen anderen Liegenschaftsteilen erhalten solle. Weiters sollte die Bw. die gesamte Wohnungseinrichtung und die zum Hausrat gehörigen Gegenstände erhalten, soweit diese nicht ohnehin in ihrem Alleineigentum stehen würden. Im Übrigen sollten in Bezug auf die Erben (Anm.: gemeint die Gattin des Erbl. und die drei ehelichen Kinder) die gesetzlichen erbrechtlichen Bestimmungen gelten.

Diese letztwillige Erklärung wurde von den Erben anerkannt und dem nachlassbehördlichen Verfahren zugrundegelegt. Die von den Erben, und zwar von der Bw. zu einem Drittel des

Nachlasses, von den Kindern zu je 2/9-tel, aufgrund des Gesetzes abgegebenen unbedingten Erbserklärungen wurden vom Nachlassgericht angenommen.

Im nachlassgerichtlichen Verhandlungsprotokoll ist nachstehendes eidesstättiges Vermögensbekenntnis enthalten:

• Aktiva:	
• Liegenschaft A-Straße1 , dreifacher Einheitswert (EW)	88.515,51
• Liegenschaft B-Dorf2, EW	28.778,43
• Liegenschaft C-Straße3, EW	141.276,00
• Liegenschaft D-Straße4, EW	59.955,09
• Liegenschaft E-Straße5, EW	108.137,19
• (Anm.: Summe der Einheitswerte daher € 426.662,22)	
• Konto A-Bank (endbesteuert)	30,19
• Konto B-Bank (endbesteuert)	1.025,07
• Sparbuch B-Bank (endbesteuert)	34.233,98
• Sparbuch B-Bank (endbesteuert)	211,04
• Geschäftsanteile	1.820,00
• Pkw	23.000,00
• Passiva:	
• Kosten der Bestattung, in Summe	11.404,91
• Kosten des Grabdenkmals	3.500,00
• Kosten für Medikamente	562,00
• Minussaldo Konto C-Bank	8,84
• Wohnungsrecht für M.O., D-Straße4	82.539,21

Im Anschluss daran trafen die erbserklärten Erben ein Erbteilungsübereinkommen, wonach zwei erbl. Kinder die Liegenschaften A-Straße1 bzw. B-Dorf2 jeweils in ihr Alleineigentum übernahmen, die restlichen Liegenschaften sowie die sonstigen Aktiva alle Miterben anteilmäßig in ihr Miteigentum. Die Alleinübernehmerin der Liegenschaft A-Straße1 räumte ihrer Mutter, der Bw., überdies das lebenslängliche, unentgeltliche und uneingeschränkte Wohnungsrecht an der gesamten genannten Liegenschaft ein, welches grundbücherlich sichergestellt werden sollte. Den Wert dieses Wohnungsrechtes der Bw. hatte der Verlassenschaftskommissär nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes mit € 45.093,51 errechnet, jenen des (schon seit Jahren) auf der Liegenschaft D-Straße4, grundücherlich sichergestellten Wohnrechtes der M.O., der Schwester des Erblassers, mit € 82.539,21. Der

Nachlass wurde den Erben entsprechend ihrer Erbsquoten, der Bw. also zu einem Drittel, eingeantwortet.

Ausgehend vom Inhalt des Nachlassaktes, den darin mit € 4.619,56 bezifferten Gerichtskosten sowie einer Versicherungsbestätigung, wonach der Bw. eine Lebensversicherung im Betrag von € 15.124,00 ausbezahlt worden wäre, setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA) der Bw. gegenüber für deren Drittelanfall mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von € 16.671,60 fest, welche das FA wie nachstehend angeführt ermittelte:

• Grundstücke, maßgebliche Einheitswerte (3-fach) in Summe	142.220,74
• Geld (Anm.: Geschäftsanteil)	606,67
• Versicherungserlös	15.124,00
• Guthaben bei Banken	11.823,36
• Pkw	7.666,67
• Wohnungsrecht (Bw.)	45.093,51
• abzüglich Kosten der Bestattung	-3.801,64
• abz. Kosten des Grabdenkmals	-1.166,67
• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-1.539,85
• abz. Sonstige Kosten (Anm.: WR M.O., Medikamente)	-27.700,40
• abz. Bankverbindlichkeiten	-2,95
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	-1.460,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-11.823,36
• steuerpflichtiger Erwerb € 172.840,08 gerundet	172.840,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 8 %	13.827,20
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 142.220,00	2.844,40
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	16.671,60

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Erbanfall zu einem Drittel und noch zusätzlich das mit € 45.093,51 bewertete Wohnungsrecht der Bw. (zur Gänze) herangezogen worden sei. Dieses Wohnrecht wäre aber erst im Zuge der erbquotenmäßigen Aufteilung des Nachlassvermögens (Anm.: von der Tochter) eingeräumt worden. Selbst wenn aber die Einräumung dieses Wohnrechtes in Erfüllung des gesetzlichen Vorausvermächtnisses des Ehegatten erfolgt sein sollte, wäre dieser Voraus ein Teil des gesetzlichen Erbteiles und daher

auf die Erbquote zu einem Dritteln anzurechnen gewesen. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Das FA wies die Berufung als unbegründet ab und hielt den Ausführungen der Bw. zusammengefasst entgegen, beim gesetzlichen Vorausvermächtnis handle es sich um ein Vorausvermächtnis im technischen Sinne, welches neben dem Erbteil gebühre.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte die Bw. zunächst den bisherigen Verfahrensgang und brachte ergänzend vor, Vermächtnisse an einen Erben seien im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern Hineinvermächtnisse und würden als solche eine bloße Teilungsanordnung darstellen. Mangels ausdrücklicher Anordnung eines "Vorausvermächtnisses" wäre sohin das vermachte Wohnrecht in den Erbteil der Bw. einzurechnen.

Eine Einsichtnahme in den entsprechenden Bewertungsakt durch die Berufungsbehörde sowie eine Vorhaltsbeantwortung seitens der Bw. ergab, dass der Erblasser seiner Schwester im Jahr 1999 vertraglich das lebenslange Wohnungsrecht an der gesamten Liegenschaft D-Straße 4 eingeräumt hatte und die Bewertung nach Richtwertmietzinsen erfolgte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im hier zur Beurteilung anstehenden Fall, ob der Bw. das Wohnrecht an der Liegenschaft A-Straße 1 durch eine letztwillige Verfügung des Erbl. oder seitens der Tochter eingeräumt worden war, und, bei Zutreffen des ersten Falles, ob und in welcher Höhe der gesetzliche Voraus dem Drittelerwerb der Bw. hinzuzurechnen ist.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 648 ABGB kann der Erblasser auch einem oder mehreren Miterben ein Vermächtnis vorausbestimmen, in Rücksicht desselben sind sie nur als Legatare zu betrachten. Nach § 684 ABGB erwirbt der Legatar in der Regel gleich nach dem Tode des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis.

Anders als das Erbrecht bedarf der Erwerb des Vermächtnisanspruchs nicht der Annahme (Eccher in Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, Rz 3 zu § 684). Der Anspruch des Vermächtnisnehmers (und auch die Steuerschuld hinsichtlich der ErbSt) entsteht schon mit dem Tode des Erblassers, wenngleich der Gegenstand des Vermächtnisses dem Begünstigten erst später tatsächlich übergeben wird (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 35 zu § 2 ErbStG). Der Vermächtnisnehmer kann das Vermächtnis auch ausschlagen (Fellner, a.a.O., Rz 36). Im gegenständlichen Fall hat nun die Bw. das ihr vom Erbl. in der gültigen und von allen Beteiligten anerkannten letztwilligen

Verfügung vermachte Wohnungsrecht nicht ausgeschlagen und daher den Vermächtnisanspruch rechtsgültig vom Erblasser erworben. Der Einwand der Bw., sie habe das Wohnrecht erst im Zuge der erbquotenmäßigen Aufteilung des Nachlassvermögens (von ihrer Tochter) eingeräumt erhalten, erweist sich sohin als unzutreffend und würde dies auch dem Grundsatz, dass nach Abgabe der Erbserklärungen getroffene Übereinkommen am Erbanfall in steuerrechtlicher Hinsicht nichts mehr zu ändern vermögen (Fellner, a.a.O., Rz 12a, mit zahlreichen Judikaturhinweisen), widersprechen.

Gemäß § 758 ABGB idF EheRÄndG (BGBl. 1978/280) und ErbRÄG (BGBl. 1989/656) gebühren dem Ehegatten, sofern er nicht rechtmäßig enterbt worden ist, als gesetzliches Vorausvermächtnis (Voraus) 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. Auch eine Liegenschaft mit Haus und Garten kann in diesem Sinne "Ehewohnung" sein (OGH vom 18. März 1997, 1 Ob 2364/96w).

Ein Vorausvermächtnis im eigentlichen Sinn (echtes Vorausvermächtnis) liegt vor, wenn es die Gesamtheit der Erben belastet, somit auch den Vermächtnisnehmer in seiner Eigenschaft als Miterben nur im Ausmaß seiner Erbquote (Eccher, a.a.O, Rz 1 zu § 648). Das unechte Vorausvermächtnis wird zur Gänze auf den Anteil des damit begünstigten Erben angerechnet. Seiner Rechtsnatur nach ist es nach herrschender Ansicht eine bloße Teilungsanordnung (Hineinvermächtnis) (Eccher, a.a.O., Rz 2; VwGH vom 22. Jänner 1987, 86/16/0021, 0022). Die umstrittene Frage, ob die Zuwendung einer Sache an einen Erben im Zweifel ein echtes oder unechtes Vorausvermächtnis darstellt, wird vom OGH in JBI 1953, 236 eher im ersten Sinn entschieden, vor allem dann, wenn das Wort "Vorausvermächtnis" gebraucht wird (Eccher, a.a.O., Rz 3; Welser in Rummel, ABGB, Kommentar, Rz 5 zu § 648). Eccher selbst vertritt unter Hinweis auf § 649 ABGB die Ansicht, dass im Zweifel echtes Vorausvermächtnis, das alle Erben belastet, anzunehmen ist. Diese einhellige Auffassung bezieht sich indes ganz allgemein auf Vorausvermächtnisse jeglicher Art. Hinsichtlich des gesetzlichen Voraus des Ehegatten gehen die maßgeblichen bürgerrechtlichen Kommentatoren noch weiter. So ist der Voraus nach § 758 ABGB nicht nur im Zweifel, sondern grundsätzlich als echtes Vorausvermächtnis anzusehen (Eccher, a.a.O., Rz 3 zu § 648; Welser a.a.O., Rz 5 zu § 757). Nicht anzurechnen ist bei der gesetzlichen Erbfolge das gesetzliche Vorausvermächtnis des § 758, da es nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 789 nur in den Pflichtteil des Ehegatten einzurechnen ist (Eccher, a.a.O., Rz 9 zu § 757). Eine Qualifikation des Voraus als unechtes Vorausvermächtnis (Hineinvermächtnis), welches auf den (gesetzlichen) Erbteil anzurechnen ist, findet nur dann statt, wenn dies vom Erblasser (ausdrücklich) angeordnet ist (idS Eccher, a.a.O., Rz 4 zu § 758; Welser, a.a.O., Rz 1 zu § 758).

Im gegenständlichen Fall hat nun der Erblasser eine Anordnung, wonach der Voraus der Bw. auf deren Erbteil anzurechnen sei, gerade nicht getroffen. Vielmehr hat der Erbl. in seiner letzwilligen Erklärung deutlich getrennt zuerst der Bw. das Wohnrecht samt Inventar vermachte, und dann anschließend verfügt, dass "im Übrigen....die gesetzlichen erbrechtlichen Bestimmungen anzuwenden sind". Durch diese klare Trennung, dass nämlich über den Voraus der Bw. losgelöst vom gesamten Nachlass, hinsichtlich dessen die gesetzliche Erbfolge eintreten sollte, verfügt wurde, erhellt aber der Wille des Erbl., dass dieser Voraus in den Erbteil der Bw. nicht eingerechnet werden, sondern ihr zusätzlich zur Erbquote gewährt werden sollte. Im Lichte der oben dargelegten, herrschenden Rechtsmeinung erweist sich der Einwand der Bw., es läge bloß ein (hineinzurechnendes) unechtes Prälegat vor, als unberechtigt und ist sohin von einem echten, dem Erbteil der Bw. hinzuzurechnenden, Vorausvermächtnis auszugehen.

Im Recht befindet sich die Bw. indes mit ihrem Argument, es könne nicht angehen, einerseits den Drittelerwerb der Bw. der Besteuerung zu unterwerfen, und dann noch zusätzlich den gesamten Wert des Wohnrechts in die Bemessungsgrundlage für die ErbSt einzubeziehen. In der Tat wurde dadurch eine unzulässige Doppelbesteuerung herbeigeführt, und zwar im Ausmaß von einem Drittel des Wertes des vermachten Wohnungsrechts. Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass durch den Erbanfall die Bw. (vor der Aufteilung durch das Erbübereinkommen) zu einem Drittanteil auch Miteigentümerin der mit ihrem Wohnrecht belasteten Liegenschaft A-Straße1 geworden ist. Ein gleichzeitiger Erwerb von Eigentum als allumfassendes Vollrecht und Einräumung eines Nutzungsrechtes an dem erworbenen Wirtschaftsgut schließen sich indes aus. Außerdem belastet ein echtes Prälegat auch den Erbteil des (mit-) erbenden Vermächtnisnehmers im Ausmaß seiner Erbquote. Aufgrund des Drittelerwerbes am gesamten Nachlass und dem von Todes wegen erworbenen echten Vorausvermächtnis nach § 758 ABGB war dieses Wohnungsrecht nur mit einem Anteil von 2/3, also mit einem Wert von € 30.064,34, bei der Bemessung der ErbSt in Ansatz zu bringen.

Weiters lastet dem angefochtenen Bescheid insofern eine Rechtswidrigkeit an, als das auf der Liegenschaft D-Straße4 verbücherte Wohnungsrecht der M.O. mit einem Drittanteil des kapitalisierten Wertes (€ 82.539,21), sohin mit einem Betrag von € 27.513,07 (ausgewiesen unter "Sonstige Kosten" zusammen mit anteiligen Kosten für Medikamente € 187,33), in Abzug gebracht worden ist. Der unstrittige steuerliche (dreifache Einheits-) Wert der genannten Liegenschaft beläuft sich auf einen Betrag von € 59.955,09, der auf die Bw. entfallende Drittanteil somit auf € 19.985,03. Nach übereinstimmender herrschender Ansicht von Lehre (Fellner, a.a.O., Rz 84 zu § 19 ErbStG; Dorazil-Taucher, ErbStG, Manzsche Große Gesetzausgabe, Tz 7.6 zu § 19) und Rechtsprechung (VwGH vom 27. Mai 1999, 96/16/0038, vom 17. Mai 2001, 98/16/0311, und vom 19. September 2001, 2001/16/0100) kann jedoch

der Wert des Nutzungsrechtes nicht größer sein als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst. Im gegenständlichen Fall beträgt der steuerliche Wert der von M.O. genutzten Liegenschaft D-Straße4 in Bezug auf die Bw. € 19.985,03, weshalb auch das Wohnrecht der M.O. bei der Bw. eben nur in diesem Ausmaß abzugsfähig ist.

Die Erbschaftssteuer errechnet sich demnach wie folgt:

• Grundstücke, maßgebliche Einheitswerte (3-fach) in Summe	142.220,74
• Geld (Anm.: Geschäftsanteil)	606,67
• Versicherungserlös	15.124,00
• Guthaben bei Banken	11.823,36
• Pkw	7.666,67
• Wohnungsrecht (Bw.)	30.062,34
• abzüglich Kosten der Bestattung	-3.801,64
• abz. Kosten des Grabdenkmals	-1.166,67
• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-1.539,85
• abz. Sonstige Kosten (WR M.O.)	-19.985,03
• abz. Sonstige Kosten (Medikamente)	-187,33
• abz. Bankverbindlichkeiten	-2,95
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	-1.460,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-11.823,36
• steuerpflichtiger Erwerb € 165.336,95 gerundet	165.336,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 8 %	13.226,88
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 142.220,00	2.844,40
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	16.071,28

Insgesamt gesehen haftete dem bekämpften Bescheid die behauptete Rechtswidrigkeit sohin nur zum Teil an, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 22. März 2006