



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.S., Adresse, vertreten durch Stb. X, vom 18. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. März 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Gemäß Punkt III des Übergabevertrages vom 20. Mai 1987 räumte die Übernehmerin A.S. an der Liegenschaft EZ Z1 Grundbuch Z2 ihrer übergebenden Mutter A.N. ein grundbücherlich besichertes, lebenslängliches und unentgeltliches Wohnungsrecht an der von ihr bisher benutzen Wohnung im Haus E40 ein. Mit Kaufvertrag vom 26. September 2005 verkaufte A.S. diese Liegenschaft an D.W.. Unter Punkt VII. des Kaufvertrages verzichtete A.N. ausdrücklich und unwiderruflich auf dieses Wohnungsrecht und stimmte der Einverleibung der Löschung desselben im Grundbuch zu. Nach Punkt XIV. würden keine mündlichen Nebenabreden bestehen und seien auch nicht wirksam.

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 29. März 2006 wurde für den Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 26. September 2005 mit A.N." von einem steuerpflichtigen Erwerb von 32.379,51 € (= Kapitalwert des Wohnungsrechtes abzüglich Freibetrag von 2.200 €) Schenkungssteuer in Höhe von 1.133,27 € gegenüber A.S. (im Folgenden: Bw) festgesetzt. Begründet wurde diese

Vorschreibung mit dem Hinweis, der Verzicht auf das Wohnungsrecht sei schenkungssteuerpflichtig. In Ansehung des § 17 Abs. 2 BewG sei das Wohnungsrecht mit dem ortsüblichen Mittelpreis in Höhe von 400 € monatlich angesetzt worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, A.N., die Mutter der Bw., habe im Zuge des Grundstücksverkaufes auf ihr Wohnungsrecht verzichtet, weil ihr von der Tochter die Einräumung einer gleichwertigen Wohnung in einem bereits geplanten Neubau zugesichert worden sei. Die dergestalt zugesicherte Wohnung werde voraussichtlich noch dieses Jahr, spätestens aber im Laufe des Jahres 2007 bezugfertig sein. Der gegenständliche Verzicht sei sohin weder in Bereicherungsabsicht erfolgt noch sei durch den Verzicht eine Bereicherung eingetreten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2008 stützte das Finanzamt auf folgende Begründung:

"Durch die Tatsache, dass der Verzicht auf das Wohnrecht lt. Pkt. VII des Vertrages vom 26.9.2005 ersatzlos ist- wobei eine Abrede wie sie später in der Berufung vom 18.4.2006 dargestellt wurde, durchaus in diesem Rahmen Platz finden hätte können- und laut Pkt. XIV mündliche Nebenabreden weder bestehen noch wirksam sind, ist eine Bereicherung der Verkäuferin eingetreten. Das durch die Verkäuferin offenbar später (siehe Pkt. XIV, keine Nebenabreden.....) zugesicherte Wohnrecht stellt einen eigenen, steuerlich zu würdigenden Tatbestand dar."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG in der auf den gegenständlichen Berufungsfall anzuwendenden Fassung vor dem BGBl. Nr. 39/2007 unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Nach § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Der wesentliche Unterschied zwischen bürgerlich- rechtlichen Schenkungen und anderen freigebigen Zuwendungen unter Lebenden besteht darin, dass bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung, bei der freigebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt. Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst; andernfalls liegt eine Schenkung im bürgerlich- rechtlichen Sinn vor (VwGH 24.5.1991, 89/16/0068). Der dem Schenkungssteuerrecht eigentümliche Begriff

der freigebigen Zuwendung unterscheidet sich somit dadurch von der bürgerlich- rechtlichen Schenkung, dass bei letzterer zwischen Geschenkgeber und Geschenknehmer eine vertragliche Einigung über Gegenstand und Wert der Schenkung sowie über die ausdrücklich erklärte Schenkungsabsicht des Geschenkgebers vorliegt, während bei der freigebigen Zuwendung die Einigung des Gebers und Bedachten über die Unentgeltlichkeit nicht erforderlich ist.

Als Schenkung im Sinne des ErbStG gilt also außer der in Z 1 des § 3 Abs. 1 ErbStG angeführten Schenkung im Sinn des bürgerlichen Rechtes auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten und mit Willen des Zuwendenden bereichert wird. Der Schenkungssteuer unterliegen also auch Vermögenszuwendungen ohne Schenkungsvertrag, durch die jemand, ohne eine Gegenleistung zu erbringen, auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gegenstand einer Schenkung oder freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist, sohin auch die Einräumung einer Dienstbarkeit, da auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, durch den der Bedachte in seinem Vermögen bereichert wird (VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237). Vice versa kann bei Zutreffen der objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen im Verzicht auf eine Dienstbarkeit eine Schenkung bzw. freigebige Zuwendungen gelegen sein.

Da es sich unbestritten bei dem in Frage stehende Verzicht auf das Wohnungsrecht um keinen zwischen der Bw. und ihrer Mutter abgeschlossenen Schenkungsvertrag handelt, bleibt allein noch abzuklären, ob darin eine freigebige Zuwendung der Mutter an die Tochter vorliegt. Der Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG knüpft an einen wirtschaftlichen Vorgang an und ist daher der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO jedenfalls zugänglich. Voraussetzung für die Annahme eines steuerpflichtigen Vorganges im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG ist in objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden. In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern. Für das Vorliegen des Bereicherungswillens ist die Verkehrsauffassung maßgebend. Zur Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes der freigebigen Zuwendung genügt der (einseitige) Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit. Der "Wille zur Unentgeltlichkeit" liegt vor, wenn sich der Zuwendende der Unentgeltlichkeit der Zuwendung derart bewusst ist, dass er seine Leistung ohne Verpflichtung und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung erbringt. Anders ausgedrückt ist der Wille zur Unentgeltlichkeit dann gegeben, wenn der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen,

konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327, VwGH 18.9.2003, 2003/16/0087, 0088 und VwGH 4.12.2003, 2003/16/0097).

An Sachverhalt liegt dem Streitfall zugrunde, dass mit Übergabevertrag vom 29. Mai 1987 die Übergeberin A.N. (geb. 9.11.1924) ihrer Tochter A.S. (geb. 19.09.1958) einen 1/4- Anteil an Liegenschaft in EZ Z1 Grundbuch Z2 (Adresse: E40) in deren (Allein)Eigentum übergeben hat. Anlässlich dieser Übergabe verpflichtete sich die Übernehmerin zur Einräumung jenes lebenslänglichen, höchstpersönlichen, unentgeltlichen und grundbücherlich sicherzustellenden Wohnungsrechtes, auf das streitgegenständlich nunmehr A.N. im Zuge des Verkaufes dieser Liegenschaft verzichtet und der Löschung dieses Wohnungsrechtes im Grundbuch zugestimmt hat. Eine Behördenabfrage beim zentralen Melderegister hat ergeben, dass A.N. seit 16.05.1957 bis 27.09.2006 und A.S. seit 19.09.1958 (somit seit ihrer Geburt) bis 27.09.2006 unter der Wohnadresse E40 gemeldet waren und nunmehr beide ab 27.09.2006 unter der Adresse E256 Top 2 (A.N.) bzw. Top 5 (A.S.) gemeldet sind. Daraus lässt sich folgern, dass Mutter und Tochter gleichsam immer unter dem "gleichen Dach" gelebt haben und auch weiterhin leben.

Gegen das Vorliegen einer objektiven Bereicherung bzw. gegen das Bestehen eines (subjektiven) Bereicherungswillens auf Seiten der auf das Wohnungsrecht verzichtenden A.N. wird im Wesentlichen eingewendet, A.N. habe im Zuge des Verkaufes des Gasthofes "L" auf ihr Wohnungsrecht verzichtet, weil ihr von A.S. die "Einräumung einer gleichwertigen Wohnung" in dem von Letzterer geplanten/ errichteten Neubau "zugesichert wurde".

Wie eingangs bereits festgehalten, knüpft der hier in Frage stehende Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG (freigebige Zuwendung) an einen wirtschaftlichen Vorgang an und ist daher der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO jedenfalls zugänglich (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 9 zu § 3 ErbStG und die dort zitierte VwGH- Rechtsprechung). Es entspricht aber durchaus den Denkgesetzen und der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Wohnungsberechtigte, die im Zusammenhang mit einer von ihr vorgenommenen Liegenschaftsübertragung an ihre Tochter bislang ein lebenslanges und grundbücherlich sichergestelltes Wohnungsrecht an Teilen des Hauses zusteht, bei einem etwaigen Verkauf dieser Liegenschaft auf ihr "verdinglichtes" Wohnungsrecht nur dann bzw. für den Fall verzichtet, wenn ihr bereits vorher die den Verkauf anstrebende Tochter durch eine entsprechende (mündliche bzw. schriftliche) Vereinbarung "verbindlich" eine gleichwertige Wohnmöglichkeit zugesichert hat. Es wäre hingegen vollkommen realitätsfern anzunehmen, dass eine bislang dinglich besicherte

Wohnungsbenützerin ohne vorherige entsprechende Absicherung im Zuge des Grundstücksverkaufes auf ihr Wohnungsrecht verzichtet und sich damit der Gefahr aussetzt, als Folge des Grundstücksverkaufes ohne eigene Wohnung letztlich "auf der Straße" zu stehen. Überdies bestätigen vorgenommene Sachverhaltehebungen implizit die Richtigkeit des Berufungsvorbringens, war doch die Planung des Neubaus Mehrfamilienwohnhaus schon lange vor Unterfertigung des Kaufvertrages (26. September 2005) abgeschlossen, haben die Bauwerber (neben A.S. und ihren beiden Kindern auch A.N.) am 2. März 2005 bzw. 9. Juni 2005 das Bauansuchen bei der Baubehörde gestellt und wurde mit Baubescheid vom 1. Juli 2005 die Baubewilligung für den Neubau eines Mehrfamilienwohnhauses von der Gemeinde erteilt. Nach dem Bauplan umfasste die für A.N. geplante/vorgesehene und nach der Meldeabfrage am 27. September 2006 auch tatsächlich bezogene Wohnung Top 2 eine Wohnküche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Gang, Bad und WC im Flächenausmaß von ca. 75 m². Das streitgegenständliche Wohnungsrecht am Altgebäude Gasthof "L" bestand demgegenüber an einer Wohnung (Küche, Schlafzimmer, Bad und WC) mit einem Flächenausmaß von 35 m².

Obzwar hinsichtlich der Wohnung Top 2 im neu gebauten Haus E256 keine "Verdinglichung" vorgenommen und damit die Rechtsposition der A.N. zweifelsfrei schwächer als bisher ausgeformt ist, kommen nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates bei deren abschließenden Beurteilung noch folgende Umstände des Einzelfalles zum Tragen. Zum einen hat schon bislang die Tochter (verwitwet seit 4.6.1994) seit der Geburt mit ihrer Mutter ständig "unter einem Dach" gewohnt und daran ändert sich auch durch den Neubau nichts. Zum anderen trifft die (verkaufende) Tochter gegenüber ihrer Mutter als Folge der mit Vertrag vom 29. Mai 1987 vereinbarten Übergabe des Liegenschaftsanteiles gegen Einräumung eines lebenslangen und unentgeltlichen Wohnrechtes, wenn nicht überhaupt auf Grund der unzweifelhaft zwischen Mutter und Tochter vereinbarten Kausalität zwischen "Verzicht unter gleichzeitiger Stellung einer Ersatzwohnung" eine diesbezüglich durchsetzbare schuldrechtliche Pflicht besteht, dann zumindest eine moralisch/sittliche Verpflichtung zur Stellung einer geeigneten Ersatzwohnung bei Verkauf des Übergabeobjektes. Wegen dieser speziellen Konstellation erscheint in freier Beweiswürdigung das Berufungsvorbringen durchaus schlüssig und den allgemeinen Lebenserfahrungen entsprechend, dass die Wohnrechtsberechtigte A.N. unter Punkt VII des Kaufvertrages vom 26. September 2005 auf das gemäß Punkt III des Übergabevertrages vom 29. Mai 1987 zu ihren Gunsten eingeräumte lebenslange Wohnungsgebrauchsrecht an der Verkaufsliegenschaft deshalb verzichtet und der Einverleibung der Löschung im Grundbuch zugestimmt hat, weil zum Verzichtszeitpunkt zwischen ihr und der verkaufenden Tochter, und dies zeigen die durch Planung und baubehördliche Genehmigung bereits eingeleiteten konkreten Realisierungsmaßnahmen in

aller Deutlichkeit, bereits eine diesbezügliche (schuldrechtlich verbindliche) Vereinbarung und folglich Einvernehmen darüber bestand, dass A.S. der Wohnungsberechtigten im neu errichteten Mehrfamilienwohnhaus eine entsprechende Ersatzwohnung (nämlich Top 2) zu den nämlichen Bedingungen (mit Ausnahme der grundbücherlichen Besicherung) zur Verfügung stellt. Soweit das Finanzamt seinen Standpunkt mit Punkt XIV des Kaufvertrages begründet, stehen diesem zum einen die oben dargestellten Tatumstände und die daraus schlüssig abgeleiteten Folgerungen entgegen und zum anderen bezieht sich diese Vertragsbestimmung wohl ausschließlich auf die hinsichtlich des Grundstückskaufes mit dem Käufer getroffenen vertraglichen Regelungen.

Unter verständiger Würdigung der aufgezeigten Umstände des Einzelfalles kann somit nicht begründet aus dem Sachverhalt geschlossen werden, dass die Wohnungsberechtigte A.N. den unter Punkt VII des Kaufvertrages erklärten gegenständlichen Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht in Bereicherungsabsicht abgegeben hat, vielmehr hat sie in dem Bewusstsein den Verzicht erklärt, weil ihr vorher mittels (schuldrechtlicher) Vereinbarung von der den Grundstücksverkauf anstrebende/betreibende A.S. für den Fall des Wohnrechtsverzichtes auf Lebenszeit und unentgeltlich im schon geplanten und baubehördlich bereits genehmigten neu zu errichtenden Mehrfamilienhaus die Nutzungsmöglichkeit der Wohnung Top 2 zugesichert/zugesagt worden war. Bei dieser Sachlage ändert am Fehlen des Bereicherungswillens der Umstand nichts, dass eine Verdinglichung dieser Wohnungsbenützung unterblieb. Hinsichtlich der Beurteilung, ob durch den Verzicht im Vermögen der Bedachten eine objektiven Bereicherung eingetreten ist, bleibt noch darauf hinzuweisen, dass das Wohnrecht im Gasthof "L" an einer Wohnung im Ausmaß von ca. 35 m² bestand, während die von der Bw. gestellte Ersatzwohnung Top 2 eine Nutzfläche von ca. 75 m² aufweist. Entgegen der Meinung des Finanzamtes trat durch den gegenständlichen Verzicht auf das Wohnungsgebrauchsrecht keine (objektive) Bereicherung im Vermögen der Tochter ein, stand doch diesem Verzicht die damit im kausalen Zusammenhang stehende Zusicherung der Tochter gegenüber, der bisherigen Wohnrechtsberechtigten als Ersatz für die aufgegebenene Wohnung die weitaus größere Wohnung Top 2 im neu errichteten Mehrfamilienhaus unentgeltlich und lebenslänglich zu überlassen.

Zusammenfassend war davon auszugehen, dass infolge Fehlens der objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale im gegenständlichen Verzicht auf das Wohnrecht kein die Schenkungssteuer auslösender Rechtsvorgang liegt. Über die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Oktober 2009