



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau BW, ADR, vertreten durch Dr. Sabine Kellner, 1010 Wien, Graben 12/6, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. Mai 2007 zu ErfNr.*** betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG festgesetzt mit € 39,34 (2 % des steuerpflichtigen Erwerbes von € 1.967,00).

Das darüber hinausgehende Berufsungsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Prekariatsvertrag vom 24. April 2006 überließ Frau NN, die ihr gehörige Eigentumswohnung top Nr. 4 im Hause ***** prekaristisch und zum unentgeltlichen Gebrauch gegen jederzeitigen Widerruf ihrer Tochter Frau BW (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.).

Die Bw. verpflichtete sich, die von Frau NN an die Hausverwaltung bezahlten Betriebskosten, öffentlichen Abgaben sowie Kosten für die Heizung zu ersetzen. Die Kosten für Elektrizität, Wasser, Telefon, sowie Fernseh- und Rundfunkgebühren sind von der Bw. aus eigenem zu tragen.

Weiters wurde vereinbart, dass die Wohnung weder entgeltlich noch unentgeltlich ganz oder teilweise dritten Personen überlassen werden darf.

Mit Vorhalt vom 29. März 2007 ersuchte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Frau Sylvia Kreutzer um Bekanntgabe eines monatlichen Wertes des eingeräumten Wohnrechtes.

Dazu teilte die steuerliche Vertreterin der Frau NN dem Finanzamt mit Schreiben vom 24. April 2007 mit, dass gemäß Kommentar von HR Fellner zu § 33 TP 5 GebührenG TZ 26 ein Prekarium keiner Gebühr unterliege. Gemäß Vertrag werde die Wohnung prekaristisch gegen jederzeitigen Widerruf überlassen. Es sei daher nicht erforderlich, die Höhe des Wohnrechtes zu ermitteln.

Mit Bescheid vom 10. Mai 2007 setze das Finanzamt gegenüber der Bw. Schenkungssteuer in Höhe von € 1.498,11 (3,5 % des steuerpflichtigen Erwerbes von € 42.803,60) fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass eine unentgeltliche Zurverfügungstellung eines Wohnrechtes eine freiwillige Zuwendung im Sinne des Schenkungssteuergesetzes darstelle. Das Wohnrecht sei nach BGBl. II 61/2007 (Änderung Richtwertgesetz) mit € 4,63 pro m²/Monat geschätzt worden - 4,63 x 90m² x 12 x 9 (unbestimmte Dauer).

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass für die Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer eine unbestimmte Dauer (9 Jahre) angenommen worden sei. Da sie seit 1. März 2007 eine Mietwohnung in ***** bezogen habe und sich auch ordnungsgemäß umgemeldet habe, könne diese Dauer mit maximal 10 Monaten berechnet werden. Sie beantrage daher die Berücksichtigung der verkürzten Dauer des unentgeltlichen Wohnrechtes.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"Mit Vertrag vom 24. 04. 2006 wurde Ihnen von Ihrer Mutter das Recht, die Wohnung unentgeltlich, gegen jederzeitigen Widerruf zu benützen, eingeräumt. Dies stellt eine freigebige Zuwendung im Sinne des Schenkungssteuergesetzes dar. Der Wert der Schenkung zum Stichtag des Entstehens der Steuerschuld ist nach § 19 Abs 1 ErbStG nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes vorzunehmen. Nutzungen (im gg. Fall Einräumung eines Wohnrechtes) von unbestimmter Dauer (die Einräumung erfolgt gegen jederzeitigen Widerruf) sind nach § 15 Abs 2 Bewertungsgesetz mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten. Wird nunmehr auf dieses Recht (diese Zuwendung)freiwillig verzichtet, wäre zunächst eine neuerliche unentgeltliche Zuwendung zu untersuchen, jedenfalls kann der Wert der Zuwendung aus dem Jahr 2006 nicht geschmälert werden (auch die Rückschenkung einer körperlichen Sache mindert nicht den Wert der seinerzeitigen Schenkung)."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. ua. noch Folgendes aus:

"a) Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien begründet seine Entscheidung damit, dass die Zuverfügungstellung eines Wohnrechtes eine freigebige Zuwendung iSd Schenkungssteuergesetzes darstelle.

Da die Berufungswerberin erstmals mit dem Schenkungssteuerbescheid vom 10.05.2007 Kenntnis davon erlangt hat, dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern davon ausgeht, dass es sich bei dem Prekariatsvertrag vom 24.04.2006 um ein schenkungssteuerpflichtiges Rechtsgeschäft handelt, hatte die Berufungswerberin erstmals in der Berufung Gelegenheit, darzulegen, dass das Prekarium nach 10 Monaten widerrufen wurde. Geht man davon aus - wie dies die Erstbehörde offensichtlich tut - dass es sich bei dem, der Berufungswerberin von ihrer Mutter eingeräumten Prekarium vom 24.04.2006 tatsächlich um ein Geschenk handelt, so hätte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern zumindest mit der Berufungsvorentscheidung vom 29.05.2007 der Berufung der Berufungswerberin stattgeben müssen, da anhand der von der Berufungswerberin gemachten Ausführungen leicht nachvollziehbar ist, dass das Geschenk herausgegeben werden musste und sohin iSd 33 ErbStG keine Schenkungssteuer zu entrichten ist Selbst wenn man davon ausginge - wie dies die Behörde 1. Instanz offensichtlich tut - dass aufgrund des Prekariumsvertrages vom 24.04.2006 Schenkungssteuer angefallen ist, so wäre diese jedenfalls aufgrund des § 33 ErbStG zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits wieder rückzuerstatten gewesen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die Erstbehörde sohin jedenfalls zu dem Ergebnis kommen müssen, dass durch den Prekariatsvertrag vom 24.04.2006 keine Schenkungssteuer angefallen ist bzw dass diese gem § 33 ErbStG ohnehin zurückerstatten wäre, sodass aus diesem Grund keine Schenkungssteuer vorzuschreiben war.

b) Die Berufungswerberin hat die ihr prekaristisch überlassene Wohnung aufgrund des erfolgten Widerrufs Ende Februar 2007 zurückgestellt und am 2.3.2007 die Schlüssel sowie einige weiterer Gegenstände an den Rechtsvertreter Ihrer Mutter übergeben.

Beweis: Bestätigung vom 2.3.2007 (Beilage ./1) Vergleich vom 6.2.2007 (Beilage ./2), PV

Aufgrund der Bestimmung des § 33 ErbStG könnte - was aber auch ausdrücklich bestritten bleibt- daher maximal eine Schenkungssteuer für einen Zeitraum von 10 Monaten angefallen sein. Dies würde unter Zugrundelegung der Annahmen der Erstbehörde bedeuten, dass- wenn überhaupt - lediglich eine Schenkungssteuer auf der Basis einer Bemessungsgrundlage von €4.167,00 berechnet werden hätte dürfen. Von diesem Betrag wäre dann noch der Freibetrag gem § 14 Abs 1 ErbStG in Höhe von € 2.200,00 abzuziehen gewesen, wodurch sich maximal ein steuerpflichtiger Erwerb in Höhe von € 1.967,00 ergeben hätte, sodass maximal eine Schenkungssteuer in Höhe von € 68,85 festgesetzt werden hätte dürfen.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern hätte sohin feststellen müssen, dass keine Schenkungssteuerpflicht vorliegt bzw dass maximal eine Schenkungssteuerpflicht in Höhe von € 68,85 vorliegt

c) Darüber hinaus begründet die Behörde 1. Instanz die Berufungsvorentscheidung damit, dass mit Vertrag vom 24.04.2006 der Berufungswerberin von ihrer Mutter das Recht, die Wohnung unentgeltlich, gegen jederzeitigen Widerruf zu benützen, eingeräumt wurde und dies nach Ansicht der Behörde 1. Instanz eine freigebige Zuwendung iSd Schenkungssteuergesetzes darstelle. Diese Rechtsansicht der 1. Instanz ist unrichtig.

- Zum einen ist gem § 3 Abs 1 Ziff 2 ErbStG eine freigebige Zuwendung unter Leben den nur dann als Schenkung iSd ErbStG zusehen, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Da die Berufungswerberin aber nicht auf Kosten ihrer Mutter bereichert wurde, liegt sohin überhaupt keine Schenkung iSd ErbStG vor. Ganz im Gegenteil: die Mutter der Berufungswerberin hat sich durch die Einräumung des Prekariats die Bezahlung der Betriebskosten, öffentlichen Abgaben sowie Kosten für die Heizung erspart. Die

Mutter der Berufungswerberin hat sich auch die Kosten einer Haushaltsversicherung erspart. Diese Kosten wären jedenfalls angefallen, da die Wohnung ja andernfalls leer gestanden hätte. Es liegt daher keinesfalls eine freigebige Zuwendung - von welcher Seite auch immer - und somit auch keine Schenkung im Sinne des ErbStG vor, sodass das ErbStG nicht zur Anwendung kommt und die Behörde 1. Instanz sohin keine Schenkungssteuer vorschreiben hätte dürfen

- Zum anderen hat die Berufungswerberin auch keinerlei Bereicherungsabsicht, sodass auch aus diesem Grund keine Steuerpflicht vorliegt

d) Die Behörde 1. Instanz begründet ihre Berufungsvorentscheidung vom 29.05.2007 weiters unter anderem auch damit, dass der Wert der Schenkung zum Stichtag des Entstehens der Steuerschuld nach § 19 Abs 1 ErbStG nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes vorzunehmen sei. Nutzungen von unbestimmter Dauer seien nach § 15 Abs 2 Bewertungsgesetz mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

*Die Behörde 1. Instanz übersieht hierbei, dass alleine die Möglichkeit, dass eine Nutzung oder Leistung von immerwährender Dauer aus Gründen, die in der Willenssphäre der Beteiligten liegen (wie eben ein jederzeitiger Widerruf und dergleichen), endet, es für sich alleine noch nicht rechtfertigt, die Nutzung oder Leistung als solche, als eine Nutzung oder Leistung von unbestimmter Dauer zu beurteilen. Wird eine solche Vereinbarung widerrufen, verwandelt sich die immerwährende Leistung in eine auf bestimmte Zeit beschränkte Leistung. Zum Zeitpunkt der Festsetzung der Schenkungssteuer war das Prekarium bereits widerrufen. Da die Berufungswerberin aber überhaupt erstmalig durch die Zustellung des Schenkungssteuerbescheides vom 10.05.2007, **** davon Kenntnis erlangt hat, dass die Erstbehörde den Vertrag vom 24.04.2006 — irrigerweise — als schenkungssteuerpflichtig betrachtet, hatte sie vor Einbringung der Berufung keine Möglichkeit, darauf hinzuweisen, dass das Prekarium bereits per Ende Februar 2007 widerrufen wurde. Da sohin zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides bereits feststand, dass das Prekarium nach 10 Monaten widerrufen wurde, stand eindeutig fest, dass - wenn überhaupt - eine Leistung auf bestimmte Zeit vorlag. Die Behörde 1. Instanz hätte sohin maximal - wie bereits oben ausgeführt - Schenkungssteuer in Höhe von maximal € 68,85 vorschreiben dürfen.*

Aus den oben bereits dargelegten Gründen hätte die Behörde 1. Instanz aber nicht einmal diesen Betrag festsetzen dürfen, da es keine Schenkung iSd ErbStG vorliegt.

Zusammengefasst bedeutete dies, dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern daher feststellen hätte müssen, dass keine Schenkungssteuerpflicht vorliegt bzw dass maximal eine Schenkungssteuerpflicht in Höhe von € 68,85 vorliegt.

Der Berufung angeschlossen waren eine Ausfertigung des beim Bezirksgericht ***** zu xxCxxxx wegen Räumung abgeschlossenen Vergleiches vom 6. Februar 2007 sowie eine Übernahmebestätigung vom 2. März 2007 über die Rückgabe der Schlüssel der gegenständlichen Eigentumswohnung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 und 2 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des ErbStG sowohl jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes als auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241) dann vor, wenn

- a) die Zuwendung unter Lebenden erfolgt,
- b) der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist (andernfalls aber würde eine gleichfalls nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG steuerpflichtige Schenkung im bürgerlichrechtlichen Sinn vorliegen) und
- c) der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, d.h. diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Schenkung im Sinn des § 3 Abs. 1 ErbStG ist daher einerseits eine objektive Bereicherung des Bedachten und in subjektiver Hinsicht, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern.

Ein Bereicherungswille wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Zuwendende auch eigene Interessen verfolgt und braucht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein unbedingter zu sein, da es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers in Kauf nimmt (siehe ua. VwGH 24.5.1991, 89/16/0068, VwGH 14.5.1992, 91/16/0012 und VwGH 30.8.1995, 94/16/0034). Der Bereicherungswille kann von der Abgabenbehörde auch aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Ein Bereicherungswille ist insbesondere bei Zuwendungen unter Angehörigen zu vermuten, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. ua. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um ein Rechtsgeschäft zwischen Mutter und Tochter, weshalb aus der Nahebeziehung auf einen (zumindest bedingten) Bereicherungswillen geschlossen werden kann.

Gegenstand einer Schenkung oder einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79). Auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ist ein der Steuer unterliegender Vorteil (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 3 ErbStG, Rz 14). Ob dabei das Gebrauchsrecht an einer unbeweglichen Sache im Grundbuch eingetragen worden ist oder nicht, ist für die Besteuerung dieses Rechts nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 20.12.2001, 2001/16/0436 und VwGH 23.1.2003, 2002/16/0124). Es genügt dass dem

Zuwendungsempfänger die bloße Nutzung einer Sache eingeräumt wird (vgl. dazu auch UFSF 7.1.2009, RV/0395-F/08, der ebenfalls zu einem Prekariatsvertrag ergangen ist).

Die Tragung der laufenden Betriebskosten durch die Bw. ändert nichts daran, dass für die Überlassung des Nutzungsrechtes als solches kein Entgelt zwischen Mutter und Tochter vereinbart wurde. Im Vertrag ist ausdrücklich vom "unentgeltlichen Gebrauch" die Rede, woraus geschlossen wird, dass die Vertragsparteien selber die Tragung der Betriebskosten nicht als Äquivalent für die Überlassung der Wohnung zum Gebrauch angesehen haben.

Diese Betrachtung steht auch im Einklang mit der zivilrechtlichen Judikatur, wonach die Entrichtung der mit dem Gebrauch ordentlicherweise verbundenen Kosten (zB Wassergebühr und Grundsteuer - vgl MietSlg 31.327) oder bloß der anteiligen Betriebskosten noch nicht als entgeltliche Benützung anzusehen ist. Die Belastung eines Wohnungsgebrauchsberechtigten mit den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben der betreffenden Wohnung spricht nicht gegen eine (iSd § 881 Abs 2 ABGB) vorteilhafte Zuwendung. Eine derartige Kostenbelastung wiegt den Nutzen des Wohnungsgebrauchsrechtes keineswegs auf. Trifft die Kostenbelastung auch nur für den Fall und die Dauer der Inanspruchnahme des Wohnungsgebrauchsrechtes, so dass sie das Nutzungsrecht nicht zu einem entgeltlichen macht (vgl etwa die Judikatur zur Bittleihe, die auch den Charakter der Unentgeltlichkeit nicht dadurch verliert, dass der Nutzungsberechtigte die Betriebskosten des Objekts oder einen "Anerkennungszins" zu zahlen hat (siehe das Urteil des OGH 15.6.1999, 5 Ob 156/99y mit Hinweisen auf SZ 63/31; 3 Ob 1501/92; 1 Ob 2087/96k = EWR III/974 A/3 ua).

Durch die unentgeltliche Überlassung der Eigentumswohnung zum Gebrauch ist eine Bereicherung der Bw. zu Lasten des Vermögens ihrer Mutter eingetreten. Die Bereicherung erfolgte im Ausmaß der für den Zeitraum der Überlassung nicht zu bezahlenden Mietzinse und stellt einen Vorteil dar, der in Geld veranschlagt werden kann (Mietersparnis). Durch die nicht bestehende Verpflichtung zur Bezahlung eines Mietzinses ist in diesem Ausmaß für die auf Grund der jederzeitigen Widerrufbarkeit der Bittleihe unbestimmte Dauer des Vertragsverhältnisses eine Bereicherung im Vermögen der Bw. entstanden. Diese Zuwendung erfolgte auf Kosten der Eigentümerin der in Rede stehenden Wohnung, da durch den Prekariatsvertrag für Frau NN eine anderweitige gewinnbringende Verwendung der Wohnung ausgeschlossen wurde. Es liegt daher eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG vor.

Der Unabhängige Finanzsenat ist in seiner Entscheidung UFSF 7.1.2009, RV/0395-F/08 der Ansicht, der Nutzwert einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung bei jederzeitiger Widerrufbarkeit sei gleich null und der Vergleich mit anderen rechtlich abgesicherten Gebrauchsüberlassungen wie Wohnungsrecht oder Fruchtgenuss zeige, dass eine gewisse

Nutzungssicherheit gegeben sein müsse, e contrario folge daraus die Schenkungssteuerfreiheit dieses Rechtsgeschäftes, nicht gefolgt. Denn mit dem Vollzug des Bittleihevertrages durch Überlassung der Wohnung ist die Verfügungsmöglichkeit über diese aus dem Vermögen des Zuwendenden ausgeschieden und in das Vermögen der Zuwendungsempfängerin übergegangen, es hat folglich eine Vermögensverschiebung stattgefunden. Die Frage danach, ob diese von sicherem Bestand ist, berührt den Umstand der Bereicherung des Zuwendungsempfängers auf Kosten des Zuwendenden nicht. Die eingetretene Bereicherung kann zwar bei Ausübung der dem Zuwendenden vorbehaltenen Rechte wieder (später) entfallen, weil der Zuwendungsempfänger infolge des Hinzutretens eines Ereignisses zur Herausgabe des Gegenstands der Zuwendung verpflichtet ist, jedoch wird allein durch diese Möglichkeit die vermögensmäßig erworbene Position nicht zu einer lediglich "formalen". Die Bereicherung, die sich letztlich auch in der Möglichkeit dokumentiert, über den Zuwendungsgegenstand zu verfügen und - soweit nicht Rechte Dritter entgegenstehen - jeden anderen von der Einwirkung auf ihn auszuschließen, ist, solange der Bittleihevertrag seine volle Wirksamkeit entfaltet (also nicht widerrufen wird), eine auch in schenkungssteuerrechtlicher Hinsicht endgültige. Das ErbStG fordert nicht, dass Gebrauchsüberlassungen dinglich abgesichert sind. Die Widerrufbarkeit führt nicht zu einer Bewertung mit null, sondern zu einer Bewertung auf unbestimmte Dauer. Wie bei Wohnrecht oder Fruchtgenuss erspart sich die Berechtigte bei der strittigen Überlassung die Kosten, die sie ansonsten für Miete oder Pacht der Wohnung aufzuwenden hätte. Diese Ersparnis wird durch die Widerrufbarkeit bis zum tatsächlichen Widerruf nicht null.

Gemäß § 15 Abs 2 BewG sind Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten. Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer sind solche, bei denen das Ende in absehbarer Zeit sicher, der Zeitpunkt des Fortfalles aber ungewiss ist. Ist der Fortfall des Rechtes lediglich durch die Lebenszeit einer Person oder mehrerer Personen bedingt, so hat die Bewertung ausschließlich nach den Bestimmungen des § 16 BewG zu erfolgen. Ist die Dauer des Rechtes außer durch die Lebenszeit einer Person auch noch durch andere unbestimmte Umstände beschränkt, so ist die Berechnungsart maßgebend, die den geringeren Kapitalwert ergibt (Twaroch-Wittmann-Frühwald, BewG §15 Abs 2).

Im gegenständlichen Fall wurde die Überlassung der Wohnung an dritte Personen vertraglich ausgeschlossen, weshalb die Ausübung des Gebrauchsrechtes - neben der Widerrufsmöglichkeit - auch auf die Lebenszeit der Bw. beschränkt wurde. Angesichts des Alters der Bw. (sie war im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erst 32 Jahre alt) ist für die Bewertung des eingeräumten Gebrauchsrechtes hier der sich aus § 15 Abs 2 BewG ergebende

niedrigere 9-fache Jahreswert heranzuziehen und ist die Steuerschuld in der vom Finanzamt angesetzten Höhe entstanden.

Da die Berufungsbehörde immer in der Sache zu entscheiden hat und auch Veränderungen im Sachverhalt zu berücksichtigen sind, ist der zwischenzeitlich von Frau NN ausgesprochene Widerruf zu beachten.

Gemäß § 33 lit. a ErbStG ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

Voraussetzung für die Erstattung der Steuer ist nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Schenkung im Sinne der §§ 947 ff ABGB oder auf Grund eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes widerrufen wurde. Erfolgt die Herausgabe des Geschenks aus einem anderen, im ABGB nicht ausdrücklich bezeichneten Widerrufsgrund - insbesondere aufgrund einer einvernehmlichen Regelung - kann eine Erstattung nicht begehrt werden.

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsentscheidung hat die Bw. hier nicht freiwillig auf das Gebrauchsrecht verzichtet, sondern endete ihr Recht, die Wohnung unentgeltlich zu benützen, durch den Ausspruch des Widerrufs. Die Widerrufsmöglichkeit hat sich Frau NN im Prekariatsvertrag ausdrücklich vorbehalten, weshalb hier die Voraussetzungen des § 33 lit. a ErbStG gegeben sind.

Nach § 33 ErbStG ist die Steuer zu erstatten, insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Durch den Widerruf "verlor" die Bw. zwar die Berechtigung, die Wohnung weiterhin unentgeltlich zu nutzen. Es blieb ihr aber eine Bereicherung im Ausmaß des ersparten Mietzinses für den Zeitraum Mai 2006 bis Februar 2007. Durch den Widerruf reduzierte sich der Erwerb der Bw. auf ein unentgeltliches Nutzungsrecht für den Zeitraum von 10 Monaten und war der Besteuerung gemäß § 15 Abs. 3 BewG der nachgewiesene niedrigere gemeine Wert der gesamten Nutzungen von insgesamt € 4.167,00 zugrunde zu legen.

Die Schenkungssteuer war daher wie Folgt neu zu berechnen:

gemeiner Wert des Nutzungsrechtes	€ 4.167,00
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	- € 2.200,00
<hr/>	
steuerpflichtiger Erwerb	€ 1.967,00
davon 2 % Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs 1 ErbStG, ergibt	€ 39,34

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Jänner 2010