



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GD, R, vom 22. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 13. Jänner 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird wie in der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Schenkungssteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Wohnrecht	32.130,- -€	Schenkungssteuer	6.404,-- €

Entscheidungsgründe

AP hat mit Wohnrechtsvertrag vom 21. März 2003 dem GD und nunmehriger Berufungswerber (=Bw) an der gesamten Wohnung im ersten Stock des Hauses X das unentgeltliche und höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt und hat sie auch die Einwilligung zur Einverleibung dieses Wohnrechtes ob der Ihr gehörigen Liegenschaft EZ 653, GB G erteilt.

Anlässlich der Gebührenanzeige an das Finanzamt hat der Bw das eingeräumte (Mit-)Wohnrecht mit pauschal € 500,-- bewertet.

Das Finanzamt hat den Bw mittels Ergänzungsvorhalt darüber hinaus aufgefordert, den Jahreswert des unentgeltlich eingeräumten Wohnungs- bzw. Fruchtgenussrechtes, die Nutzfläche des Objektes und das Erbauungsjahr bekannt zu geben.

Daraufhin hat der Bw mitgeteilt, dass er zwischenzeitig mit AP verheiratet sei und das eingeräumte Wohnrecht selbstverständlich nur gemeinsam ausgeübt werde, da die Wohnung die nunmehrige Ehewohnung sei. Das (Mit-)Wohnungsgebrauchsrecht habe prinzipiell keinen Marktwert und werde mit jährlich 50,-- € bewertet. Die Nutzfläche der Wohnung betrage 100 m², das Haus sei 1965 erbaut worden.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2004 hat das Finanzamt sodann für den Rechtsvorgang Schenkungssteuer in Höhe von 5.081,04 € festgesetzt, wobei das Wohnrecht gemäß § 17 BewG geschätzt und amtlich mit 225,-- €/Monat bewertet wurde, jedoch begrenzt mit dem anteiligen 3-fachen Einheitswert der Wohnung in Höhe von 28.338,-- €. Da die Einräumung des Wohnrechtes vor der Verehelichung erfolgt sei, sei die Zuwendung mit dem Steuersatz der Steuerklasse V zu versteuern.

Dagegen hat der Bw rechtzeitig Berufung erhoben, weil seine Gattin am 20. Jänner 2004 die schenkungsweise Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes widerrufen habe, ein Recht zur Mitbewohnung, das nicht an dritte Personen übertragen werden könne, keinen Marktwert besitze und der Einheitswert der Wohnung nicht nachvollziehbar sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2004 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und die Schenkungssteuer neu in Höhe von 6.404,-- € festgesetzt. Zur Begründung dieser Verböserung hat das Finanzamt ausgeführt, zu einer Erstattung der Erbschaftssteuer könne es nur dann kommen, wenn ein Widerruf der Schenkung im Sinne des § 947 ff ABGB erfolgt sei. Das Wohnungsrecht sei mit dem üblichen Mittelpreis des Verbraucherortes anzusetzen (amtl. Bewertung 4,5 €/m², ergibt bei 85 m² Wohnfläche 382,5 €, ½ Anteil 191,25 €, jährlich 2.295,-- €, 14-fach 32.130,-- €)

Dagegen hat der Bw den gegenständlichen Vorlageantrag eingebracht und wie folgt begründet:

Der Widerruf der Schenkung sei wegen groben Undanks im Sinne des § 948 ABGB (Beleidigung) einseitig durch seine Gattin erfolgt. Im Übrigen habe das bloße Mitwohnrecht in der Wohnung eines Lebensgefährten faktisch überhaupt keinen messbaren Wert. Auch die offenbar von der Abgabenbehörde vorgenommene Division durch zwei sei unrichtig, weil das bloße Mitwohnen gemeinsam mit einer anderen Person in einer 80 m² großen Wohnung nicht dem alleinigen Bewohnen einer 40 m² Wohnung gleichzusetzen sei. Es könne daher bestenfalls eine symbolische Bewertung vorgenommen werden.

Daraufhin hat der UFS den Bw aufgefordert, den dem Widerruf zugrunde liegenden Sachverhalt im Detail darzustellen und glaubhaft zu machen und Zeugen der Beleidigung namhaft zu machen. Außerdem sei ein vom Richtwert abweichender Wert des Wohnungsrechtes näher zu begründen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bw nunmehr mitgeteilt, seine Ehe sei aufrecht und die gegenständliche Wohnung werde von ihm teilweise gemeinsam mit seiner Gattin bewohnt, es handle sich für ihn jedoch um einen Nebenwohnsitz, sein Hauptwohnsitz sei in L. Die den Schenkungswiderruf auslösende Beleidigung habe sich wie folgt ereignet: *"Einige Monate nach der Eheschließung ist es im Zuge eines Kartenspieles, an welchem meine Schwiegermutter MN und die Tante meiner Gattin, CH, beteiligt waren, zu einer schweren Auseinandersetzung zwischen meiner Gattin und mir gekommen, die dahin gehend eskaliert ist, dass ich meine Gattin in Anwesenheit meiner Schwiegermutter und der Tante meiner Gattin gröblichst beschimpft und beleidigt habe. Die Beleidigung war zugestandenermaßen von der Intensität, dass es für eine strafrechtliche Verurteilung ausgereicht hätte."* In weiterer Folge habe sich der Bw mit seiner Gattin ausgesöhnt, jedoch habe seine Gattin, für ihn verständlich, das schenkungsweise eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht einseitig widerrufen, weil sie für den Fall allfälliger weiterer ehelicher Auseinandersetzungen verständlicherweise kein fremdes Wohnrecht am Haus haben wollte. Wenn er daher die Wohnung in G gemeinsam mit seiner Gattin benütze, tue er dies nicht als Inhaber eines eigenen Rechtes sondern im Rahmen eines familienrechtlichen Wohnverhältnisses. Der Sachverhalt könne von seiner Gattin auch gerne schriftlich bestätigt werden, die Gatten seien jedoch übereingekommen, keine verbalen Details nach außen dringen zu lassen. Frau MN sei im November 2004 verstorben, Frau CH im Jänner 2006.

Außerdem handle es sich beim Haus S nicht um drei abgetrennte Wohnungen; das Parterre, der erste Stock und der zweite Stock seien über ein gemeinsames Stiegenhaus erreichbar, sodass die Wohnung gar nicht vermietbar wäre. Wenn die Nutzung nach einem objektiven Maßstab bewertet werde, müsse auf die konkrete Situation Bedacht genommen werden und es dürfe die Wohnung nicht mit einer vollkommen abgeschlossenen Wohnung in einem Miethaus verglichen werden. Wiederum weist der Bw darauf hin, dass es sich um ein höchstpersönliches Wohnrecht handle, welches im Verhältnis zur Situation eines Mieters wesentlich eingeschränkt sei und daher nicht mit einem Wohnrecht an einer Garconniere im Ausmaß von 42,5 m² verglichen werden könne. Die geschaffene Situation könne bestenfalls mit einem Untermietverhältnis verglichen werden, welche heute praktisch nicht mehr bestehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 lit. a ErbStG in der anzuwendenden Fassung ist die Steuer zu erstatte, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb 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.

Wenn auch der VfGH zuletzt einen Teil dieser Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben hat, so geht jedoch aus der Begründung hiezu eindeutig hervor, dass weiterhin die Erstattung zu Recht ausschließlich auf Fälle beschränkt bleibt, in denen der Beschenkte das Geschenk wider seinen Willen herausgeben muss.

Nach wie vor gilt somit, dass die auf Grund des Gesetzes bereits entstandene Steuerschuld im Schenkungssteuerrecht durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen nicht mehr beseitigt werden kann.

Im gegenständlichen Fall behauptet der Bw, die Schenkung sei wegen groben Undanks gemäß § 948 ABGB widerrufen worden.

Gemäß § 948 ABGB kann die Schenkung widerrufen werden, wenn der Beschenkte sich gegen seinen Wohltäter eines groben Undanks schuldig macht. Unter grobem Undank wird eine Verletzung am Leib, an Ehre, an Freiheit oder am Vermögen verstanden, welche von der Art ist, dass gegen den Verletzer nach dem Strafgesetze verfahren werden kann.

Ganz allgemein ist Voraussetzung für das Vorliegen von grobem Undank, dass beim Bw eine besonders verwerfliche Außerachtlassung der Dankbarkeit vorliegt und er sich bewusst gewesen ist, durch sein Verhalten der Geschenkgeberin eine Kränkung zuzufügen. Es muss sich nach herrschender Meinung der Kreise, denen die Teile angehören, um eine schwere Verfehlung handeln.

In concreto wird vom Bw eine Beleidigung (§ 115 StGB) behauptet, welche die Geschenkgeberin zum Widerruf der Schenkung berechtigt habe.

Gemäß § 115 StGB macht sich einer Beleidigung schuldig, wer öffentlich oder vor mehreren Leuten einen anderen beschimpft, verspottet, am Körper misshandelt oder mit einer körperlichen Misshandlung bedroht.

„Vor mehreren Leuten“ bedeutet in diesem Zusammenhang die Gegenwart von mehr als zwei vom Täter und Angegriffenen verschiedenen Personen.

Die Rechtsprechung legt die Bestimmung des § 115 StGB streng aus und sind daher diesbezüglich überwiegend abweisende Entscheidungen ergangen. So wurden z.B. Eheverfehlungen geringen Grades, eine einfache wörtliche Beleidigung zwischen Mutter und Tochter oder eine einmalige, wörtliche Beleidigungen in erregter Atmosphäre nicht als Widerrufsgrund anerkannt. Der Bw gibt diesbezüglich an, er habe seine Gattin - bei einer einzigen Gelegenheit - größtenteils beschimpft und beleidigt. Der verbale Angriff hätte jedoch im Sinne der obigen Judikatur von außerordentlicher Intensität sein müssen, dass er als Widerrufsgrund tauglich gewesen wäre. Diesbezüglich war der Bw trotz Aufforderung nicht bereit, das Geschehene weiter zu konkretisieren. Damit kann sich die entscheidende Behörde aber kein ausreichendes Bild von der Schwere der Beleidigung machen, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Beweislast in diesem Punkt beim Bw liegt.

Auch sind die diesbezüglich vom Bw gemachten Behauptungen angesichts des zeitlichen Naheverhältnisses des Widerrufs (20. Jänner 2004) zum Schenkungssteuerbescheid vom 13. Jänner 2004, der weiterhin aufrechten Ehe und der verstorbenen Zeugen wenig glaubwürdig. Weiters gilt es zu bedenken, dass in wirtschaftlicher Hinsicht das Geschenk nicht herausgegeben wurde, weil dem Bw auch vertraglich nur ein höchstpersönliches Wohnrecht eingeräumt wurde, welches ihm nunmehr in gleichem Umfang aufgrund familienrechtlicher Beziehung zusteht.

Nicht zuletzt hebt die nachträgliche Verzeihung das Recht zum Widerruf auf.

Die entscheidende Behörde ist daher in freier Beweiswürdigung zu der Ansicht gelangt, dass ein Widerrufsgrund nach ABGB nicht vorliegt, sondern die beteiligten Parteien lediglich den Versuch unternommen haben, eine im Grunde einvernehmliche Regelung aus Gründen der Steuerersparnis als einseitigen Widerruf darzustellen.

Eine Erstattung der Steuer gemäß § 33 lit. a ErbStG ist daher nicht möglich.

Soweit der Bw die Bewertung des Wohnrechtes bekämpft, ist entgegenzuhalten:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z2 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften des BewG.

Gemäß § 17 Abs. 2 BewG sind Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Der Umstand, dass jemand durch die unentgeltliche Einräumung eines Wohnrechtes bereichert wird, bedarf keiner näheren Begründung, weil der Begünstigte diesen sonst zu tragenden Wohnungsaufwand nicht zu leisten braucht und insoweit bereichert ist.

Eine in Sachwerten bestehende Leistung ist nach dem Wert zu beurteilen, den sie objektiv gesehen, für den Leistungsempfänger hat. Das bedeutet, dass der Geldbetrag errechnet werden muss, den der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich die Leistung am Verbraucherort zu beschaffen. Als Wert eines Wohnrechtes kann somit ein fiktiver Mietwert angesetzt werden, der auch unter Fremden erzielbar wäre. Dabei kann im Wege der Schätzung der Richtwert nach dem Richtwertgesetz, BGBl. Nr. 800/1993 (RichtWG), herangezogen werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 RichtWG ist der Richtwert jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 Mietrechtsgesetz. Die mietrechtliche Normwohnung ist nach § 2 Abs. 1 RichtWG eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 m² und 130 m² in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche, Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit besteht, über eine Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage gelegen ist.

Bei dem Gebäude, S in G, handelt es sich um ein ursprünglich im Jahre 1965 erbautes Haus, welches schrittweise ausgebaut wurde (Obergeschoss 1971, Dachgeschoss 1979, Treppenhaus 2001). Lt. Bewertungsakt des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr verfügt das Haus über eine mittlere bis gute Bauausführung, eine Zentralheizung und weist insgesamt einen zeitgemäßen Standard auf. Das eingeräumte Wohnrecht bezieht sich auf die im Obergeschoss gelegene Wohnung mit einer Nutzfläche von 85 m², welche über Bad und Toilette, sowie Vorraum und vier weitere Räume verfügt. Die betroffene Wohnung entspricht somit durchaus den Anforderungen nach dem RichtWG.

Dem Bw wurde das Wohnrecht an der gesamten Wohnung eingeräumt, es ist daher nicht zulässig, etwa Vergleiche mit einer Garconniere im halben Ausmaß der Wohnung oder einem Untermietverhältnis anzustellen. Der Wert des Wohnrechtes bestimmt sich überdies aus dem Blickwinkel des Berechtigten. Dies entspricht dem im Schenkungssteuerrecht geltenden Bereicherungsprinzip. Ein Abstellen auf einen Marktwert einer Mitwohngelegenheit, wie vom Bw begehrt, würde allenfalls einen Wert aus der Sicht des Schenkenden ergeben, nicht jedoch die tatsächlich beim Bw eingetretene Bereicherung.

Es sind daher zunächst die Kosten für die Beschaffung einer vergleichbaren Wohnung zu ermitteln. Dem Umstand, dass dem Bw kein ausschließliches Nutzungsrecht, sondern dieses unter Mitbenützung der Eigentümerin zukommt, wird sodann dadurch Rechnung getragen,

dass die Steuerbemessung bloß von der Hälfte der Bemessungsgrundlage vorgenommen wird. Diese Vorgangsweise entspricht der laufenden Verwaltungspraxis.

Wenn der Bw einwendet, die Wohnung sei nicht vollständig abgeschlossen von den übrigen Wohneinheiten, so ist ihm entgegenzuhalten, dass im Jahr 2001 ein außenliegendes Treppenhaus angebaut wurde (Baubewilligung der Marktgemeinde G), von dem aus jede Wohneinheit getrennt betreten werden kann.

Der für das Bundesland Oberösterreich gültige Richtwert für den maßgeblichen Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung 21. März 2003 hat 4,59 €/m² betragen (BGBl II 114/2002).

Die amtliche Bewertung des Finanzamtes mit 4,5 € erscheint demnach zutreffend. Dies ergibt für eine 85 m² große Wohnung einen fiktiven Mietwert pro Monat von 382,5 € und pro Jahr von 4.590,-- €. Davon wird die Hälfte, das sind 2.295,-- € der weiteren Berechnung zugrunde gelegt. Gemäß dem Alter des Bw zwischen 45 und 50 Jahren ist der Wert des Wohnrechtes schließlich mit dem 14-fachen der einjährigen Nutzung anzusetzen (§ 16 BewG). Dieser sich ergebende Betrag ist niedriger als der anteilige (34,21 %) 3-fache Einheitswert der Wohnung von 34.830,78 und ergibt sich somit, wie vom Finanzamt zutreffend ermittelt, ein Wert des zugewendeten Wohnrechtes in Höhe von 32.130 €.

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Schenkungssteuer beträgt daher abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z3 ErbStG 32.020,-- € und die Schenkungssteuer beträgt sohin, wie der BVE zu entnehmen ist, 6.404,-- € (20 % in der Steuerklasse V).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. Juni 2006