



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Gebetsberger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Schenkungssteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Schenkungssteuer mit 813,7 € (entspricht 11.196,76 S) festgesetzt.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit in Notariatsaktform errichtetem Übergabsvertrag vom 7. Dezember 2000 übergab ES seinem Sohn HS und seiner Schwiegertochter P CS die bislang in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft EZ X der KG Y, bestehend aus dem Grundstück AH im Ausmaß von 702

m<sup>2</sup>, gegen Einräumung des in Punkt "Zweitens" dieses Vertrages festgelegten Wohnungsrechtes sowie gegen das in Punkt "Drittens" festgelegte Veräußerungsverbot.

Der erste Halbsatz des Punkt "Zweitens" dieses Vertrages lautet: Im Rahmen der vereinbarten Gegenleistung räumen die Übernehmer hiemit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentume der Übergabsliegenschaft dem Übergeber und dessen diesem Verträge beigetretenen Ehegattin (richtig wohl, wie auch auf Seite 1 des gegenständlichen Notariatsaktes angeführt: Lebensgefährtin), ES und FB, vom heutigen Tage angefangen, auf die ganze weitere Lebensdauer des von den beiden vorgenannten Berechtigten länger lebenden Teiles, das im Nachstehenden genau bezeichnete, unentgeltliche Wohnungsrecht ein.

Im Wesentlichen räumen die Übernehmer dem Übergeber (ES), aber auch der Bw (FB), dieses Wohnungsrecht hinsichtlich der im Erdgeschoss gelegenen Wohnung im Gebäude der o.a. Liegenschaft ein. Mit diesem Wohnungsrecht wurde das Recht auf Mitbenützung des Kellers und der Garage sowie der freien Bewegung im Hausgarten des Anwesens verbunden.

Zur Verdinglichung dieses Wohnungsrechtes bewilligten die Übernehmer die grundbücherliche Sicherstellung desselben als Dienstbarkeit der Wohnung zu Gunsten der vorgenannten Berechtigten auf der Übergabsliegenschaft.

Unter Punkt "Viertens" dieses Vertrages wurde u.a. festgehalten, dass die als Einfamilienhaus bewertete Übergabsliegenschaft zum Stichtag 1. Jänner 1983 einen Einheitswert von 326.000,00 S aufweise und das Wohnungsrecht mit monatlich 4.000,00 S zu bewerten sei.

Das Finanzamt Urfahr setzte die Schenkungssteuer hiefür für die Bw mit Bescheid vom 18. Juni 2001 mit 58.410,00 S fest und führte zur Begründung aus, dass das Wohnungsrecht für schenkungssteuerliche Zwecke in Höhe des Einheitswertes angesetzt worden sei.

Gegen diesen Bescheid brachte der Vertreter der Bw mit Schriftsatz vom 16. Juli 2001 Berufung ein. Die Lebensgemeinschaft der Bw mit ES sei unmittelbar nach Abschluss des Übergabsvertrages wegen unheilbarer Zerrüttung aufgelöst worden. Da keine Aussicht auf ein Weiterbestehen dieser Lebensgemeinschaft gegeben gewesen sei, habe die Bw auf das ihr eingeräumte Wohnungsrecht rückwirkend mit Rechtswirksamkeit vom 7. Dezember 2000 verzichtet. Die vorgeschriebene Schenkungssteuer sei daher nicht mehr zur Zahlung fällig.

Der Berufung wurde die beglaubigte Kopie einer mit 9. Juli 2001 datierten Verzichts- und Löschungserklärung beigelegt. Auf Grund der Auflösung der zwischen der Bw und ES bestehenden Lebensgemeinschaft verzichte die Bw rückwirkend mit 7. Dezember 2000 auf das ihr in Punkt "Zweitens" des Übergabsvertrages vom 7. Dezember 2000 eingeräumte

Wohnungsrecht und erteile gleichzeitig ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieser Verzichts- und Löschungserklärung die Löschung dieses Wohnungsrechtes ob der Liegenschaft EZ X der KG Y einverleibt werde.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2001 begründete das Finanzamt damit, dass in der Regel eine auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarung, möge dieser von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden könne. Spätere Änderungen könnten eine entstandene Steuerschuld nur dann zum Wegfall bringen, wenn sie - wie etwa § 33 ErbStG - einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllten. Die in der Berufung angeführte unheilbare Zerrüttung der Lebensgemeinschaft stelle keinen Tatbestand nach §§ 947ff ABGB dar.

Mit Eingabe vom 18. Dezember 2001 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt. Die Berufungsabweisung werde damit begründet, dass eine auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld nachträglich nicht mehr beseitigt werden könne. Die Behörde gehe dabei aber von völlig falschen Voraussetzungen aus. Die entstandene Steuerschuld sei nämlich nicht durch eine privatrechtliche Vereinbarung der Vertragsparteien rückwirkend abgeändert worden, sondern vielmehr sei die Geschäftsgrundlage weggefallen, zumal durch die Auflösung der bestehenden Lebensgemeinschaft zwischen dem Übergeber und der Bw die Ausübung des vertraglich vereinbarten Wohnungsgebrauchsrechtes nicht mehr erfolgt sei und die Bw deshalb auf dieses Wohnungsgebrauchsrecht verzichtet habe. Es sei daher davon auszugehen, dass die gegenständliche Steuerschuld gar nicht entstanden sei, ein Umstand, den die Behörde völlig außer Acht gelassen habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Nach § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Schenkung auch, was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird. Gegenstand einer Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist, somit auch eine Dienstbarkeit wie etwa gegenständlich die Einräumung eines Wohnungsrechtes an einer Liegenschaft, da

auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt.

Mit dem der Rechtsmittelbehörde vorliegenden Übergabsvertrag übertrug ES unter "Beitritt" der Bw als seiner Lebensgefährtin die genannte Liegenschaft an die Übernehmer HS und P CS. Unter Punkt "Zweitens" des gegenständlichen Übergabsvertrages räumten die Übernehmer dem Übergeber und der Bw die Dienstbarkeit des Wohngebrauchsrechtes in dem dort näher dargelegten, eingangs erwähnten Umfang ein. Die Dienstbarkeit des Wohnrechtes wurde der Bw dabei nicht von ihrem Lebensgefährten als Übergeber, sondern von den Übernehmern eingeräumt. Die Bw wurde somit zu Lasten der Übernehmer ohne Gegenleistung in ihrem Vermögen bereichert, wodurch der Tatbestand im Sinne der zweiten Alternative des § 3 Abs.1 Z.3 ErbStG erfüllt ist.

Nach § 12 Abs.1 Z.2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Die "Ausführung der Zuwendung" bei Nutzungsrechten und sonstigen Rechten erfolgt durch Zeichen, welche unzweifelhaft zum Ausdruck bringen, dass der Schenker das Recht in das Vermögen und in die Verfügungsmacht des Beschenkten überträgt (Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Band III, Rz. 31c zu § 12).

Nach § 881 Abs.3 ABGB gilt mangels anderer Vereinbarungen das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zu Gunsten eines Dritten versprochene Leistung von diesem als mit der Übergabe des Gutes erworben.

Im vorliegenden Berufungsfall erfolgten sowohl die Übergabe und Übernahme der Liegenschaft als auch die Einräumung des Wohnrechtes "mit heutigem Tage", daher mit 7. Dezember 2000. Die gegenständliche Schenkungssteuerschuld ist demnach unbestritten mit 7. Dezember 2000 entstanden. Ab diesem Zeitpunkt konnte die Bw das Wohnrecht ausüben und auch im Klageweg durchsetzen.

Ein Verzicht der Bw auf das ihr eingeräumte Recht bis zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld wurde weder behauptet noch ist ein solcher der Aktenlage zu entnehmen. Der erst nach Vorschreibung der in Rede stehenden Schenkungssteuer erklärte nachträgliche Verzicht konnte die entstandene Steuerschuld nicht mehr zum Wegfall bringen. Eine Rückgängigmachung eines Vorgangs bzw. ein Verzicht auf ein eingeräumtes Recht setzen darüber hinaus voraus, dass dieser Vorgang tatsächlich rechtswirksam geworden ist, da es ansonsten eines solchen contrarius actus nicht bedürfte (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0124).

Allgemein gilt für Verkehrssteuern der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse, insbesondere auch durch nachträgliche Vereinbarungen, nicht mehr beseitigt werden kann. Ungeachtet ihrer zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Zulässigkeit sind rückwirkende Rechtsgeschäfte für den Bereich des Steuerrechts daher nicht anzuerkennen und haben keine Auswirkungen auf eine entstandene Steuerpflicht. Eine Beseitigung bzw. Anpassung der bereits eingetretenen Steuerfolgen ist nur dann möglich, wenn Vorschriften - wie beispielsweise § 33 ErbStG oder § 17 GrEStG - dies ausdrücklich vorsehen.

Nach § 33 lit.a ErbStG ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste. Dies gilt jedoch nur in den Fällen, in denen die Schenkung aus den in §§ 947ff ABGB genannten Gründen oder aus ausdrücklich vereinbarten Gründen widerrufen wird. Eine erst nachträglich getroffene Vereinbarung genügt nicht.

Wie in der Berufungsvorentscheidung - der nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt - zutreffend erörtert, liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 ErbStG nicht vor, da unter einem Widerruf zum einen eine einseitige Erklärung des Geschenkgebers zu verstehen ist und zum anderen eine unheilbare Zerrüttung der Lebensgemeinschaft nicht unter §§ 947ff ABGB zu subsumieren ist.

Aber auch der im Vorlageantrag geltend gemachte Wegfall der Geschäftsgrundlage, der zur Folge hätte, dass die Steuerschuld nicht entstanden wäre, ist auf Grund nachfolgender Überlegungen nicht gegeben:

Im Allgemeinen betrifft dieser nach der zivilrechtlichen Judikatur anerkannte Vertragsaufhebungsgrund des "Wegfalls der Geschäftsgrundlage" die geschäftstypischen Voraussetzungen, die jedermann mit einem bestimmten Geschäft verbindet. Ein Vertragspartner kann sich auf eine Änderung der Sachlage, deren Fortdauer eine typische Voraussetzung des Geschäftes bildet, allerdings nicht berufen, wenn die Änderung keine unvorhersehbare ist, wenn also mit der Möglichkeit einer Änderung gerechnet werden musste; wer angesichts einer solchen Möglichkeit vorbehaltlos ein Geschäft schließt, trägt das Risiko des Wegfalles der Geschäftsgrundlage. Ebenso wenig kann sich eine Partei auf den Wegfall einer typischen Voraussetzung berufen, wenn diese sich auf Tatsachen der eigenen Sphäre bezieht, da jeder Vertragspartner die Gefahr aller Umstände tragen muss, die sich in seinem Bereich ereignen. Eine Änderung darf demnach weder vorhersehbar noch abschätzbar und auch nicht nachträglich selbst verschuldet sein (Schwimann<sup>2</sup>, Kommentar zum ABGB, § 901 Rz 8 und 9).

Die Bw wies in der Berufung darauf hin, dass ihre Lebensgemeinschaft mit dem Übergeber "unmittelbar nach Abschluss des gegenständlichen Übergabsvertrages wegen unheilbarer Zerrüttung aufgelöst wurde". Unabhängig davon, dass der Bw die Dienstbarkeit des Wohnungsrechts nicht von ihrem ehemaligen Lebensgefährten, sondern von den beiden Übernehmern der Liegenschaft eingeräumt wurde, scheitert die Anwendbarkeit des die Schenkungssteuerpflicht beseitigenden Wegfalls der Geschäftsgrundlage schon daran, dass die unheilbare Zerrüttung einer Lebensgemeinschaft ein Entwicklungsprozess ist und die Änderung für die Bw zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses daher vorhersehbar gewesen ist. Darüber hinaus hat der OGH bereits mehrfach ausgesprochen, dass weder die Fortdauer der Ehe noch der Fortbestand einer Wohngemeinschaft typische Vertragsvoraussetzung sind (vgl. OGH 22.10.1999, 1 Ob 234/99i; OGH 15.12.1997, 1 Ob 2342/96k).

Die von der Bw erhobenen Einwendungen erweisen sich daher auf Grund vorgenannter Überlegungen als nicht zureichend.

Allerdings ist zu beachten, dass Punkt "Viertens b)" des Notariatsaktes zufolge das gegenständlich eingeräumte Wohnungsrecht mit monatlich 4.000,00 S bewertet wurde.

Die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes war daher mit 48.000,00 S jährlich zu bewerten. Bei einem Alter des Übergebers von 71 Jahren und der Bw von 61 Jahren war dieser Jahreswert nach den Bestimmungen des § 15 Abs.1 i.V.m. § 16 Abs.2 Z.8 i.V.m. § 16 Abs. 4 BewG zu vereinfachen. Für die Steuerbemessung ergab sich daher an sich ein Betrag von 432.000,00 S.

Zutreffend legte das Finanzamt bei Bewertung des Wohnungsrechtes für Zwecke der Schenkungssteuerbemessung die Höhe des Einheitswertes der Liegenschaft (326.000,00 S) zu Grunde, da der VwGH in einem Erkenntnis vom 28.6.1973, 398 bis 400/72 ausgesprochen hatte, dass der Wert eines Wohnrechtes in einem Familienwohnhaus höchstens mit dem Einheitswert angesetzt werden dürfe.

Obwohl dieses mit monatlich 4.000,00 bewertete Wohnrecht sowohl der Bw als auch ES eingeräumt worden war und dieses Wohnungsrecht nicht die Benützung der gesamten, sondern nur der vertraglich festgelegten, oben genannten Teile der Liegenschaft umfasste, legte das Finanzamt der Schenkungssteuerbemessung den gesamten Einheitswert zu Grunde.

Aus dem im Bewertungsakt zu EW-AZ Z aufliegenden baubehördlich genehmigten Bauplan vom 10. Mai 1968 sowie der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke ist ersichtlich, dass die Wohnungen im Erd- und Obergeschoss gleich groß sind.

Da der Bw das Wohnungsrecht nur an rund der Hälfte der Liegenschaft und ihr dieses Recht darüber hinaus gemeinsam mit dem Übergeber eingeräumt wurde, ist nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde für die Schenkungssteuerbemessung nicht der gesamte Einheitswert, sondern nur ein Viertel dieses Wertes (das sind 81.500,00 S bzw. 5.922,84 €) heranzuziehen (vgl. VwGH 2.3.1972, 929/71, wonach das erworbene Nutzungsrecht an einem Teil einer Liegenschaft mit keinem höheren Wert als dem *anteiligen* steuerlichen Wert dieser Liegenschaft anzusetzen ist).

Dieses der Bw eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht ist daher - unter Beachtung der Abrundungsbestimmung des § 28 ErbStG - mit 5.922 € zu bewerten. Von diesem Wert ist der Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG in Höhe von 110 € (bisher: 1.500,00 S) in Abzug zu bringen. Auf den sich so ergebenden Betrag ist nach den Bestimmungen des § 8 Abs.1 ErbStG ein Steuersatz von 14 % anzuwenden, sodass sich unter Beachtung des § 204 BAO, wonach der festgesetzte Abgabebetrag auf volle Cent ab- oder aufzurunden ist, eine Schenkungssteuer von 813,7 € (11.196,76 S) ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 17. Juli 2003