



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HK, Adr, vertreten durch Dr. Friedrich Fellingner, Notar, 4614 Marchtrenk, Linzer Straße 44, vom 21. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 18. Juni 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

V und M haben Ihrer Tochter AK eine Hälfte der Liegenschaft EZ XY, mit einer Gesamtfläche von 3.553 m<sup>2</sup> und dem darauf errichteten Wohnhaus Adr geschenkt.

Übergabsvertrag vom 28. Dezember 2006

*Punkt Zweitens, Bauvorhaben:*

*Frau AK beabsichtigt, zum bestehenden Wohnhaus auf Grund des bereits baubehördlich genehmigten Einreichplanes der Firma XY vom 3. März 2005 gemeinsam mit ihrem Ehegatten HK einen Zubau zu errichten. Das bestehende Wohnhaus wird bereits als Zweifamilienhaus genutzt und gemeinsam von den Übergebern und von der Übernehmerin bewohnt.*

*Punkt Neuntens, Benützungsvereinbarung:*

*a) Sämtliche Räume im Altbau werden von der Übernehmerin genützt. Ausgenommen davon ist jedoch das im norden gelegene kleine Zimmer im Obergeschoß, welches als Ruheraum*

*dient, weiters der Keller (nur der Altbau ist unterkellert) und der Aufgang zum Dachboden.*

*b) Sämtliche Räume in dem im Jahre 1985 neu errichteten Gebäudetrakt, einschließlich der daran angebauten Garage, sowie der neu zu errichtende Wintergarten oberhalb der Garage, werden von den Übergebern genützt.*

*c) In gemeinsamer Nutzung stehen das Vorhaus, das bereits erwähnte kleine Zimmer im Obergeschoss, der Keller, der Dachboden der Garten, sowie die gesamte unverbaute und verbaute Grundfläche.*

Die Benützungsregelung ist unter Punkt 7 im C-Blatt des Grundbuches gemäß § 828 Abs. 2 ABGB eingetragen.

Mit Notariatsakt vom 27. März 2008 hat AK ihrem Ehegatten HK ein Viertel der Liegenschaft EZ XY (mit einem Einheitswert von 5.559,47 €) geschenkt.

HK bestätigt ausdrücklich, dass ihm die im Lastenblatt eingetragene Benützungsregelung in allen Punkten genau bekannt ist. Er übernimmt sämtliche sich daraus ergebenden Rechte und Pflichten gegenüber seinen Schwiegereltern mit der Maßgabe, dass nun sämtliche Rechte der Benützungsregelung zu gleichen Teilen für Herrn HK und Frau AK gelten.

Die Befreiung von der Schenkungssteuer gemäß § 15 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG wird in Anspruch genommen. Die Wohnnutzfläche der von den Ehegatten K. bewohnten Wohnung (nach der Benützungsvereinbarung sämtliche Räume im Altbau) beträgt einschließlich des beabsichtigten Zubaus 140 m<sup>2</sup>.

Für diesen Rechtsvorgang hat das Finanzamt am 18. Juni 2008 vom maßgeblichen Wert des Grundstückes (=dreifacher Einheitswert) von 16.678,41 € Schenkungssteuer in Höhe von 477,12 € vorgeschrieben.

Dagegen hat HK, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, rechtzeitig Berufung erhoben, weil die Schenkung zum Zwecke der gleichteiligen Anschaffung einer Wohnstätte mit höchstens 150 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten abgeschlossen worden sei und die Befreiung von der Entrichtung der Schenkungssteuer gemäß § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG in Anspruch genommen worden sei. Das Finanzamt habe die Befreiung nicht gewährt, weil es sich bei dem geschenkten Objekt um ein Mietwohngrundstück handle. Tatsächlich würden im Hause zwei Familien wohnen. AK habe aber im Übergabsvertrag mit ihren Eltern eine Benützungsregelung getroffen, in welche der Bw eingetreten sei, sodass die Voraussetzungen gemäß § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG vorlägen.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 2008 als unbegründet abgewiesen, weil in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 1985 zum § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG ausgeführt sei, die Befreiungsbestimmung habe zur Voraussetzung, dass als Ergebnis des Rechtsgeschäftes beide Ehegatten Hälfteeigentümer der Liegen-

schaft bzw. des Mindestanteiles im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes werden. Im gegenständlichen Fall seien der Bw und seine Ehegattin nunmehr Vierteileigentümer der Liegenschaft, während die zweite Hälfte weiterhin den Eltern gehöre. Daran könne auch die Benützungsregelung nichts ändern.

Am 2. August 2008 hat der Bw den Antrag gestellt, die Abgabenbehörde II. Instanz möge über die Berufung entscheiden. Die Aufzählung in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, die Steuerbefreiung trete nur dann ein, wenn die Ehegatten eine Eigentumswohnung oder ein Einfamilienhaus erwerben, könne nicht taxativ sein. Im gegenständlichen Fall komme der Sachverhalt (Vierteileigentum mit Benützungsregelung) einer Eigentumswohnung gleich, da die Benützungsregelung gemäß § 828 Abs. 2 ABGB auch für die Rechtsnachfolger gilt.

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

In Bezug auf die streitgegenständliche Wohnstätte wird folgender, entscheidungsrelevanter Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Das Haus Adr, wurde in mehreren Schritten aus- und umgebaut. Der Altbestand aus dem Jahre 1948 ist unterkellert, quadratisch und umfasst im Erdgeschoss und im Dachgeschoss im Wesentlichen jeweils 4 Raumeinheiten. Ab dem Jahr 1985 wurde westseitig über zwei Geschosse (ohne Keller) ein Nebengebäude angebaut. In einem weiteren Bauabschnitt erfolgte ab 2005 südseitig ein weiterer Anbau, welcher im Keller eine Garage, im Erdgeschoss ein Bad und einen Wintergarten und im Obergeschoss einen zweiten Wintergarten umfasst. (Einsicht in den bezughabenden Bewertungsakt)

Vom Bw und seiner Gattin werden - im Erdgeschoss, =EG, des Altbestandes aus dem Jahr 1948 drei Räume (Wohnküche, Schlafzimmer, Kinderzimmer) und im Obergeschoss, =OG, zwei Räume (2 Kinderzimmer), sowie der gesamte südliche Anbau mit Nassräumen und zwei Wintergärten - ausschließlich genutzt. Im westseitigen Anbau befindet sich im EG die Änderungsschneiderei der Schwiegermutter und im OG die Wohnung der Schwiegereltern. Die vom Bw und seiner Ehegattin ausschließlich benutzten Räume haben ein Ausmaß von 143,87 m<sup>2</sup>. Die Schwiegereltern nutzen alleine Räume mit einer Fläche von 129,36 m<sup>2</sup>. Das gemeinsame Vorhaus ist mit rund 30 m<sup>2</sup> zu veranschlagen (EG und OG ohne Treppe). (Vorhaltbeantwortung vom 10. März 2011, Baupläne, Fotos).

Durch einen Windfang gelangt man westseitig in die Änderungsschneiderei der Schwiegermutter und ostseitig in den Wohnbereich des Hauses. Im Zentrum des Gebäudes (=Altbau) befindet sich das gemeinsam genutzte Vorhaus, welches die beiden Geschosse mit einer Treppe verbindet. Im EG betritt man direkt von diesem Vorhaus aus das Schlafzimmer, die

Wohnküche, die Nassräume und den Wintergarten. Ein weiteres Kinderzimmer ist von Schlafzimmer und Wohnküche aus zu erreichen. Im OG befindet sich im Vorhaus einerseits der (einzige) Eingang in die Wohnung der Schwiegereltern und gelangt man weiters direkt in den Ruheraum und zwei Kinderzimmer. Der Wintergarten im OG ist ausschließlich über eine Treppe vom Wintergarten EG zu erreichen.

(telefonische Auskunft der Ehegattin am 29. März 2011).

**Folgende schematische Darstellung der Lage der Wohnräume soll der Verdeutlichung dienen.**

**Erdgeschoss**

	Änderungsschneiderei Mutter	Heizraum
	Windfang	
Nassräume, Bw	Vorraum EG – Treppe	Schlafzimmer, Bw
Wintergarten EG – Treppe, Bw	Wohnküche, Bw	Kinderzimmer, Bw

**Obergeschoss**

	Wohnung Schwiegereltern	
Terrasse	Vorraum OG	Ruheraum, Mutter
Wintergarten OG, Bw	Kinderzimmer, Bw	Kinderzimmer, Bw

Gemäß § 1 Abs. 1 Zif. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Nach § 3 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird.

Im Gegenstandsfalle liegt zunächst unstrittig eine Schenkung unter Ehegatten vor.

Gemäß § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG bleiben Schenkungen zwischen Ehegatten unmittelbar zum Zwecke der gleichzeitigen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte mit höchstens

150 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten steuerfrei.

Dem Bw ist zunächst dahingehend beizupflichten, dass aus der bewertungsrechtlichen Qualifikation des Objektes als Mietwohngrundstück für die Frage, ob im vorliegenden Fall das Schenkungsobjekt unmittelbar zum Zwecke der gleichteiligen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte iSd. § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c leg. cit. erfolgte, nichts zu gewinnen ist (VwGH vom 20. August 1998, 98/16/0138).

Nach der Intention des Gesetzgebers wurde die Befreiung mit AbgÄG 1985, BGBl. 557, geschaffen, um im Hinblick auf den gesetzlichen Stand der Gütertrennung in der Ehe und darauf, dass der den Haushalt führende, unterhaltsberechtigte Ehegatte keinen Anspruch auf Erwerb eines Miet- oder Eigentumsrechtes an der gemeinsamen Ehwohnung hat, den gemeinsamen Kauf eines Grundstückes, einer Eigentumswohnung oder eines Wohnhauses von der Steuer auszunehmen, wenn die Finanzierung ausschließlich aus Mitteln nur eines Ehegatten erfolgt und dies regelmäßig einen der Schenkungssteuer unterliegenden Vorgang darstellen würde.

*Nach der in Aussicht genommenen Bestimmung soll nun für Zuwendungen eines Ehegatten an den anderen keine Schenkungssteuer anfallen, wenn beide Ehegatten gemeinsam zur Befriedigung ihres dringenden Wohnbedürfnisses eine Eigentumswohnung oder ein Einfamilienhaus erwerben oder ein Grundstück anschaffen und darauf eine Wohnmöglichkeit der vorgenannten Art errichten. Unter gleichteiliger Anschaffung ist nicht nur der gemeinsame Erwerb der Ehegatten von einem Dritten zu verstehen, sondern auch die Übertragung eines Hälfteanteiles an einer dem Ehegatten bisher allein gehörigen Wohnstätte an den anderen Ehegatten (sogenanntes "Anschreibenlassen").*

Das Finanzamt verweigert die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG mit der Begründung, dass nicht gleichteiliges Eigentum sondern bloß Vierteileigentum an der Liegenschaft verschafft wurde. Diese Argumentation ist für sich alleine noch nicht stichhaltig.

Nach Ansicht des UFS bezieht sich das Tatbestandsmerkmal „gleichzeitig“ nach dem Zweck der Bestimmung nämlich auf das Tatbestandsmerkmal „Wohnstätte“. Die Schenkung einer halben Wohnstätte im Sinne des § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG könnte somit steuerfrei sein (siehe hierzu auch Dorazil/Taucher, ErbStG § 15 Anm. 4.2.).

Als Wohnstätte sind jedenfalls ein Einfamilienhaus als auch eine Eigentumswohnung zu verstehen. Im gegenständlichen Fall war die Ehegattin des Bw Hälfteeigentümerin einer Liegenschaft, verbunden mit dem dinglichen Recht der ausschließlichen Nutzung gewisser Räume.

Gemäß dem im Jahr 2002 neu eingefügten § 828 Abs. 2 ABGB wirkt eine gerichtliche oder vertraglich vereinbarte Benützungsregelung zwischen den Teilhabern einer unbeweglichen Sache auch für deren Rechtsnachfolger, wenn sie im Grundbuch angemerkt ist. Dh. die Benützungsvereinbarung (Zuweisung gewisser Teile an einzelne Miteigentümer) hat wie auch beim Wohnungseigentum dingliche Wirkung (Außenwirkung) im Sinne einer Bindung allfälliger Rechtsnachfolger.

Dem Bw kann darin gefolgt werden, dass nach dem Zweck des Gesetzes die Aufzählung in der Regierungsvorlage aus dem Jahr 1985 (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung) nicht taxativ sein muss und daher auch im Falle einer Benützungsregelung nach § 828 ABGB die Anwendung des § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG grundsätzlich denkbar wäre. Wenn das Finanzamt die Benützungsregelung in seiner BVE für unbeachtlich erklärt, ist entgegenzuhalten, seit 1997 sind in einem anderen Zusammenhang (§ 1 Abs. 2 Zif. 3 LVO) neben Eigenheim und Eigentumswohnung gleichwertig auch Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten angeführt.

Trotzdem ist der Berufung der Erfolg zu versagen:

Der Begriff der Wohnstätte, insbesondere der Wohnnutzfläche ist in Anlehnung an die Vorschriften über die Wohnbauförderung auszulegen (Fellner, § 15 ErbStG Rz. 8b). Als Wohnstätte ist daher eine Wohnung, das ist eine zur ganzjährigen Bewohnung vorgesehene und dafür geeignete bauliche Einheit innerhalb eines Gebäudes mit höchstens 150 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche, zu verstehen.

Die als Vorzimmer, Flur oder Diele bezeichneten Räume, die der Verbindung der Wohnräume dienen, sind nicht auszuscheiden (VwGH vom 20. Juni 1990, 89/16/0208).

Die Räume, welche der strittigen Wohnung zugeordnet werden, sind rund um das gemeinsame Vorhaus über zwei Stockwerke verteilt, angeordnet. Das Vorhaus im Zentrum dient unzweifelhaft der Verbindung der vom Bw und seiner Familie genutzten Räume untereinander. Insbesondere ist es für die Nutzung der Nassräume notwendig, durch das Vorhaus zu gehen. Die beiden Kinderzimmer im OG haben nur über das Vorhaus eine Verbindung zu den übrigen Wohnräumen. Auch die Wintergärten sind ausschließlich über das Vorhaus zu erreichen.

Aus diesem Grund sind bei der Beurteilung, was im konkreten Fall als Wohnstätte im Sinne des § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG zu gelten hat, die beiden Vorräume im EG und OG zu dem Ausmaß von 143,87 m<sup>2</sup> der vom Bw und seiner Ehegattin ausschließlich genutzten Räume hinzuzurechnen, sodass von einer gesamten Wohnnutzfläche der Wohnstätte von rund

170 m<sup>2</sup> auszugehen ist. Zuzüglich der beiden Vorräume übersteigt somit die Wohnnutzfläche das gesetzlich zulässige Höchstausmaß von 150 m<sup>2</sup>.

Dem Berufungsvorbringen, die getroffene Regelung sei einer Eigentumswohnung vergleichbar, ist überdies entgegenzuhalten:

Gemäß § 2 Wohnungseigentumsgesetz (WEG) ist eine Wohnung ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes, der nach seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen.

Aus dem vergleichbaren deutschen Rechtsbereich stammt die folgende Beschreibung: Wohnung ist die Summe der Räume, welche die Führung eines Haushaltes ermöglichen, dazu gehören immer eine Küche oder Kochgelegenheit sowie Wasserver- und entsorgung und ein Bad/WC. Wohneinheiten müssen in sich abgeschlossen sein, dh. abgeschlossene Wohnungen bzw. Wohneinheiten sind baulich vollkommen von fremden Wohnungen oder Räumen abgeschlossen. Sie müssen einen eigenen abschließbaren Zugang unmittelbar vom Freien, vom Treppenhaus oder einen Vorraum haben. Das WC/Bad muss innerhalb der Wohnung liegen.

Aufgrund der im konkreten Fall getroffenen Benützungsregelung, nach der das Vorhaus wegen der im OG gelegenen Wohnung der Eltern gemeinsam genutzt wird (Punkt 9 lit. c), wird dem Bw und seiner Ehegattin jedoch tatsächlich keine baulich abgeschlossene Wohnung zugewiesen. Es gibt keinen zentralen Zugang zu der Wohnung, die Nassräume liegen nicht innerhalb der Wohnung. Eine solche Regelung ist nur zwischen nahen Angehörigen denkbar und erfüllt daher nicht die Voraussetzungen, welche für die Schaffung gleichteiligen – freien - Eigentums an einer Wohnstätte im Sinne des § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG zu erfüllen sind.

Eine Wohnstätte im Sinne des § 15 Abs. 1 Zif. 1 lit. c ErbStG ist somit im Haus nicht vorhanden und kann daher auch kein Hälfteeigentum an einer solchen Wohnung zugewendet werden.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. April 2011