



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Schmid & Dr. Kutis, Rechtsanwaltskanzlei, 1030 Wien, Landstraßer Hauptstraße 113, vom 9. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. Juni 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Schenkungssteuer wird im Betrag von € 648,81 festgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Am 23. Juli 2008 schlossen die Ehegatten ab einen Dienstbarkeitsvertrag ab. H ist Alleineigentümer der Liegenschaft. Der Eigentümer der Wohnung räumte mit diesem Vertrag seiner Ehefrau das Recht ein, die derzeit gemeinsam als Ehwohnung genutzte Wohnung unentgeltlich auf Lebenszeit zum persönlichen Bedarf zu benützen. Die fixen und variablen Kosten werden nach Punkt III des Vertrages gemeinsam getragen.

Mit Vorhalt vom 16. September 2008 wurde vom Finanzamt um Bewertung der Wohnung ersucht. Der steuerliche Vertreter beantwortete dieses Schreiben damit, dass eine Werteinschätzung so gut wie unmöglich sei. Nach dem Wunsch des Wohnungseigentümers solle seiner Ehefrau im Fall seines Ablebens lebenslanglich das Nutzungsrecht erhalten bleiben. Eine Steuerpflicht würde nicht bestehen.

Am 9. März 2009 ersuchte das Finanzamt erneut um Bekanntgabe der m<sup>2</sup> -Anzahl der Wohnung bzw. um Bewertung des Wohnrechts. In der dazu abgegebenen Stellungnahme

wurde ausgeführt, dass das der Begünstigten eingeräumte Recht aus der Gesetzeslage resultiere und der Vertrag lediglich der Verdinglichung dieses Rechts diene, ohne dass damit ein Vermögensvorteil für die Ehefrau verbunden wäre. Der wirtschaftliche Wert des Wohnrechts der 110 m<sup>2</sup> großen Wohnung sei daher mit Null anzusetzen. Das Wohnrecht sei nach einem vom Grundbuchsgericht für erforderlich gehaltenen Nachtrag bereits verbüchert worden.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaftsanteile beträgt € 20.751,66. Mit Bescheid vom 9. Juni 2009 wurde ausgehend vom Wert des Wohnrechtes (3-facher Einheitswert) von € 62,255,07 abzüglich der zustehenden Freibeträge von gesamt € 9.500, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 52.755 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 eine 4 %ige Schenkungssteuer im Betrag von € 2.110,20 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass das im Dienstbarkeitsvertrag angeführte Datum (23.7.2008) unzutreffend angeführt worden sei. Die Urkunde sei vom Grundbuchsgericht nicht akzeptiert worden, weshalb der Vertrag nach mehreren Modifikationen erst mit Nachtrag vom 29.12.2008 seine Wirksamkeit erlangt hätte. Eine Vorschreibung von Schenkungssteuer sei zu diesem Zeitpunkt unzulässig gewesen. Durch den Vertrag hätten sich weder faktisch noch rechtlich die Verhältnisse geändert, noch habe eine Vermögensverschiebung stattgefunden. Durch den gegenständlichen Rechtsvorgang sei kein wirtschaftlich bemessbares Recht abgegeben worden. Die Höhe der Schenkungssteuer sei nicht nachvollziehbar.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2009 wurde damit begründet, dass die Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand verwirkliche. Für die Entstehung der Steuerschuld komme es bei der Einräumung des Wohnrechts auf eine allfällige Einverleibung dieses Rechts im Grundbuch nicht an.

Mit Antrag vom 11. Dezember 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592 die Auffassung vertreten habe, dass bei einer Wohnrechtseinräumung unter Ehegatten eine Vermögensverschiebung durch Verdinglichung eines bereits bestehenden Zustandes und Rechtes stattgefunden hätte. Im gegenständlichen Fall sei die Voraussetzung für die Verdinglichung erst mit Nachtrag vom 29.12.2008 geschaffen worden. Schenkungssteuer wäre zu diesem Zeitpunkt nicht mehr vorzuschreiben gewesen.

Erst ein Ableben des Ehegatten der Berufungswerberin könne eine Bereicherung auslösen. Der Vorgang sei einer Schenkung auf den Todesfall gleichzusetzen. Es erscheine absolut unzulässig, eine Steuerschuld so zu bemessen, als hätte die Berufungswerberin Eigentum an der Wohnung erworben. Ebenso unzulässig wäre es, eine Steuerschuld aus der statistischen Lebenserwartung der vertragsschließenden Personen abzuleiten, da es ungeachtet dieser fraglich ist, ob ich je in den Genuss der derzeit rein virtuellen, wirtschaftlich nicht messbaren Zuwendung kommen werde.

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

Mit dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 07.03.2007, Geschäftszahl G54/06 ua. wurde das Erbschaftssteuergesetz 1955 für verfassungswidrig befunden.

§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955), BGBl. Nr. 141, wurde als verfassungswidrig aufgehoben. Laut dem angeführten, höchstgerichtlichen Erkenntnis trat die damit erfolgte Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft. Daher ist von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf Fälle, bei denen der Stichtag vor dem 1. August 2008 liegt (§ 12 Abs.1 ErbStG) - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß Art.140 Abs.7 zweiter Satz B-VG die Anlasswirkung ausgedehnt hat (das sind die beim Verwaltungsgerichtshof zu den Zahlen 2004/16/0143, 2005/16/0065, 2006/16/0081, 0082 und 2006/16/0209 anhängige Verfahren) - weiterhin anzuwenden.

Im vorliegenden Fall lauten die im entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen wie folgt:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

Nach § 3 Abs. 1 Z 1 gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gegenstand einer Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79), sohin auch Nutzungsrechte oder Dienstbarkeiten wie etwa im Gegenstandsfall die Zuwendung des Wohnrechtes/Wohnungsgebrauchsrechtes an einer Liegenschaft, da auch die Gewährung von

Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237).

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (zB VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

In der Berufung wird eingewendet, es liege deshalb keine Schenkung bzw. kein Bereicherungswille vor, da das der Ehegattin eingeräumte Recht aus der Gesetzeslage resultiere und der Vertrag lediglich der Verdinglichung des Wohnrechtes diene. Bei der "Versorgungspflicht im Rahmen des Familienrechtes" handelt es sich um die eheliche Beistandspflicht und die gesetzliche Unterhaltspflicht des Ehegatten nach den Bestimmungen des ABGB, die wie folgt geregelt sind:

Gem. § 90 Abs. 1 ABGB sind die Ehegatten einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, verpflichtet.

Nach § 94 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, hat einen Anspruch auf Unterhalt. Dieser ist bei gemeinsamem Haushalt grundsätzlich naturaliter zu leisten. Der Unterhalt umfasst Nahrung, Kleidung, Wohnung und die übrigen Bedürfnisse.

§ 97 ABGB lautet: "Ist ein Ehegatte über die Wohnung, die der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten dient, Verfügungsberechtigt, so hat dieser einen Anspruch darauf, dass der verfügungsberechtigte Ehegatte alles unterlasse und vorgehe, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verliere ...".

Dem Berufungsvorbringen ist nunmehr entgegen zu halten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung keineswegs dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichgesetzt werden kann und damit die vertragliche Einräumung einer Dienstbarkeit an der Ehewohnung sehr wohl einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand erfüllt.

Der VwGH führt dazu im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592, - dem ein gleich gelagerter Sachverhalt betreffend die zwischen Ehegatten getroffene Vereinbarung über die

Einräumung eines unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an der dem Ehegatten gehörigen Liegenschaft zugrunde lag - im Ergebnis weiter aus, dass es der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes nicht entgegen stehe, dass es sich bei der Wohnung, die Gegenstand der Einräumung der Dienstbarkeit durch den Ehegatten der Berufungswerberin war, um die eheliche Wohnung der beiden in aufrechter Ehe lebenden Vertragspartner handelte, in welcher Wohnung die Erfüllung der in § 90 ABGB geregelten Verpflichtung der Ehegatten zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, zum Ausdruck gekommen ist. Diese familienrechtliche wechselseitige Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft steht ebenso wie die in § 97 ABGB geregelten Ansprüche hinsichtlich der Ehwohnung, die der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten dient, in keinem Zusammenhang damit, auf Grund welchen Titels einer der beiden Ehepartner oder beide gemeinsam über die eheliche Wohnung verfügungsberechtigt sind. Die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehwohnung könne daher nicht einem dinglichen Wohnungsgebrauchsrecht gleichgesetzt werden, weshalb es nicht zutreffe, dass mit der gegenständlichen Vertragsurkunde (über die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes) ein bereits zustehendes Recht lediglich "bekräftigt" bzw. "verdinglicht" worden sei.

Analog dazu ist auch im Berufungsfalle davon auszugehen, dass die mit der dinglichen Rechtseinräumung bezweckte "Absicherung" des der Ehegattin/Bw zustehenden Rechtes auf die Benützung der Ehwohnung bei ihr nicht nur eine "Besicherung" dessen, sondern vielmehr eine wesentliche Erhöhung der - nunmehr auch gegenüber jedem Dritten durchsetzbaren - Rechtsposition verschafft hat.

In obigem Erkenntnis führt der VwGH des Weiteren aus, mit der vorliegenden Vereinbarung, nämlich der unentgeltlichen Einräumung des Wohnungsgebrauches durch den Ehegatten an einem ihm gehörigen Gebäude, ist die Berufungswerberin in ihrem Vermögen bereichert und das Vermögen des Ehegatten durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit entsprechend geschmälert worden. Bereits daraus folgt aber laut VwGH, dass diese Dienstbarkeitseinräumung der Schenkungssteuer unterliegt.

Entgegen dem Dafürhalten der Berufungswerberin stellt sohin bei aufrechter Ehe die **über die bloße Benützung der Ehwohnung hinausgehende**, zudem grundbücherlich besicherte, Rechtseinräumung durch den Ehegatten in Form der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes eine Schenkung bzw. freigebige Zuwendung, demgegenüber jedoch keine Leistung im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltspflicht bzw. ehelichen Versorgungspflicht dar.

Dem Einwand, der gegenständliche Vertrag habe erst durch den am 29.12.2008 erstellten Nachtrag seine Wirksamkeit erlangt wird folgendes entgegen gehalten:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen mit dem Zeitpunkt der **Ausführung** der Zuwendung. § 12 ErbStG beruht auf dem Bereicherungsprinzip, wonach die Schenkungssteuerschuld in dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt (VwGH 11.7.2000, 97/16/0222).

Eine "wirkliche Übergabe" von Nutzungsrechten und sonstigen Rechten erfolgt nicht körperlich sondern durch Zeichen, welche unzweifelhaft zum Ausdruck bringen, dass der Schenker das Recht in das Vermögen und in die Verfügungsmacht des Beschenkten überträgt (OGH 18.10.1994, 4 Ob 93/94, SZ 67/172; vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn 28 f. zu § 12 mit Judikaturverweisen).

Für die Entstehung der Steuerschuld kommt dagegen dem vertraglich vereinbarten Übergabszeitpunkt keinerlei rechtliche Bedeutung zu (vgl. VwGH 16.9.1982, 81/15/0029).

Die Zuwendung eines Wohnungsgebrauchsrechtes an einer Liegenschaft - wie im Gegenstandsfalle - ist demzufolge spätestens dann als ausgeführt zu betrachten, wenn der (die) Berechtigte die Liegenschaft in Besitz nimmt, beispielsweise die betreffende Eigentumswohnung bezieht, wodurch er die Ausübung des Nutzungsrechtes unzweifelhaft und sichtbar zum Ausdruck bringt. Auf die allfällige Einverleibung eines Rechtes im Grundbuch kommt es für die Entstehung der Steuerschuld nicht an.

Im gegenständlichen Fall ging es bei der Einräumung eines dinglichen, lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes, nicht um die Erfüllung einer vermeintlich rechtlichen Verpflichtung gegenüber einer beliebigen Person, sondern um die lebenslängliche Absicherung der Wohnsituation der Ehegattin durch den zuwendenden Ehegatten.

Das der Berufungswerberin eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht geht mit Abschluss des Dienstbarkeitsvertrages am 23. Juli 2007 vom Umfang weit über das bis zu diesem Zeitpunkt ausgeübten Recht zur Mitbenützung der ehelichen Wohnung hinaus:

Zu diesem Abtausch von gesetzlichen Ansprüchen mit dem dinglichen Recht des lebenslänglichen Wohnrechtes war der Ehegatte nicht gezwungen. Er hat diese Maßnahme aus freien Willen gesetzt. Das Vermögen des Ehegatten der Berufungswerberin wurde durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit entsprechend geschmälert. Die Ehefrau hat ein mehr an Rechten erhalten, als ihr gesetzlicher Anspruch war. Darüber hinaus wurde sie durch die Zuwendung ihres Ehemannes zukünftig insoweit entlastet, als sie sich nicht aus

eigenem Vermögen eine derart abgesicherte Wohnmöglichkeit beschaffen muss. Sie wurde daher iSd Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 bereichert.

In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, ihm also unentgeltlich etwas zuzuwenden, im Bewusstsein, dass der Bedachte auf die Leistung keinen Anspruch hat. Dieser Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter sein, es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung aus der Abwicklung des Geschäftes ergibt (*Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts und Schenkungssteuer § 3 Rz 11*). Dabei kann der Bereicherungswille aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Die Annahme eines Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen (nahen) Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, u denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (VwGH vom 9.11.2000, 99/16/0482).

Ein zumindest bedingter Bereicherungswille in dem Sinn, dass dieser für diese Absicherung die Bereicherung der Ehegattin zumindest in Kauf genommen hat, kann aus dieser Sachlage heraus nicht verneint werde.

Der Berufung kommt daher dem Grunde nach keine Berechtigung zu. Dennoch war der Berufung aus den nachstehenden Gründen teilweise stattzugeben:

Im Sinne des § 509 ABGB ist das Wohnungsgebrauchsrecht das dingliche Recht zum Gebrauch einer Wohnung, das je nach Umfang der Gestattung entweder den Grundsätzen des unbeschränkten Fruchtgenussrechtes oder jenen des auf die persönlichen Bedürfnisse abgestellten Gebrauchsrechtes zu unterstellen ist. Das Ausmaß der Dienstbarkeit und der Umfang der der Berechtigten eingeräumten Befugnisse richtet sich nach dem Inhalt des Titels, im gegenständlichen Fall daher nach dem Inhalt des Vertrages vom 23. Juli 2007.

Danach ist der Ehegattin nicht ein uneingeschränktes Nutzungsrecht eingeräumt worden, sondern lediglich das verdinglichte, lebenslängliche (Mit)benutzungsrecht, welches eingeschränkt ist durch die gleichteilige Benutzung des Ehegatten.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat dem Grunde nach zutreffend den Kapitalwert des Nutzungsrechtes mit dem dreifachen Einheitswert begrenzt, da ein Nutzungsrecht an einem Wirtschaftsgut nicht höher sein kann, als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst (*Fellner, a.a.O., § 19 Rz 84; Dorazil-Taucher, ErbStG, Manzsche Große Gesetzesausgabe, § 19 ErbStG, Tz 7.6, VwGH vom 19. September 2001, 2001/16/0100*). Es wurde übersehen, dass durch die gleichteilige Mitbenützung der Wohnung durch den Ehegatten eine

Einschränkung vorliegt; sodass bei der Ermittlung des Erwerbes von der Hälfte des dreifachen Einheitswertes auszugehen gewesen wäre.

**Neuberechnung der Steuer:**

Wohnungsgebrauchsrecht: 1/2 des EW in dreifacher Höhe (§ 19 Abs. 2 ErbStG)	€ 32.127,53
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€ 2.200,00
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG	€ 7.300,00
Erwerb abgerundet	€ 21.627
3% von € 21.627 = zu entrichtende Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG	€ 648,81

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. Mai 2013