



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Marsoner + Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Str. 43, vom 21. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Oktober 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30. September 2003 wurde zunächst festgehalten, die Verkäuferin SWB-GmbH werde auf dem Gst 1024/3 in EZ 781 GB.Ö. drei Wohnhäuser mit insgesamt 15 Wohnungen samt Autoabstellplätzen errichten. Laut Punkt III. und IV. erwirbt die Firma SG-GmbH&CoKG (kurz: SG-GmbH & Co KG) 99/1543 Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top A 3 (Nutzfläche rund 90 m²) und 6/1543 Anteile verbunden mit Wohnungseigentum am Abstellplatz AP 8, sohin gesamt 105/1543 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft um einen Kaufpreis von € 152.460. Der Kaufpreis ist je nach Baufortschritt in Teilbeträgen zu entrichten. Gemäß Punkt VIII. wird mit den Bauarbeiten im Mai 2003 begonnen; die Übergabe soll spätestens Ende April 2004 erfolgen. Voraussetzung für die Übergabe ist lt. Vertrag die vollständige Bezahlung des Kaufpreises gemäß vereinbartem Ratenplan, der allfälligen Mehrwertsteuer und Grunderwerbsteuer. In Punkt XII. wird bestimmt: "Kommen die Käufer ihren Zahlungsverpflichtungen nicht zur Gänze nach, so kann die Verkäuferin bis zur Leistung der fälligen Zahlungen den Ausbau der Wohnung der Käufer einstellen und wird von einem eventuell vereinbarten Fertigstellungstermin entbunden. Die Verkäuferin kann aber auch unter

Setzung einer Nachfrist von 30 Tagen vom Vertrag zurücktreten." Bei einem möglichen Rücktritt des Käufers erhält dieser bereits geleistete Kaufpreistraten binnen 90 Tagen zurück. Laut Punkt XVI. erklärt die Käuferin, der Frau HG (= Berufungswerberin, Bw), geb. 1938, an der vertragsgegenständlichen Wohnung samt Abstellplatz das lebenslängliche Wohnungsrecht einzuräumen, wobei diese nur die Betriebskosten zu tragen hat. Die Annahme der Rechtseinräumung erfolgt mit Vertragsunterfertigung; diese Dienstbarkeit ist zu verbüchern.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft zu EW-AZ.X, unbebautes Grundstück, wurde vom Finanzamt mit € 23.546 erhoben.

Neben der Grunderwerbsteuervorschreibung an die Käuferin hat daraufhin das Finanzamt der Bw mit Bescheid vom 21. Oktober 2003, Str.Nr.X, ausgehend von dem geschätzten, kapitalisierten Wert des Wohnungsrechtes in Höhe von € 37.800 unter Berücksichtigung des Freibetrages von € 110, soausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 37.690 gem. § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, (Stkl. V) eine 20%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 7.538 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 21. Oktober 2003).

In der dagegen am 21. November 2003 erhobenen Berufung wurde die ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, mangels abgeschlossenen Notariatsaktes liege keine rechtlich wirksame Schenkung sondern lediglich ein Schenkungsversprechen vor, das nicht schenkungssteuerpflichtig sei. Zudem entstünde die Steuerschuld gem. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG erst mit der Ausführung der Schenkung, die bislang schon deshalb nicht habe stattfinden können, da der Baubeginn lt. Vertrag im Mai 2003 und die geplante Übergabe erst im April 2004 vorgesehen sei. Die Bereicherung setze jedoch eine wirkliche Übergabe voraus; der Schenkungsvertrag allein genüge nicht für die Entstehung der Steuerschuld.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 4. Dezember 2003 wurde damit begründet, dass die Form der Zuwendung für die Steuererhebung unmaßgeblich sei. Die Bw habe aufgrund des Vertrages das Wohnrecht erhalten. Die Steuerschuld bei Schenkungen entstehe mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, das ist das Verpflichtungsgeschäft. Zudem sei die grundbücherliche Besicherung des Wohnrechtes vereinbart und in der Aufsandung dessen Einverleibung festgeschrieben worden.

Mit Antrag vom 23. Dezember 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den UFS begehrt und ergänzend vorgebracht: Schenkungssteuer sei nicht festzusetzen, da eine unentgeltliche Bereicherung bzw. die Ausführung des (bloß) im Vertrag eingeräumten Wohnrechtes tatsächlich nicht stattgefunden habe und auch in Zukunft mit Sicherheit nicht stattfinden werde. Dies aus folgenden Gründen:

1. Die Liegenschaft sei erst im Bau befindlich;
2. Schenkungsverträge ohne tatsächliche Übergabe – wie hier aufgrund der erst zu

errichtenden Wohnung – bedürften eines – hier nicht vorliegenden – Notariatsaktes.
Pkt. XVI. des Vertrages sei daher nicht rechtsverbindlich;

3. Der Kaufvertrag sei mittlerweile zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich rückabgewickelt worden. Die diesbezügliche Vereinbarung werde nachgereicht. Eine tatsächliche Wohnrechtseinräumung sei daher auch für die Zukunft auszuschließen und habe die Bw mangels zivilrechtlicher Wirksamkeit auch keinen klagbaren Rechtsanspruch dahingehend erworben.

In der nachgereichten "Vereinbarung" vom 16. Juni 2004, abgeschlossen zwischen der Käuferin SG-GmbH & Co KG und der StBau-GmbH (vormals SWB-GmbH), wird auszugsweise Folgendes festgehalten:

" I. ... Vom vereinbarten Kaufpreis € 152.460 hat die Käuferin Kaufpreisteile von zusammen € 104.435,10 bereits bezahlt. In Folge Nichtbezahlung des restlichen Kaufpreises ist die Käuferin bereits mit Ende November 2003 vom Vertrag zurückgetreten. Die Verkäuferin hat sich in der Folge um neue Käufer für das Vertragsobjekt bemüht.

Festgestellt wird, dass die Käuferin laut Punkt XVI. des vorgenannten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages Frau HG die schenkungsweise Einräumung eines Wohnrechtes versprochen hat. Hiezu stellt die "SG-GmbH&CoKG" fest, dass ihr das Kaufsobjekt mangels gänzlicher Kaufpreiszahlung nicht übergeben wurde und sie daher das Vertragsobjekt auch nicht an Frau HG zur Ausübung des Wohnungsrechtes übergeben hat. Unter Hinweis auf die Bestimmungen ... hält die (Käuferin) fest, dass demnach Frau HG kein Anspruch auf das eingeräumte Wohnrecht zusteht.

II. Der im Vertragspunkt I. beschriebene Erwerb der zusammen 105/1543 Anteile an EZ 781 ... wird hiemit gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz rückgängig gemacht. ... wird beantragt, die Steuerfestsetzung abzuändern und die Grunderwerbsteuer aufzuheben.

III. Die "StBau-GmbH" verpflichtet sich ... die .. bereits geleisteten Kaufpreiszahlungen ... binnen eines Monats ab Unterfertigung dieser Vereinbarung zurückzuzahlen.

IV. Die Vertragsteile stellen fest, dass ihnen nach Erfüllung dieser Aufhebungsvereinbarung gegenseitig aus dem Kauf und dessen Rückgängigmachung keine Ansprüche mehr zustehen. ..."

Anhand der Einsichtnahme in das Grundbuch ist noch Folgendes hervorgekommen:

Die vertragsgegenständliche Wohnung Top A 3, 99/1543-Anteile, wurde mit Kaufvertrag vom 12. Mai 2004 an die neue Käuferin T. sowie der Abstellplatz Top AP 8, 6/1543-Anteile, wurde mit Kaufvertrag vom 27. April 2004 an die neue Käuferin K. veräußert. Weder der Liegenschaftserwerb durch die Käuferin SG-GmbH & Co KG noch das Wohnrecht der Bw wurden je verbüchert.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 eine Dienstbarkeit wie etwa im Gegenstandsfall die Zuwendung eines Wohnrechtes/Wohnungsgebrauchsrechtes, da auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237 und dort zitierte Lehrmeinungen).

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

§ 12 ErbStG beruht auf dem Bereicherungsprinzip, wonach die Erbschafts- oder Schenkungssteuerschuld jeweils 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). Ausgeführt ist die Schenkung also, wenn die Vermögensverschiebung endgültig ist, wenn also der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber frei über das Zugewendete verfügen kann; denn die Schenkung setzt eine endgültige materielle Bereicherung des Beschenkten voraus. Es kommt sohin nicht darauf an, was dem Beschenkten urkundlich versprochen worden ist, sondern darauf, was der Beschenkte – sei es im Wege der körperlichen Übergabe, sei es sonst wie – tatsächlich bekommen hat (vgl. zu vor: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer Rz 23 f. zu § 12 mit weiterer Judikatur).

Die Zuwendung von Liegenschaften ist (erst) mit der Besitzübertragung nach den Bestimmungen des § 309 iZm § 312 ABGB – d. h. durch konkrete und unmittelbare Handlungen, wodurch der Wille zur Inbesitznahme sichtbar zum Ausdruck kommt -ausgeführt bzw. genügt zu deren wirklicher Übergabe die außerbücherliche Übergabe.

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. zu vor: *Dr. Fellner* aaO, Rzn 28 und 31c zu § 12 mit Judikaturverweisen). Die Zuwendung eines Wohnrechtes an einer Liegenschaft – wie im Gegenstandsfalle – ist spätestens dann als ausgeführt zu betrachten, wenn der Berechtigte die Liegenschaft in Besitz nimmt, beispielsweise im darauf befindlichen

Wohnhaus die Wohnung bezieht, und damit die Ausübung des Nutzungsrechtes unzweifelhaft und sichtbar zum Ausdruck bringt. Bei der Einräumung eines Wohnrechtes kommt es hingegen auf eine allfällige Einverleibung dieses Rechtes im Grundbuch für die Entstehung der Steuerschuld nicht an (VwGH 30.4.2003, 2003/16/0008).

Dem VwGH-Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0124, lag ein Sachverhalt zugrunde, wonach einer Privatstiftung mehrere Grundstücke geschenkt und tatsächlich übergeben wurden. Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführerin (Bf) darauf das lebenslange Wohnrecht vorbehalten; der Vertrag beinhaltete die Einverleibungsbewilligung für das Eigentumsrecht der Stiftung und das Wohnrecht. Die Bf wendete ein, sie habe der Zuwendung ihre Zustimmung nicht erteilt, es liege kein rechtsgültiges Verpflichtungsgeschäft vor, das Wohnrecht sei nicht verbüchert worden. Zudem sei das Wohnrecht im Nachhinein einvernehmlich rückgängig gemacht und seitens der Bf der Verzicht ausgesprochen worden. Der VwGH führte unter Verweis auf das Rechtsgeschäft zugunsten Dritter gem. § 881 ABGB im Ergebnis aus, das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zugunsten eines Dritten versprochene Leistung gilt mangels anderer Vereinbarung vom Dritten als **mit Übergabe** des Gutes erworben. Die belangte Behörde sei zutreffend davon ausgegangen, dass die Übergabe der Liegenschaft an die Privatstiftung lt. Vertragsurkunde bereits vor Abschluss des Schenkungsvertrages tatsächlich erfolgt war. Damit war die Ausführung der Zuwendung des Wohnrechtes ebenso im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erfolgt, womit nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG die Steuerschuld hinsichtlich dieser Zuwendung entstanden war. Die nachträglich "einvernehmliche Rückgängigmachung" und der "Verzicht" auf das der Bf eingeräumte Recht mache deutlich, dass der Vorgang zunächst tatsächlich rechtswirksam geworden und die Bf in ihrem Vermögen bereichert worden war.

Demgegenüber stellt sich aber die Sachlage im Berufungsfall aus folgenden Gründen als eine andere dar:

Anhand der vertraglich fixierten Umstände, dass das Wohnprojekt von der Verkäuferin mit Baubeginn im Mai 2003 erst errichtet und die Übergabe der Wohnungen ca. Ende April 2004 erfolgen sollte, steht zunächst fest, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und der Berufungsvorentscheidung im Oktober und Dezember 2003 lediglich eine noch in Bau befindliche Wohnung vorhanden und noch nicht übergeben war. Von einer tatsächlich durchgeführten Übergabe der Liegenschaft – wie in obigem Beschwerdefall – kann daher bis ca. Mai 2004 keine Rede sein. Selbst dann, wenn man davon ausgehen wollte, dass im Rahmen eines Kaufvertrages bei Übergabe von Liegenschaften die rein außerbücherliche Übergabe der diesbezüglichen Miteigentumsanteile genügt, steht dennoch fest, dass eine tatsächliche Inbesitznahme der Wohnung durch die Wohnungsberechtigte realiter nicht vor Fertigstellung der Wohnung erfolgen hätte können, weshalb bis zu diesem Zeitpunkt nicht von einer "Ausführung der Zuwendung" ausgegangen werden kann. Entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes genügt nämlich für die Entstehung der Schenkungssteuerschuld iSd § 12

Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht die urkundliche Zusage, ein Versprechen oder das "Verpflichtungsgeschäft", sondern muss vielmehr – nach obiger Judikatur – die Bereicherung beim Bedachten auch tatsächlich materiell eingetreten und der Bedachte in den Besitz des Geschenkes gelangt sein. Es muss die Vermögensverschiebung eine endgültige sein und der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber frei über das Zugewendete verfügen können. Dazu kommt die durch Nachreichung der "Vereinbarung" vom 16. Juni 2004 erwiesene, mittlerweile durch beide Vertragsteile des **Kaufvertrages** durchgeführte Rückabwicklung des Wohnungskaufes deshalb, weil die Käuferin infolge Nichtbezahlung des gesamten Kaufpreises vom Vertrag ganz offensichtlich zurückgetreten und der vormals bereits entrichtete Kaufpreisanteil binnen eines Monats an die Käuferin zurückbezahlt worden ist. Die urkundlich belegte Rückabwicklung des Wohnungskaufes manifestiert sich neben der in der "Vereinbarung" beantragten Abänderung der Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG insbesondere auch in der laut Grundbuch erfolgten Veräußerung von Wohnung und Abstellplatz im April und Mai 2004 an zwei neue Käuferinnen. Unter Bedachtnahme auf die vorgenannten Umstände ist daher nicht nur bisher sondern auch für die Zukunft - wie von der Bw eingewendet – "mit Sicherheit" auszuschließen, dass sie je in den Besitz der Wohnung in Ausübung des ihr urkundlich zugesagten Wohnrechtes gelangt. Damit kann aber derzeit und auch in Hinkunft von einer nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG erforderlichen Ausführung der Zuwendung in Form einer tatsächlichen Übergabe und sohin mangels je tatsächlich eintretender Bereicherung der Bw keine Rede sein und ist die Schenkungssteuerschuld – im Gegensatz zu obigem Beschwerdefall – gar nicht entstanden.

Angesichts obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. September 2004