



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. März 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, mit 18 v. H. von € 15.479,32, sohin im Betrag von € 2.786,28, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Vereinbarung vom 13. November 2007 räumt B als Miteigentümer zu 54/5886-Anteilen an der Liegenschaft in EZ1, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 35 (Nutzfläche rund 79 m²) und AE 24, seiner Lebensgefährtin R (= Berufungswerberin, Bw) laut Vertragspunkt 4. ein Wohnungsgebrauchsrecht samt grundbücherlicher Sicherstellung ein. Unter Punkt 2. wird dazu festgehalten:

"... Zum Zwecke der Absicherung des Wohnbedürfnisses von Frau R für den Fall des Ablebens von Herrn B, Verlustes der Geschäftsfähigkeit oder notwendiger anderweitiger Unterbringung in Pflegeanstalten bzw. -heimen, soll die Wohnmöglichkeit für Frau R im Objekt W 35 ... gewahrt bleiben."

Das sodann lt. Grundbuchsstand unbeschränkte Wohnrecht ist eingeschränkt durch die Mitbenützung durch den Wohnungseigentümer (Punkt 3.). Laut Vertragspunkt 7. erfolgt die

Begründung des Wohnungsgebrauchsrechtes "*unter einer aufschiebenden Bedingung im Sinne des Pkt. 2. dieses Vertrages*".

In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 wurde unter Verweis auf die aufschiebende Bedingung laut Pkt. 7. Grunderwerbsteuerbefreiung beantragt.

Der Einheitswert der Gesamtliegenschaft wurde zuletzt mit € 1.132.824,14 festgestellt; der anteilige dreifache Einheitswert der gegenständlichen Miteigentumsanteile beträgt sohin € 31.178,67.

Der unter Heranziehung des Rentenberechnungsprogrammes (siehe unter www.bmf.gv.at, Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen) im Rahmen einer Verbindungsrente auf die Bw entfallende Kapitalwert des Wohnrechtes wurde vom Finanzamt in Höhe von € 44.793 ermittelt.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 5. März 2008, StrNr, ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaftsanteile unter Berücksichtigung des Freibetrages € 110, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von € 31.068 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. V) eine 20%ige Schenkungssteuer von € 6.213,60 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde unter Zitierung der Vertragspunkte 2. und 7. eingewendet, die Schenkungssteuerfestsetzung sei unberechtigt, da eine aufschiebend bedingte Rechtseinräumung vorliege. Die aufschiebende Bedingung ("für den Fall des Ablebens" etc.) sei bis dato nicht eingetreten. Zudem sei der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage überhöht, da die – ohnehin fiktive - Wohnrechtseinräumung nicht einem Eigentumserwerb gleichgesetzt werden könne. Der Bescheid sei daher aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2008 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass die Bw das Wohnrecht bereits tatsächlich ausübe und die Rechtseinräumung grundbücherlich sicherzustellen sei. Es sei daher nicht aufschiebend bedingt, sondern bereits mit Vertragsserrichtung über den Tod des Lebensgefährten hinaus eingeräumt worden. Zwischen Lebensgefährten bestehe zudem keine Unterhaltsverpflichtung. Da der basierend auf dem Richtwert iSd § 16 BewG ermittelte Barwert des Nutzungsrechtes den Einheitswert übersteige, sei zufolge der VwGH-Judikatur, wonach das Recht an einer Sache steuerlich nicht höher als der Eigentumserwerb angesetzt werden dürfe, maximal der dreifache Einheitswert der Wohnung der Steuerbemessung zugrunde gelegt worden.

Im Vorlageantrag vom 15. April 2008 wird repliziert, wenn auch de facto ein gesetzlicher Unterhalt nur bei Ehe vorgesehen sei, so sollte dennoch bei einer Jahrzehnte bestehenden Lebensgemeinschaft analog dazu eine Unterhaltsleistung akzeptiert werden. Die Wohnsitznahme der Bw beim Lebensgefährten erfolge nicht im Bewußtsein der Ausübung eines

Wohnrechtes, sondern als normales Zusammenleben von Lebensgefährten bzw. im Rahmen der funktionierenden Lebensgemeinschaft. Sollte diese aufgelöst werden, stünde der Bw das Wohnrecht erst bei Ableben, Heimunterbringung etc. des Lebensgefährten zu. Sollte die Bw vorversterben, wäre das für später vorgesehene Wohnrecht obsolet. Aufgrund der aufschiebenden Bedingung bestehe nur eine 50%ige Wahrscheinlichkeit, dass die Vereinbarung effekuiert werde; es handle sich sohin um eine rein *theoretische* Absicherungsmaßnahme. Die Steuerpflicht könne nicht durch die grundbücherliche Besicherung formal ausgelöst werden, sondern wohl nur, wenn der Inhalt auch de iure und de facto zum Tragen komme. Der Bescheid sei daher aufzuheben; in eventu sei der Bemessung aufgrund der Mitbenützung durch den Lebensgefährten lediglich der hälftige dreifache Einheitswert zugrunde zu legen.

Der UFS hat Folgendes erhoben:

1. durch Einsichtnahme in das Grundbuch:

Das Wohnungsrecht für die Bw wurde am 18. Dezember 2007 in das Grundbuch eingetragen.

2. durch aktuellen Auszug aus dem Zentralen Melderegister:

Die Bw ist seit 4. August 1993 mit Hauptwohnsitz an der Adresse der Wohnung des Lebensgefährten gemeldet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG idGF. (= für alle Erwerbe bis 31. Juli 2008) 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 Gegenstandsfalle die Zuwendung eines Wohnrechtes, 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).

In § 521 ABGB ist das "Wohnungsrecht" als das dingliche Recht zum Gebrauch einer Wohnung bestimmt, das je nach dem Umfang der Gestattung entweder den Grundsätzen des (unbeschränkten) Fruchtgenussrechtes (§ 521 Satz 3) oder jenen des auf die persönlichen Bedürfnisse abgestellten Gebrauchsrechtes zu unterstellen ist (*Koziol-Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts¹⁰, Band II, S. 164 - 169).

Nach dem Inhalt der Vereinbarung vom 13. November 2007 wurde der Bw die Dienstbarkeit des "Wohnrechtes" im Sinne eines höchstpersönlichen, lebenslangen Nutzungsrechtes (Gebrauchsrechtes) an der im Eigentum des Lebensgefährten stehenden Wohnung unentgeltlich eingeräumt.

Entgegen dem Dafürhalten der Bw, die Rechtseinräumung stehe unter der aufschiebenden Bedingung iSd Vertragspunktes 2. und werde sohin "de facto" erst bei Ableben etc. des Lebensgefährten ausgeübt, sodass es sich nur um eine theoretische Absicherungsmaßnahme handle, sprechen aber gerade die vorliegenden Fakten eindeutig für eine bereits ausgeführte und damit steuerpflichtige Zuwendung des Wohnrechtes. Die Bw hat seit 1993 ihren Hauptwohnsitz in der Wohnung des Lebensgefährten genommen; das eingeräumte Wohnrecht wurde umgehend nach Abschluss der Vereinbarung für die Bw im Dezember 2007 im Grundbuch sichergestellt. Abgesehen davon, dass sohin die Bw das Wohnrecht tatsächlich bereits seit langer Zeit ausübt – was für sich betrachtet als "normales Zusammenleben" im Rahmen einer Lebensgemeinschaft als einer Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft noch keine steuerlichen Auswirkungen zeitigen würde – wurde aber diese Berechtigung für die Bw durch Abschluss der Vereinbarung mit der darin vorgesehenen grundbücherlichen Besicherung und damit Verdinglichung, welche bereits auch durchgeführt wurde, rechtlich auf eine andere Basis gestellt. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0436, zu dem in diesem Zusammenhalt ähnlich gelagerten Einwand, die Lebensgefährten hätten schon lange zusammen gewohnt, sodass es sich beim Vertrag lediglich um die schriftliche Festlegung eines Ist-Zustandes bzw. dessen Besicherung, jedenfalls aber nicht um eine Änderung der Rechtsposition und somit um keine Bereicherung handle, ausgeführt, dass das bisherige Bewohnen durch den Lebensgefährten Ausfluss der Lebensgemeinschaft gewesen sei, und weiter:

"Demgegenüber wurde dem Beschwerdeführer in der Vertragsurkunde ... ausdrücklich die persönliche Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauches bestellt, wobei vereinbart wurde, dass die Dienstbarkeit im Grundbuch zu "verdinglichen" sei. Dabei wurde dem Beschwerdeführer zweifellos gegenüber der vormaligen Nutzungsberechtigung auf Grund der Lebensgemeinschaft eine andere Rechtsposition eingeräumt."

Die Änderung der Rechtsposition ist laut VwGH darin zu erblicken, dass der Berechtigte, anstelle eines vormals bloß mündlich eingeräumten Nutzungsrechtes ohne dingliche Wirkung, nunmehr vertraglich einen Titel zur Erlangung der Dienstbarkeit mit Wirkung gegenüber Dritten innehat. Im Übrigen genüge dabei der durch den Vertrag geschaffene Titel im Hinblick auf die Beurteilung der eingetretenen Bereicherung, wohingegen dem Umstand, ob die Dienstbarkeit im Grundbuch tatsächlich sichergestellt wird, keinerlei Bedeutung zukommt.

Im Gegenstandsfalle ist aus dem Vertragsinhalt wie auch dem Berufungsvorbringen eindeutig erkenntlich, dass es beiden Vertragsparteien gerade willentlich und unbedingt daran gelegen war, das Wohnbedürfnis der Bw für die Zukunft abzusichern und zu wahren, ihr sohin offenbar eine gegenüber dem vormaligen Zustand "erhöhte", nämlich grundbücherlich und damit nach außen hin besicherte Rechtsposition zu verschaffen.

Aufgrund des eingeräumten, unentgeltlichen und bereits verdinglichten Wohnrechtes, wobei nach Obigem allein der durch die Vereinbarung hiefür geschaffene Titel genügen würde, wird sohin die Bw infolge der ihr verschafften geänderten Rechtsposition in ihrem Vermögen bereits jetzt – und nicht vermeintlich erst bei Ableben etc. des Lebensgefährten - bereichert, während das Vermögen des Lebensgefährten als Wohnungseigentümer durch die Belastung der Liegenschaft mit einer grundbücherlich sichergestellten Dienstbarkeit entsprechend geschmälert wird. Demzufolge kann aber von einer aufschiebenden Bedingung keine Rede sein und unterliegt die eingeräumte Dienstbarkeit aufgrund der Vereinbarung der Schenkungssteuer.

Der VwGH hat weiters zB im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592, hinsichtlich der Einräumung eines Wohnrechtes zwischen Ehegatten klargestellt, dass die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung keineswegs dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichgesetzt werden kann, sodass die vertragliche Einräumung einer Dienstbarkeit an der Ehewohnung sehr wohl einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand erfüllt; diese Rechtslage gilt offensichtlich trotz der während aufrechter Ehe bestehenden gesetzlichen Obsorge- und Unterhaltsverpflichtungen. Demgegenüber besteht bei Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft keine gesetzliche Verpflichtung zur gegenseitigen Leistung von Pflege oder Unterhalt (vgl. VwGH 15.10.1987, 86/16/0237; VwGH 17.9.1992, 91/16/0086). Unter Bedachtnahme darauf muss daher das Vorbringen der Bw, dass bei einer seit Jahrzehnten bestehenden Lebensgemeinschaft analog zu einer Ehe vorgegangen und "*eine Unterhaltsleistung akzeptiert*" werden sollte, von vorne herein völlig ins Leere gehen.

Das Berufungsbegehren ist daher insgesamt dem Grunde nach abzuweisen.

Was nunmehr die strittige Höhe der Bemessungsgrundlage anlangt, so kommt dem Berufungsbegehren allerdings Berechtigung zu.

Aufgrund des dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht immanenten Bereicherungsprinzips darf nach der ständigen VwGH-Judikatur (siehe VwGH 27.5.1999, 96/16/0038; VwGH 17.5.2001, 98/16/0311; VwGH 19.9.2001, 2001/16/0100) ein Nutzungsrecht nicht höher als mit dem steuerlichen Wert (= Einheitswert) *des Wirtschaftsgutes selbst, an dem das Nutzungsrecht eingeräumt wird*, bewertet werden. Sofern also – wie im Gegenstandsfalle -

ein nach objektiven Maßstäben gemäß den §§ 16 und 17 BewG ermittelter Wert des Nutzungsrechtes den Einheitswert der Liegenschaft übersteigt, ist als Wertansatz höchstens der Einheitswert als Obergrenze heranzuziehen. Dem Umstand, dass der Bw kein ausschließliches Nutzungsrecht, sondern dieses unter Mitbenützung des Eigentümers zukommt, ist in diesem Fall - entgegen dem bisherigen Bemessungsansatz des Finanzamtes - eben dahin Rechnung zu tragen, dass die Steuerbemessung bloß vom **hälftigen** anteiligen und dreifachen Einheitswert der Wohnung, das sind **€ 15.589,32**, vorzunehmen ist. Ausgehend vom hälftigen dreifachen Einheitswert bemißt sich die Schenkungssteuer unter Berücksichtigung des Freibetrages € 110 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. V) mit 18 % von € 15.479,32, das sind **€ 2.786,28**.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. August 2008