



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RL, AM, vertreten durch Haslinger Nagele und Partner, Rechtsanwaltskanzlei, 4020 Linz, Roseggerstraße 58, vom 7. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, vom 5. Jänner 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Frau PL, nunmehr verehelichte F, hat als Eigentümerin von 95/3177-stel Anteilen an der Liegenschaft EZ 3394, GB K, verbunden mit Wohnungseigentum an W 22 („Eigentumswohnung“), AL, mit Vereinbarung vom 23. August 2005 ihren Eltern MPL und RL unter Punkt II das folgende Wohnungsrecht eingeräumt:

Die Vertragsteile halten fest, dass Frau PL die gegenständliche Eigentumswohnung mit Mitteln angeschafft hat, die ihr im Wege von Sparbuchschenkungen am 31. Dezember 2002 sowie am 29. August 2003 zur Verfügung gestellt worden sind.

In Einschränkung des seinerzeitigen Schenkungsvertrages räumt nunmehr Frau PL hiermit ihren Eltern in der Eigentumswohnung das jeweils höchstpersönliche, lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht ein.

Mit Schriftsatz vom 16. September 2005 vertreten die Vertragsteile hinsichtlich dieses Rechtsgvorganges die Ansicht, dass im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsge-

richtshofes der Vertrag nicht der Schenkungssteuer zu unterziehen sei, da eine seinerzeit erfolgte Schenkung durch Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes eingeschränkt worden sei (VwGH vom 26. Februar 1981, 15/0739/80)

Außerdem führen die Vertragsteile im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung aus, das Wohnrecht sei den Eltern oder einem überlebenden Elternteil nur für den Fall eingeräumt worden, dass die Aufrechterhaltung eines eigenen Haushaltes zu beschwerlich sei und nur hinsichtlich eines Raumes im Ausmaß von etwa 15 m². Die Einräumung des Wohnrechtes stelle sich daher als aus den gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen von Kindern gegenüber ihren Eltern resultierende, aufschiebend bedingte Rechtseinräumung dar. Es sei ungewiss, ob die betreffende Bedingung der Aufgabe des Haushalts überhaupt jemals eintrete.

Entgegen dieser Rechtsauffassung hat das Finanzamt den begünstigten Eltern für die unentgeltliche Einräumung des Wohnungsrechtes jeweils Schenkungssteuer vorgeschrieben. Die Schenkungssteuer für RL, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, wurde mit Bescheid vom 5. Jänner 2006 vom kapitalisierten Wert des Wohnungsrechtes in Höhe von 2.397,60 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw am 7. Februar 2006 Berufung erhoben, weil nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien lediglich ein aufschiebend bedingtes, räumlich eingeschränktes Recht eingeräumt worden sei. Dies sei nicht in den Vertrag aufgenommen worden, weil ein bedingtes und beschränktes Recht im Grundbuch nicht eingetragen werden könne. Die Parteien hätten jedoch die Bedingungen und Beschränkungen gesondert in einem (beigelegten) Aktenvermerk festgehalten, welcher wie folgt lautet:

Zusatz zur Vereinbarung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes sowie Einräumung eines Wohnungsrechtes vom 23. August 2005.

Das Wohnungsrecht gemäß der Vereinbarung steht MPL und RL bzw. dem Überlebenden der beiden dann zu, wenn sie oder der Überlebende nicht in der Lage sein sollte(n), einen eigenen Haushalt, derzeit ist dies der Haushalt in AM, länger selbst aufrecht zu erhalten.

Das Wohnrecht bezieht sich in einem solchen Fall nicht auf die gesamte Wohnung von Frau PL, sondern auf einen Raum sowie die Mitbenützung der allgemeinen Einrichtungen.

Dass nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien das Wohnrecht lediglich in der beschriebenen Art und Weise eingeräumt worden sei, ergebe sich aus der Tatsache, dass die Bw derzeit gemeinsam mit ihrem Gatten das ihm gehörige Haus in AM bewohne.

Demgegenüber diene die Wohnung in AL als Ehwohnung der Tochter. Nicht zuletzt liege keine Bereicherung vor, weil die Einräumung des Wohnrechtes ohne Schenkungsabsicht in Erfüllung der Unterhaltspflicht bzw. aus moralischen Gründen zugesagt worden sei.

Diese Berufung hat das Finanzamt mit Bescheid vom 23. März 2006 dem Grunde nach als unbegründet abgewiesen, weil die Einräumung eines Wohnrechtes nicht dazu geeignet sei, die seinerzeitigen Sparbuchschenkungen rückgängig zu machen. Der undatierte Zusatz zur Vereinbarung sei wohl eine nachträgliche Vereinbarung, da bei der Errichtung der Urkunde vom 23. August 2005 ein Rechtsanwalt mitgewirkt habe und daher davon auszugehen sei, dass der Vertragsinhalt den Willen der Parteien dokumentiere. Für die Beurteilung der Zuwendung sei es unbeachtlich, ob die Wohnrechtsberechtigten noch über eine andere Wohnung verfügen und ob das Wohnrecht im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld tatsächlich ausgeübt werde. Eine Unterhaltspflicht bestehe nur insoweit, als der Berechtigte nicht imstande sei, sich selbst zu erhalten.

Allerdings wurde der Schenkungssteuerbescheid der Höhe nach abgeändert, weil ein Nutzungsrecht an einer Liegenschaft nicht höher als mit dem steuerlichen Wert der Liegenschaft selbst (= dreifacher Einheitswert) bewertet werden darf. Die Schenkungssteuer wurde daher neu in Höhe von 1.435,86 € festgesetzt.

Aufgrund dieser, dem Grunde nach, abweislichen Berufungsvorentscheidung hat die Bw einen Vorlageantrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Zur Begründung führt die Bw im Wesentlichen wie in der Berufung aus, es sei lediglich ein bedingtes, räumlich eingeschränktes Recht eingeräumt worden. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes seien die Einschränkungen nicht erst nachträglich vereinbart worden. Im Hinblick auf die eigene Liegenschaft des Gatten der Bw und die weitere Benutzung der Wohnung durch die Tochter ergäbe die Wohnrechtseinräumung nur zusammen mit der Nebenvereinbarung einen Sinn. Die Regelung sei in einer Nebenvereinbarung getroffen worden, weil im Grundbuch einzuverleibende Rechte nicht bedingt eingeräumt werden könnten. Die Vereinbarung sei zunächst nicht vorgelegt worden, weil sie als nicht entscheidungsrelevant beurteilt worden sei, da nur von einer Einschränkung der ehemals erfolgten Sparbuchschenkungen ausgegangen worden sei (und werde).

Über Ergänzungsvorhalt durch den UFS hat die Bw noch einmal dahingehend Stellung genommen, dass das eingeräumte Wohnrecht nicht ausgeübt werde. Die tatsächlichen Lebensverhältnisse stellten sich so dar, dass die Bw stets an der Adresse AM, wohnhaft gewesen sei. Dies ergäbe schon eine normale Abfrage des Telefonbuchs „Herold“. Die Gesamtfläche der gegenständlichen Wohnung betrage nur 86,02 m² und werde von Frau PF, ihrem Ehegatten MEF sowie deren gemeinsamer Tochter AF bewohnt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) unterliegen der Schenkungssteuer unter anderem Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechtes - wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - (Zif. 1) und andere freigebige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Zif. 2).

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

Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den **Besitz** des Geschenkes kommt (VwGH zuletzt am 25. März 2004, 2001/16/0241).

Ausgeführt ist die Schenkung also, wenn die Vermögensverschiebung endgültig ist, wenn 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 für die Entstehung der Steuerschuld weder darauf an, was dem Beschenkten urkundlich versprochen worden ist, noch auf eine allfällige Einverleibung des Wohnrechtes im Grundbuch, sondern ausschließlich darauf, was der Beschenkte tatsächlich bekommen hat.

Bei körperlichen Sachen entsteht die Bereicherung mit der wirklichen Übergabe, also mit der Erlangung des tatsächlichen Besitzes.

Es gibt jedoch auch den Besitz an unkörperlichen Sachen. Das ist der Besitz an Rechten, die eine dauernde Ausübung gestatten und die mit dem Gebrauch einer körperlichen Sache verbunden sind, wie beispielsweise das gegenständliche Wohnrecht.

Rechtsbesitz ist gemäß § 312 ABGB die Ausübung eines besitzfähigen Rechtes mit dem Willen, es als das eigene zu haben. Der Besitz von Rechten, die ein Dulden des Verpflichteten zum Inhalt haben, kommt dadurch zustande, dass der Berechtigte in der erkennbaren Absicht, ein Recht auszuüben, ein entsprechendes Verhalten setzt und der Verpflichtete sich nicht dagegen wehrt.

Nach allgemeiner Auffassung kann davon ausgegangen werden, dass zur Ausübung eines Wohnrechtes die Liegenschaft übergeben werden muss. Die Zuwendung eines Wohnrechtes kann daher erst in dem Zeitpunkt als ausgeführt gelten, in dem die Bw beispielsweise die Wohnung bezieht und damit eindeutig die Ausübung des Nutzungsrechtes nach außen ersichtlich macht.

Diesbezüglich wendet die Bw ein, eine Übergabe der Wohnung habe nie stattgefunden und habe sie das ihr zugewendete Wohnrecht daher auch nie ausgeübt. Diese Angaben haben im Zuge des Berufungsverfahrens ihre Bestätigung gefunden. Auch das Finanzamt hat gegen diese Sachverhaltsdarstellung keine Bedenken erhoben, sodass von einer erforderlichen Ausführung der Zuwendung in Form einer tatsächlichen Übergabe keine Rede sein kann und sohin mangels eingetretener Bereicherung der Bw die Schenkungssteuerschuld gar nicht entstanden ist.

Es erübrigt sich daher darauf einzugehen, ob die Zusatzvereinbarung erst nachträglich abgefasst wurde bzw. wie glaubhaft deren Inhalt in Hinblick auf die Größe der Wohnung ist. Auch das weitere Berufungsvorbringen einer sittlichen Pflicht zur Einräumung dieses Wohnrechtes ist nicht mehr entscheidungsrelevant.

Linz, am 9. Oktober 2007