



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Otto Müller, Dr. Werner Loibl und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Margit Bw, unter Beitritt des JF, zur Berufung gemäß § 257 Abs. 1 BAO, alle vertreten durch Dr.F, vom 25. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 28. August 2003 betreffend Schenkungssteuer nach der am 29. Juni 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 14.7.2003 übertrugen die Ehegatten F an ihren Sohn H eine Liegenschaft gegen Einräumung bestimmter Ausgedingsleistungen (Wohnrecht, Versorgungsleistungen) und gegen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten der Berufungswerberin. Diese war im berufungsgegenständlichen Zeitpunkt die Lebensgefährtin des Sohnes der Übergeber.

Der diesbezügliche Vertragspunkt Zweitens C) lautet wörtlich:

"Die Übergeber bedingen sich vom Übernehmer die Einräumung des lebenslänglichen, unentgeltlichen und höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrechtes im Sinne des § 521 erster Satz ABGB für Frau MH in der von ihr bereits gemeinsam mit dem Übernehmer bewohnten Wohnung im ersten Stock des Übergabsanwesens hiemit aus, welches Wohnrecht der Übernehmer Frau MH somit einräumt und zur Besicherung und Verdinglichung desselben der Frau MH am Übergabsobjekt die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes im Sinne

dieses Vertragsabsatzes bestellt, welche Rechtseinräumung und Dienstbarkeitsbestellung von Frau MH vertragmäßig und rechtsverbindlich angenommen wird".

Das Finanzamt wertete die Einräumung dieses Rechtes als schenkungssteuerpflichtig im Verhältnis der Übergeber zur Berufungswerberin und setzte mit getrennten Bescheiden je vom 28. August 2003 die Schenkungssteuer vom – wie sich aus der Begründung in den Bescheiden ergibt – anteiligen – Einheitswert mit jeweils 3.443,40 € fest.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Mit Aufhebungsvertrag vom 28. August 2003 seien sämtliche Vertragsparteien übereingekommen, diese weitere Gegenleistung für die Liegenschaftsübergabe ausdrücklich nicht zu gewähren, nicht einzuräumen und auch nicht anzunehmen und nicht grundbücherlich durchzuführen. Der diesbezügliche Vertragspunkt sei von den Vertragsparteien einvernehmlich und rückwirkend auf den Unterfertigungsstichtag vollinhaltlich aufgehoben und für null und nichtig erklärt worden.

Durch die rückwirkende Aufhebung der Drittbegünstigung und die tatsächliche Nichtgewährung des Rechtes sei keine Steuerschuld entstanden und die bereits erfolgte Steuervorschreibung sei unzulässig geworden.

Vertragspunkt "Erstens" des Aufhebungsvertrages vom 28. August 2003 lautet:

"Sämtliche Vertragsparteien des Übergabsvertrages vom 14. Juli 2003 kommen nunmehr einvernehmlich dahingehend überein, diesen Teil der Gegenleistung für die Übergabe der Vertragsliegenschaft, nämlich die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten Frau MH , nicht zu verlangen bzw. nicht einzuräumen und nicht zu gewähren und den diesbezüglichen Punkt "Zweitens" C) des Übergabsvertrages vom 14. Juli 2003 vollinhaltlich rückwirkend auf den Unterfertigungsstichtag 14. Juli 2003 aufzuheben und für null und nichtig zu erklären, sodass Frau MH kein diesbezüglicher Rechtsanspruch jemals erwachsen ist und auch hinkünftig nicht erwachsen wird".

Die Steuerschuld entstehe bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Darunter sei der Zeitpunkt zu verstehen, in dem die Bereicherung des Beschenkten tatsächlich eintrete und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes komme.

Im gegenständlichen Fall sei die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes (§ 521, 2. Satz ABGB) vereinbart worden. Gedanke dieser Zuwendung sei die dingliche Absicherung der Begünstigten gewesen, also mit entsprechender grundbücherlicher Eintragung des Rechtes. Dieser Rechtsanspruch sei durch den Aufhebungsvertrag rückwirkend steuervernichtend dergestalt beseitigt worden, dass ein solcher Anspruch niemals entstanden sei und auch nicht entstehen werde. Es sei nie zu einer Ausführung der Zuwendung gekommen und die Ausführung sei auch für die Zukunft ausgeschlossen.

Vertragswille der Beteiligten sei die Einräumung eines Wohnrechtes mit dinglicher Wirkung gewesen. Dieser Vertragswille sei steuervernichtend beseitigt worden.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 31. Oktober 2003 als unbegründet ab.

Im Antrag gemäß § 276 BAO vom 27. November 2003 wird vorerst auf das Berufungsvorbringen verwiesen und sinngemäß ergänzt (Punkt 1.- nicht berufungsgegenständlich - betrifft die Widersprüchlichkeit des Ergebnisses der Abgabefestsetzung in Bezug auf die Herabsetzung der Gegenleistung gem. § 17 GrEStG im Hinblick auf den Aufhebungsvertrag, mit welchem die Grunderwerbsteuervorschreibung geändert wurde, die Schenkungssteuervorschreibung laut Bescheid wurde jedoch nicht beseitigt):

Eine Schenkung in Form eines Vertrages zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG) liege mangels der gesetzlich geforderten Voraussetzungen nicht vor. So sei im Fall einer Schenkung ohne wirkliche Übergabe eine Schenkung ausdrücklich als solche zu bezeichnen und annahmebedürftig. Diese Voraussetzung sei nicht gegeben.

Auch der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG sei nicht erfüllt: Im Übergabsvertrag sei klargestellt, welches Recht (Wohnungsgebrauchsrecht i.S.d. § 521 ABGB) beabsichtigt war. Das Wohnungsgebrauchsrecht sei eine bürgerliche Dienstbarkeit und kein außerbürgerliches Wohnrecht und auch kein anderer Titel zum Benützen einer Wohnung. Die Auffassung des Finanzamtes, wonach eine Schenkung bereits dann ausgeführt sei, wenn das Recht vertraglich eingeräumt werde und in der Folge gleichsam endgültig sei, und in der Folge nicht mehr beseitigt werden könne, sei unrichtig.

Die Rechtsordnung ermögliche im Rahmen der Privatautonomie die Änderung von Verträgen in jede Richtung, insbesondere auch, Verträge einvernehmlich aufzuheben.

Die in der Berufungsvorentscheidung angeführten VwGH-Erkenntnisse (2003/16/0008 und 2002/16/0124) seien mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar, daher können aus diesen Erkenntnissen keine Schlussfolgerungen gezogen werden.

Dem Berufungsverfahren sind die übrigen Vertragsbeteiligten mit Eingabe vom 23. November 2003 gemäß § 257 Abs. 1 BAO beigetreten. Die Beitrittserklärungen des JuEF sind zulässig, zumal sie gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG auch Steuerschuldner sind. Über die unzulässige Beitrittserklärung des HF wurde bereits rechtskräftig abweislich entschieden (RV/0397-L/06).

In der am 29. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden umfangreiche Ausführungen zur Einräumung eines Wohnrechtes an eine Lebensgefährtin und die sich unter Umständen daraus zivilrechtlich ergebenden Probleme gemacht und ergänzend

ausgeführt, dass die Vertragsparteien unmittelbar nach Abschluss des Übergabvertrages die Aufhebung dieses Vertrages ins Auge gefasst hätten.

Die Berufungswerberin habe zur Wahrung des "Familienfriedens" freiwillig auf ihr Recht verzichtet. Die Vertragsaufhebung sei zeitnah erfolgt; die Unterschriftsleistung zum Vertrag habe sich lediglich urlaubsbedingt kurzfristig verzögert.

Außerdem werde Verfassungswidrigkeit geltendgemacht, weil im parallel geführten Grunderwerbsteuerverfahren die Aufhebung des Schenkungsvertrages als ein die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mindernder Umstand im Sinne des § 17 GrEStG berücksichtigt wurde und im gegenständlichen Verfahren seitens der Finanzverwaltung das Weiterbestehen der Schenkungssteuerpflicht behauptet werde. Im Übrigen werde beantragt, eine allfällige Schenkungssteuer nach dem tatsächlichen Wert der Zuwendung zu berechnen, und zwar dahingehend, dass der Wert nach der Dauer des Bestehens des Rechtes vom Vertragsabschluss bis zur Vertragsaufhebung angesetzt werde, das seien fünf Wochen. Der Wert für diese Dauer betrage 254 €, danach sei die Steuer zu berechnen.

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

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Nach Z 2 dieser Gesetzesstelle gilt auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden als Schenkung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gegenstand einer Schenkung bzw. einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist. Auch der Gebrauch von Vermögen ist ein Vorteil, durch den der Bedachte in seinem Vermögen bereichert wird. So ist jedenfalls auch die Zuwendung eines Gebrauchsrechtes an einer Liegenschaft oder die unentgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit als Gegenstand einer Schenkung bzw. freigebigen Zuwendung zu werten (VwGH v. 20.12.2001, 2001/16/0592).

In subjektiver Hinsicht ist für die Annahme einer freigebigen Zuwendung erforderlich, dass der Zuwendende den Willen hat, den Bedachten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden, wobei für das Vorliegen des Bereicherungswillens die Verkehrsauffassung maßgeblich ist. Der Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit ist dann gegeben, wenn der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein, noch dafür eine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten. (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 3 ErbStG, Ergänzungslieferung F, 12/11 F). Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen

werden (VwGH 28. 9. 2000, 2000/16/0327).

Im gegenständlichen Fall bestand für die Übergeber weder eine wie immer geartete rechtliche Verpflichtung, der Berufungswerberin, die die Lebensgefährtin des Übernehmers war, ein Wohnrecht einzuräumen, noch haben die Zuwendenden eine Gegenleistung erhalten. Somit ist auch vom Vorliegen des Bereicherungswillens auszugehen ist.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 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.

Die Zuwendung von Liegenschaften ist mit der Besitzübertragung nach den Bestimmungen des § 309 iZm § 312 ABGB, das heißt, durch konkrete und unmittelbare Handlungen, wodurch der Wille zur Inbesitznahme sichtbar zum Ausdruck kommt, ausgeführt. 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). Die Zuwendung eines Wohnrechtes ist spätestens dann als ausgeführt zu betrachten, wenn der Berechtigte die Wohnung bezogen hat und unter dem Titel des Wohnrechtes nach § 521 ABGB bewohnt und damit die Ausübung seines Rechtes unzweifelhaft und sichtbar zum Ausdruck bringt. Die Vertragsbeteiligten haben dadurch, dass die Berufungswerberin die bereits bisher (aus welchem Titel immer) bewohnte Wohnung nunmehr aus dem Titel des Wohnungsgebrauchsrechtes benützt, ihre Willenseinigung zum Ausdruck gebracht. Daher ist im vorliegenden Fall die Steuerschuld mit dem Abschluss des Vertrages entstanden. Die Verbücherung des Rechtes ist ohne Belang. Außerdem wäre eine einvernehmliche, wenn auch mit Rückwirkung vereinbarte Vertragsaufhebung nicht erforderlich, wenn das Rechtsgeschäft selbst nicht wirksam zustandegekommen wäre.

Es entspricht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei den Verkehrsteuern die einmal entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigt werden kann, sofern nicht ein so genannter steuervernichtender Tatbestand eintritt oder das Gesetz selbst die Beseitigung der Steuerschuld ermöglicht (vgl. § 17 GrEStG, § 33 ErbStG). Die Beseitigung ist also nur unter den gesetzlichen Voraussetzungen möglich. Insbesondere beseitigen eine Vertragsaufhebung oder die Nichtausführung des Vertrages die entstandene Steuerschuld nicht mehr (VwGH 30.4.2003, 2003/16/0008). Für die Annahme einer Gesetzeslücke besteht kein Raum betreffend die steueraufhebende Wirkung einer nachträglichen einvernehmlichen Aufhebung des Rechtsgeschäftes. Eine analoge Anwendung der Bestimmung des § 17 GrEStG 1987 kommt daher von vornherein nicht in Betracht (VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237,

noch zu § 33 Abs. 1 ErbStG aF ergangen). Im System des Schenkungssteuerrechtes ist es gerechtfertigt, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen oder freiwilligen Herausgabe des geschenkten Gegenstandes führen, und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Es kann also nicht zu einer Erstattung kommen, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (VfGH 2.5.2005, G 104/04). Die behauptete Verfassungswidrigkeit liegt daher nicht vor.

Was die Bewertung der Zuwendung betrifft, ist auszuführen, dass die Bewertung gemäß § 18 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu erfolgen hat und mit dem Wert nach § 16 BewG (begrenzt durch den steuerlichen Wert der übergebenen Liegenschaft) anzusetzen ist. Eine Bewertung nach der tatsächlichen Nutzung ist daher nicht zulässig.

Aus den obenstehend angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Juli 2006