



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IS, Adr, vertreten durch Dr. Margit Stüger, Rechtsanwältin, 4890 Frankenmarkt, Hauptstraße 102, vom 11. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. Juni 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Übergabsvertrag vom 12. Februar 2008 hat HS das ihm alleine gehörige Einfamilienhaus EZ XY, Einheitswert 18.095,54 €, gegen Einräumung eines unentgeltlichen und lebenslänglichen Wohnungsrechtes an seine Ehefrau IS übergeben.

Das Wohnungsrecht wurde von den Vertragsparteien mit monatlich 420,00 € bewertet.

Der Übergeber ist am 14. März 2008 verstorben.

Für diesen Rechtsvorgang hat das Finanzamt mit Bescheid vom 17. Juli 2008 Schenkungssteuer in Höhe von 2.851,96 € festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wurde die Differenz zwischen dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft und der tatsächlichen Gegenleistung von 420,00 € (Wohnungsrecht für ein Monat) herangezogen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung der IS, nunmehrige Berufungswerberin, = Bw, vom 11. Juli 2008 mit der Begründung, die Gegenleistung sei auf den Zeitpunkt zu

bewerten, in dem die Steuerschuld entstanden sei, das sei der Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung am 12. Februar 2008. Die Gegenleistung sei daher mit dem Barwert der Rente in Höhe von 55.026,03 anzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2008 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen, weil bei einem Vergleich der Verkehrswerte von Leistung und Gegenleistung ein offenkundiges Missverhältnis vorliegt, sodass zivilrechtlich jedenfalls von einer gemischten Schenkung auszugehen sei. Durch eine Bewertung der Gegenleistung gemäß § 16 Abs. 3 BewG nach der wirklichen Höhe sei aber Schenkungssteuer im berechneten Umfang zu erheben.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz vom 31. Juli 2008 weist die Bw ergänzend zum Berufungsvorbringen darauf hin, dass eine Berichtigung im Sinne des § 16 BewG ohne Antrag nur hinsichtlich einer Last möglich sei. Hinsichtlich des Begriffes „Last“ zitiere die Erstbehörde Entscheidungen bezüglich Renten oder Fruchtgenussrechte, es existiere jedoch keine Rechtsprechung zum Wohnungsrecht. Bei einem Wohnungsrecht handle es sich aber um eine wiederkehrende Nutzung und keine Last. Die Erstbehörde komme daher anhand eines unzulässigen Größenschlusses zu einer unrichtigen Auslegung des § 16 Abs. 3 BewG, welcher sich bezüglich der Antragsunabhängigkeit eindeutig ausschließlich auf „Lasten“ beziehe, „wiederkehrende Nutzungen“ wie das Wohnungsrecht seien davon nicht umfasst.

Das Finanzamt hat die Berufung am 27. August 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

Nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

Nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen überdies Rechtsvorgänge, welche einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründen der Grunderwerbsteuer.

Nach § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG sind aber Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Bei Vorliegen einer solchen gemischten Schenkung wird der einheitliche Erwerb für Zwecke der Steuerberechnung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil zerlegt. In die-

sem Fall wird für den unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer, für den entgeltlichen Teil Grunderwerbsteuer erhoben.

Wesentlichstes Anzeichen für die Annahme einer gemischten Schenkung ist ein offenbares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, welches aufgrund eines Vergleiches der Verkehrswerte zu beurteilen ist.

Übersteigt der Verkehrswert des gesamten übergebenen Vermögens den Verkehrswert der Gesamtgegenleistung, liegt jedenfalls eine gemischte Schenkung im Sinne des Zivilrechtes vor. Wie schon das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung - von der Bw unbestritten - dargelegt hat, ist zweifelsohne davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall der Verkehrswert des Einfamilienhauses die Gegenleistung in Form des Wohnungsrechtes wesentlich übersteigt, sodass das Rechtsgeschäft im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zivilrechtlich jedenfalls als gemischte Schenkung zu qualifizieren war.

In weiterer Folge ist zu prüfen, ob und in welcher Höhe für diese gemischte Schenkung auch Schenkungssteuer anfällt. Als unentgeltlicher, schenkungssteuerpflichtiger Teil des Rechtsgeschäftes gilt der Betrag, um den der Steuerwert des übergebenen Vermögens (3-facher EW) die Gegenleistung im steuerrechtlichen Sinn übersteigt.

Zur Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z1 GrEStG gehören von der Bw übernommene sonstige Leistungen und dem Übergeber vorbehaltene Nutzungen. Das unentgeltliche und lebenslängliche Wohnrecht, welches sich der Übergeber ob der Liegenschaft ausbedungen hat, kommt als solche Nutzung in Betracht und stellt im gegenständlichen Fall die alleinige Gegenleistung dar.

Zentraler Streitpunkt ist nunmehr die Frage, ob das Finanzamt bei der Bewertung des Wohnrechtes zu Recht den vorzeitigen Tod des Übergebers berücksichtigt hat.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des BewG (§§ 2 bis 17 BewG).

Schon nach dem Grundsatz des § 7 BewG ist bei auflösend bedingten Lasten die Schenkungssteuerfestsetzung bei Eintritt der Bedingung nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Hängt der Wegfall der Last allerdings vom Tod des Berechtigten ab, geht § 16 BewG vor.

Gemäß § 16 Abs. 3 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigen, wenn eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des ermittelten Wertes betragen hat und der Wegfall

auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten beruht. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages.

Der Zweck des § 16 Abs. 3 BewG geht dahin, die Berichtigung einer Steuerfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen nur abhängig von einem befristeten Antrag, die Berichtigung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen dagegen unbefristet antragsfrei zu ermöglichen.

Der Wortlaut dieser Bestimmung ist unmissverständlich und folgt daraus, dass die Berichtigung einer Steuerfestsetzung - antragsunabhängig und unbefristet - auch zu ungunsten des Steuerpflichtigen möglich ist (**BFH vom 17. September 1975, II R 5/70**).

Weiters stellt diese Entscheidung klar, dass als Entgelt gewährte Rechte als Last im Sinne des § 16 BewG anzusehen sind.

Es kann nicht sein, dass bei der Grunderwerbsteuer Leistungen des Erwerbers, die tatsächlich als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt werden, die Qualität einer „Last“ abgesprochen werden. Aus der Sicht des Leistenden – desjenigen, der die Gegenleistung zu erbringen hat - stellen sich die nach dem Vertrag zu gewährenden Rechte jedenfalls als Last dar, deren Höhe den Wert der Gegenleistung beeinflusst. Gesichtspunkte, die dafür sprechen könnten, die vom Grundstückserwerber als Entgelt gewährten Rechte im Rahmen einer Wortauslegung nicht als Last im Sinne des § 16 Abs. 3 BewG anzusehen, sind nicht ersichtlich.

In gleicher Weise stellt die vom Geschenknehmer im Fall einer gemischten Schenkung übernommene Gegenleistung eine Last dar, deren Wegfall zu einer amtswegigen Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 BewG berechtigt.

Dem Berufungsvorbringen, bei einem Wohnungsrecht handle es sich nicht um eine „Last“ im Sinne des § 16 Abs. 3 BewG, ist überdies entgegenzuhalten:

Lasten sind Verpflichtungen und Verbindlichkeiten zu Leistungen jeder Art. Der Begriff ist gesetzlich nicht festgelegt. Er umfasst in erster Linie Schulden, geht aber über ihn hinaus (VwGH vom 7. September 2006, 2006/16/0035,0036).

Im Lichte dieser allgemeinen Aussage ist die Behauptung der Bw, dass ein Wohnrecht keine Last im Sinne des § 16 Abs. 3 BewG sein könne, nicht nachvollziehbar, auch wenn die bisherige Rechtsprechung des VwGH zu Fällen von Renten und Fruchtgenussrechten ergangen ist.

Im gegebenen Fall sind somit die Voraussetzungen des vorzeitigen Wegfalles einer Last zu folge des Todes einer Person, auf deren Leben die Last abstellte, gegeben, sodass von Amts wegen die Berechnung der nicht laufend veranlagten Schenkungssteuer nach der wirklichen Dauer der Last erfolgen konnte. Ist nämlich die Festsetzung noch nicht durchgeführt, ist sie bereits unter Berücksichtigung der sich nach § 16 Abs. 3 BewG ergebenden Auswirkungen vorzunehmen.

Im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung hat die Gegenleistung ausschließlich aus einem Wohnrecht und Pflegeleistungen bestanden, welche jedoch durch den Tod des Übergebers nur mehr für ein Monat angefallen sind. Die Gegenleistung war daher zutreffend mit 420,00 € anzusetzen.

Gegen die konkrete Berechnung der Schenkungssteuer lt. Schenkungssteuerbescheid vom 17. Juli 2008 hat die Bw keine weiteren Einwände vorgebracht. Nach der dargelegten Sach- und Rechtslage bestehen auch seitens des UFS keine Bedenken gegen die Höhe der Schenkungssteuer, sodass der Berufung keine Berechtigung zukommt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 23. Februar 2009