



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** des Bw., vertreten durch Notar, vom 25. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 3. Mai 2007 betreffend **Erbschaftssteuer**

entschieden:

Der **Berufung** wird **stattgegeben**.

Der angefochtene **Bescheid** wird **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge auch nur: Bw.) und seine Lebenspartnerin Maria.Muster waren jeweils Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ 123 GB 45678 samt dem darauf befindlichen und von ihnen gemeinsam bewohnten Gebäude. Mit Notariatsakt vom Herbst 2000 hatten sich der Bw. und seine Lebensgefährtin wechselseitig ein Fruchtgenussrecht auf den Todesfall am jeweils eigenen Hälfteanteil eingeräumt.

Nachdem Maria.Muster Ende 2006 verstorben war, setzte das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid dem Bw. gegenüber Erbschaftssteuer in Höhe von € 4.493,16 fest. Dabei ging das Finanzamt von einem todeswegigen Erwerb aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall aus. Da der vom Finanzamt angenommene kapitalisierte Wert des Rechtes höher war als der 3-fache halbe Einheitswert, brachte es letzteren in Ansatz.

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. zunächst damit, die gegenständliche Vereinbarung stelle einen aleatorischen synallagmatischen Vertrag dar, bei dem von vornherein nicht gesagt werden konnte, zu wessen Gunsten er sich auswirken würde. Weil von einer annähernd gleichen Lebenserwartung und von einer Gegenseitigkeit des Geschäftes ausgegangen wurde, läge kein Schenkungswille und sohin auch keine Schenkung auf den Todesfall vor, sondern ein Glücksvertrag. Darüber hinaus könne der Bw. die Ermittlung des Kapitalwertes des eingeräumten Rechtes nicht nachvollziehen, zumal der angesetzte Monatswert nirgends ersichtlich sei.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt einleitend aus, ein Glücksvertrag liege schon deswegen nicht vor, weil das aleatorische Element fehle, da der versprochene Vorteil selbst nicht ungewiss sei. Dass die wirtschaftliche Belastung letztendlich die Erben tragen würden und diese nicht Vertragspartner waren, spreche eindeutig gegen die Annahme eines synallagmatischen Vertrages. Den Monatswert von € 300,00 hätte der Bw. selbst in der Nachlassverhandlung angegeben.

Der Bw. wiederholte in seinem Vorlageantrag im Wesentlichen nochmals sein bisheriges Vorbringen und ergänzte noch, dass er bei der Nachlassverhandlung nicht gegenwärtig gewesen sei und die Wertangabe daher nicht von ihm, sondern von der als Alleinerbin teilnehmenden Tochter der Verstorbenen stammen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakte stellt die Berufungsbehörde nachstehenden Sachverhalt als entscheidungsrelevant fest:

Der Berufungswerber und Maria.Muster waren seit Jahrzehnten Lebensgefährten und jeweils zur Hälfte Eigentümer der einleitend angeführten Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Einfamilienhaus, das von ihnen bewohnt wurde.

Um dem überlebenden Partner auch nach dem Tode des anderen die wie bis dahin ausgeübte uneingeschränkte Nutzung an der gesamten Liegenschaft zu ermöglichen, schlossen die Lebensgefährten im Herbst 2000 eine als "Vertrag über die Einräumung von Fruchtgenussrechten auf den Todesfall" überschriebene Vereinbarung. Mit diesem Vertrag räumte jeder der beiden Lebenspartner dem jeweils Überlebenden das auch die Rechtsnachfolger bindende Fruchtgenussrecht im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen am Hälfteanteil des Vorverstorbenen ein. Die Parteien erklärten, diese Rechtseinräumung wechselseitig anzunehmen. Das Fruchtgenussrecht umfasste das gesamte Gebäude und die ganze Grundfläche und würde, beginnend mit dem Vorableben eines Partners, für die

Lebensdauer des überlebenden Lebensgefährten gelten. Festgehalten ist in der Urkunde weiters, dass nach Ansicht der Vertragsparteien wegen der Gegenseitigkeit des Fruchtgenussrechtes diese Rechtseinräumung keine Schenkung auf den Todesfall darstelle. Sollte ungeachtet dessen dieser Vorgang trotzdem als Schenkung auf den Todesfall zu qualifizieren sein, verzichteten die Parteien schon mit Abschluss des Vertrages vorsorglich auf einen Widerruf und nahmen diesen gegenseitig an. Neben einer Aufsandungserklärung umfasste die Vereinbarung noch zusätzliche Abreden betreffend die Ausübung des Fruchtgenussrechtes, die im gegenständlichen Fall jedoch nicht weiter von Relevanz sind. Den Monatswert des Fruchtgenussrechtes hatte die Tochter der Erblasserin als Alleinerbin im Nachlassverfahren angegeben.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei der gegenständlichen Vereinbarung um eine – unentgeltliche – Schenkung auf den Todesfall oder um ein entgeltliches Rechtsgeschäft mit aleatorischem Charakter handelt.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Z 2 des auf den vorliegenden Berufungsfall noch anwendbaren Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) 1955 unterliegt der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Der Tatbestand der Z 2 des § 2 Abs. 1 ErbStG stellt auf die Erfüllung des bürgerlich-rechtlichen Tatbestandes der Schenkung auf den Todesfall ab (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 46 zu § 2, unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0089). Nach § 956 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tode des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen. Gleiches gilt auch aus steuerrechtlicher Sicht (*Fellner*, a.a.O.). Obschon es sich bei Schenkungen auf den Todesfall nicht um Schenkungen im Sinne des § 785 ABGB handelt (OGH vom 26. Juni 1980, 7 Ob 615/80), so ist die Schenkung auf den Todesfall trotzdem eine unbedingte, mit dem Tod des Erblassers (Geschenkgebers) terminisierte *Schenkungs*, die erst nach dem Tod des Erblassers aus dessen Nachlass erfüllt werden soll (OGH vom 29. April 1992, 3 Ob 518/92, SZ 65/68).

Da sohin Schenkungen auf den Todesfall ebenfalls als Schenkungen anzusehen sind, sind erstere auch anhand der für die Schenkungen allgemein geforderten Voraussetzungen zu beurteilen. Die Schenkungssteuer ist nun ebenso wie die Erbschaftssteuer vom Bereicherungsprinzip beherrscht (*Fellner*, a.a.O., Rz 2 zu § 3; VwGH vom 25. März 1985, 83/15/0005). Voraussetzung für die Annahme einer steuerpflichtigen Schenkung ist in

objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden (VwGH vom 14. Mai 1980, 361/79).

Im gegenständlichen Fall entfaltete das Fruchtgenussrecht seine Wirkung durch den Tod der Lebensgefährtin und trat dadurch im Vermögen des Berufungswerbers unzweifelhaft eine Bereicherung ein. Diese Vermögensvermehrung zugunsten des Bw. erfolgte jedoch nicht auf Kosten seiner Lebenspartnerin, sondern zu Lasten der gesetzlichen Erbin. Dem Bereicherungsprinzip in der gerade definierten Form wurde somit nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht Rechnung getragen.

Zum Wesen einer Schenkung gehört als unabdingbare Voraussetzung auch die Unentgeltlichkeit (VwGH vom 15. November 1990, 90/16/0192, 0193). Unentgeltlich bedeutet Unabhängigkeit der Zuwendung von einer Gegenleistung. Die Zuwendung darf – im Verhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger – weder in einem rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung noch zur Erfüllung einer Verbindlichkeit erfolgen (*Fellner*, a.a.O., Rz 4 zu § 3; VwGH vom 16. Dezember 1999, 98/16/0403).

Umgekehrt bedeutet entsprechend § 917 ABGB Entgeltlichkeit (Synallagma), eine Leistung mit einer Gegenleistung vergelten zu wollen. Ein solches entgeltliches Rechtsgeschäft liegt somit dann vor, wenn nach dem Willen der Vertragsparteien eine Leistung im Sinne einer subjektiven Äquivalenz durch eine andere vergolten werden soll (VwGH vom 16. Oktober 2003, 2003/16/0126, und vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0143), wobei auf das Vorhandensein einer solchen Äquivalenz auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden kann.

In der Vereinbarung vom 27. September 2000 hatten sich die Vertragsparteien für den Fall des Ablebens eines der beiden wechselseitig das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaftshälfte des Vorversterbenden eingeräumt und diese Rechtseinräumung ausdrücklich wechselseitig angenommen. Darüber hinaus gaben die Vertragsparteien schon bei Vertragsabschluss einvernehmlich eine Aufsandungserklärung hinsichtlich der grundbücherlich sicherzustellenden Dienstbarkeit des Fruchtgenusses ab.

Bereits aus dem Urkundeninhalt und der dort verwendeten Begriffe "wechselseitig" und "gegenseitig" erhellt für die Berufungsbehörde schlüssig, dass der Berufungswerber seiner Lebenspartnerin ein Fruchtgenussrecht an seinem Liegenschaftsanteil als Gegenleistung oder Abgeltung dafür einräumte, weil die Lebensgefährtin gleichzeitig und somit *uno actu* dem Bw. ein Nutzungsrecht an ihrer Liegenschaftshälfte vertraglich zusicherte. Nach dem klar erkennbaren Willen der Parteien kann kein Zweifel daran bestehen, dass die eine Leistung durch die andere Leistung abgegolten werden sollte und daher in dieser Abgeltung die subjektive Äquivalenz der wechselseitig eingeräumten Fruchtgenussrechte zum Ausdruck

kommt. Damit ist aber der rechtliche Zusammenhang zwischen Rechtseinräumung und der jeweils bedungenen Gegenleistung eindeutig gegeben, was gegen eine Unentgeltlichkeit spricht. Werden Leistungen ausgetauscht, die in einem kausalen Zusammenhang stehen, liegt jedenfalls ein Entgelt vor, das in der jeweils hingegebenen Leistung besteht. Dazu hat der Bw. überzeugend vorgetragen, der Parteienwille hätte nicht darauf abgezielt, dem anderen etwas unentgeltlich zukommen zu lassen. Aus dem Zusammenspiel all dieser Umstände konnte der Unabhängige Finanzsenat ohne Bedenken zum Schluss gelangen, dass die Rechtseinräumung durch einen Partner ausschließlich unter der Prämisse erfolgte, dass ihm das gleiche Recht vom anderen Vertragsteil zugewendet wird. Eine gegenteilige Auslegung entspricht weder den allgemeinen Erfahrungswerten noch findet diese im Lichte der gerade aufgezeigten Umstände im angenommenen Sachverhalt eine Deckung.

Ein Schenkungsvertrag kommt weiters nur durch die übereinstimmende Willenserklärung des Schenkers und Beschenkten zustande, die Sache ohne Gegenleistung und auch nicht in Erfüllung einer Verbindlichkeit zu überlassen. Es kommt also nicht bloß darauf an, dass der Empfänger des Vermögenswertes objektiv in seinem Vermögen bereichert ist; es muss vielmehr als subjektives Merkmal auch das Einverständnis der Vertragspartner über die Unentgeltlichkeit der Vermögensverschiebung vorhanden sein. Ohne diesen Schenkungswillen kommt eine Schenkung nicht zustande (*Fellner*, a.a.O., Rzln 4a und 11 zu § 3, mit weiteren Judikaturhinweisen). In dieser Hinsicht hat der Bw. überzeugend und im Einklang mit den von der Berufungsbehörde getroffenen Feststellungen vorgebracht, dass bei den Vertragsparteien kein wie immer gearteter Schenkungswille vorhanden war. Es sollte dem jeweils anderen Vertragsteil nicht irgendein Vermögenswert unentgeltlich zukommen, sondern die rechtlich abgesicherte Möglichkeit, die gesamte Liegenschaft nach dem Ableben des einen Partners weiterhin uneingeschränkt im bisherigen Ausmaß benützen zu können, eingeräumt werden. Weiters ist noch zu beachten, dass die Vertragspartner nach dem nachvollziehbaren Vorbringen in der Berufungsschrift bei ihren Überlegungen von einer annähernd gleichen Restlebenserwartung ausgegangen sind und daher auch die wechselseitig eingeräumten Nutzungsrechte in etwa gleich hoch zu bewerten waren, was ebenfalls gegen eine Bereicherungsabsicht bzw. einen Schenkungswillen spricht.

Insgesamt gesehen lag daher nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates der Vereinbarung vom Herbst 2000 ein Schenkungswille nicht zugrunde, weshalb nicht von einer Schenkung, sondern von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen war.

Ogleich damit das Schicksal der gegenständlichen Berufung schon entschieden ist, wird noch kurz auf die Auffassung des Bw., es läge ein Glücksvertrag vor, eingegangen. Nach § 1267 ABGB ist ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und

angenommen wird, ein Glücksvertrag. Dadurch, dass die Einräumung der Fruchtgenussrechte in einem einheitlichen, untrennbaren Vorgang und wechselseitig erfolgte, ist klargestellt, dass dieser Vorteil jedenfalls eintreten würde und somit nicht ungewiss war. Es fehlte daher – wie dies das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat – am aleatorischen Element, weshalb nicht von einem Glücksvertrag gesprochen werden kann.

Da nach den aufgezeigten Umständen nicht eine Schenkung auf den Todesfall, sondern eine wechselseitige entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes vorliegt, erweist sich die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Besteuerung eines Erwerbes von Todes wegen als unzutreffend, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. April 2012