

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Walter Pastner, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Bemessung der Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Schenkungssteuer wird im Betrage von € 688,20.-festgesetzt.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

In Punkt drittens des Dienstbarkeitsbestellungsvertrages vom 25. März 2004 räumte der Bw, als Eigentümer I.B., C.B. und G.B. an sämtlichen auf der Liegenschaft Einlagezahl 311, Grundbuch S errichteten Baulichkeiten das lebenslängliche, unentgeltliche Wohnungs-

brauchsrecht in der Weise ein, dass sie berechtigt sind die Baulichkeiten und den Garten gemeinsam mit dem Bw. und den weiteren Dienstbarkeitsberechtigten zu benutzen.

In Punkt viertens verpflichtet sich der Bw. gegenüber I.B., C.B. und G.B. diese Liegenschaft ohne deren ausdrückliche Zustimmung weder zu veräußern noch zu belasten.

In Punkt siebentens wurde für Steuerzwecke festgehalten, dass es sich bei I.B. um die Ehefrau des Zuwendenden und bei C.B. und G.B. um dessen Töchter handelt und dass die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes nicht in Schenkungsabsicht sondern in Erfüllung der gesetzlichen Unterhalts und Beistandspflichten erfolgt war. Weiters wurde festgestellt, dass das vertraglich eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht mit € 1.500,00.- für alle Beteiligten gemeinsam bewertet ist, und dass der Einheitswert für die in gegenständliche Liegenschaft laut EWAZ 20-2-74/0 des Finanzamtes Mödling vom 1. Jänner 1997 € 32.630,10.- beträgt.

In Punkt achtens wird festgestellt, dass die mit der Durchführung und Errichtung des Vertrages verbundene Kosten und Abgaben vom Bw. getragen werden.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurde gegenüber dem Bw. für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes an C.B. die Schenkungsteuer im Betrage von € 1.142,26.- festgesetzt.

Dagegen erhob der Bw. fristgerecht Berufung und begründete diese im Wesentlichen damit, dass jene Baulichkeiten, an denen im Dienstbarkeitsbestellungsvertrag C.B. das Wohnrecht eingeräumt worden war, den gemeinsamen Haushalt des Bw. und der I.B. und ihrer zwei minderjährigen Töchter darstellen würden und daher die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes an C.B. im Rahmen der, die Eltern gemäß § 140 Abs.1 ABGB treffenden, gesetzlichen Unterhaltspflicht, wonach diese dafür Sorge zu tragen hätten, dass das Wohnbedürfnis der Kinder befriedigt wird, eingeräumt wurde. Somit würde keine Bereicherungsabsicht seinerseits und keine objektive Bereicherung der Tochter vorliegen. Nach der Rechtssprechung des VwGH zu Zl.88/16/0228 würde eine Unentgeltlichkeit dann nicht vorliegen, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt worden ist. Demnach wäre der angefochtene Bescheid mangels Vorliegen eines steuerpflichtigen Erwerbes ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2005 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen, und dazu -unter Hinweis auf des Erkenntnis des VwGH vom 20. Dezember 2001,Zl.2001/16/0592- ausgeführt, dass die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung

zur Benutzung der Ehewohnung nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchs gleichgesetzt werden kann und daher die Einräumung eines verdinglichten Wohnrechtes in Form einer Dienstbarkeit an die Kinder der Schenkungssteuer unterliegen würde.

Dagegen stellte der Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte dazu aus, dass in der Berufungsvereinstscheidung lediglich festgestellt worden wäre, dass die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benutzung der elterlichen Ehewohnung nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchs gleichgestellt werden könne, und daraus die Schenkungssteuerpflicht abgeleitet worden wäre. Es wäre aber nicht auf die in der Berufung vorgebrachte Darstellung eingegangen worden, wonach die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes aus einer sittlichen moralischen und Anstandspflicht zugesagt worden wäre, und nicht in Schenkungsabsicht sondern in Erfüllung gesetzlicher Pflichten erfolgt wäre.

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

Gemäß § 3 Abs.1 ErbStG (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955) gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes
2. jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird;

Gemäß § 8 Abs.1 ErbStG beträgt die Schenkungssteuer bei Erwerben von € 14.601.- bis einschließlich € 29.200.- in der Steuerklasse I 3 v.H. des Erwerbes.

Gemäß § 14 Abs.1 Z 1 ErbStG bleibt bei der Berechnung der Steuer bei Personen der Steuerklasse I oder II ein Betrag von € 2.200.- steuerfrei.

Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt, so ist die Steuer so zu berechnen, wie wenn die Auflage nicht erfolgt wäre. Dies gilt nicht für Schenkungen, bei denen der Geschenkgeber die Zahlung der Steuer übernimmt.  
(§ 10 ErbStG)

Gemäß § 19 Abs.2 ErbStG ist bei der Bewertung für inländisches Land und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des zweiten Teils des Bewertungsrechtes (besondere Bewertungsvorschriften) auf dem den Entstehen der

Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Im Sinne des § 3 Abs.1 Z 2 ErbStG unterliegen der Schenkungssteuer auch Vermögenszuwendungen ohne Schenkungsvertrag, durch die jemand, ohne eine Gegenleistung zu erbringen auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Voraussetzung einer Zuwendung iSd. § 3 Abs.1 Z 2 ErbStG ist also das Vorhandensein einer bereicherten und einer durch diese Zuwendung beschwerten Person.

Unentgeltlichkeit bedeutet Unabhängigkeit der Zuwendung von der Gegenleistung.

Im gegenständlichen Fall wird vorgebracht, dass die Einräumung des Wohnrechtes an die Tochter als gesetzliche Verpflichtung der Eltern gemäß 140 Abs.1 ABGB anzusehen ist, wonach diese im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht dafür Sorge tragen müssten, dass das Wohnbedürfnis der Kinder befriedigt werde. Dadurch wäre die Tochter weder objektiv bereichert worden noch wäre beim Bw. Bereicherungsabsicht vorgelegen.

§140 ABGB lautet.

*(1) Die Eltern haben zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.*

*(2) Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag. Darüber hinaus hat er zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht im Stande ist, oder mehr leisten müsste, als seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre.*

*(3) Der Anspruch auf Unterhalt mindert sich insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.*

Der Unterhalt des Kindes dient nach einhelliger Meinung zur Befriedigung des gesamten Lebensaufwandes, also zur Deckung der erlaubten menschlichen Bedürfnisse. Dazu gehören unbestritten Nahrung, Kleidung und Wohnung, ferner alle mit der Wohnung verbundenen Aufwendungen. (*Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, 3; neu bearbeitete Auflage, Band 1, §140, Rz2*).

---

Unter „Betreuung“ im eigenen Haushalt ist die übliche Versorgung in einem geordneten und funktionierenden Haushalt zu verstehen, dazu gehören insbesondere Unterkunft, Beaufsichtigung, Erziehung, Körperpflege, Verpflegung, Reinigung und Instandhaltung von Kleidung und Wäsche sowie die Pflege im Krankheitsfall .Der Betreuungsinhalt ist selbstverständlich altersabhängig. (*Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, 3; neu bearbeitete Auflage, Band 1, §140, Rz 20*).

Volljährige, nicht selbsterhaltungsfähige Kinder haben grundsätzlich keinen Anspruch im gemeinsamen Haushalt mit den Eltern betreut zu werden, Sonderfälle wie Pflegebedürftigkeit ausgenommen, und sind nicht weiter zur Benutzung der Wohnung der Unterhaltpflichtigen berechtigt, es sei denn diese Kinder hätten diese Berechtigung nicht nur aus dem Unterhaltsanspruch abgeleitet. (*Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, 3; neu bearbeitete Auflage, Band 1, §140, Rz 95*).

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall geht das gegenständliche Wohnungsgebrauchsrecht weit über das Recht des Kindes im elterlichen Haushalt bis zur Volljährigkeit betreut zu werden hinaus.

Es wurde lebenslänglich eingeräumt, weshalb auch nach dem Ableben der Eltern und nach der Volljährigkeit bzw. Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes das Recht zur Nutzung weiter besteht.

Das Recht zur Ausübung steht gegenüber jeden Dritten zu (vgl. § 140 ABGB wonach der Unterhaltsanspruch primär gegen die unterhaltpflichtigen Eltern zusteht).

Auch dass der zuwendende Vater die Liegenschaft ohne Zustimmung der Tochter weder veräußern noch belasten darf, geht über die in § 140 Abs.1 ABGB aufgezeigte Verpflichtung hinaus.

Zu diesem Abtausch von gesetzlichen Ansprüchen mit dem dinglichen Recht des lebenslänglichen Wohnrechtes war der Vater nicht gezwungen. Er hat diese Maßnahme aus freien Willen gesetzt. Daher ist die Freiwilligkeit und die Freigiebigkeit an der Verdinglichung des Wohnrechtes vollkommen gegeben. Das Vermögen des Bw. wurde durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit entsprechend geschmälert. Die Tochter hat ein mehr an Rechten erhalten, als ihr gesetzlicher Anspruch war. Darüber hinaus wurde sie durch die Zuwendung ihres Vaters zukünftig insoweit entlastet, als sie sich nicht aus eigenem Vermögen eine derart abgesicherte Wohnmöglichkeit beschaffen muss. Sie wurde daher iSd. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 bereichert.

Dem Einwand des Bw. es läge seinerseits kein Bereicherungswille vor ,wird nachstehendes entgegengehalten:

In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, ihm also unentgeltlich etwas zuzuwenden, im Bewusstsein ,dass der Bedachte auf die Leistung keinen Anspruch hat. Dieser Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter sein, es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung aus der Abwicklung des Geschäftes ergibt (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts und Schenkungssteuer § 3 Rz 11*). Dabei kann der Bereicherungswille aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Die Annahme eines Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen (nahen) Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen ,zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht. (VwGH vom 9. November 2000, 99/16/0482).

Im gegenständlichen Fall ging es bei der Einräumung eines dinglichen, lebenslänglichen Wohnungsgebrauchrechtes, nicht um die Erfüllung einer vermeintlich rechtlichen Verpflichtung gegenüber einer beliebigen Person, sondern um die lebenslängliche Absicherung der Wohnsituation der Tochter durch den zuwendenden Vater.

Ein zumindest bedingter Bereicherungswillen des Bw. in dem Sinn, dass dieser für diese Absicherung die Bereicherung der Tochter zumindest in Kauf genommen hat, kann aus dieser Sachlage heraus nicht verneint werden.

Im gegenständlichen Fall wird vom Bw. zudem vorgebracht ,dass die Einräumung des Wohnrechtes aufgrund der ihn treffenden Bestimmung des § 140 Abs.1 ABGB nicht unentgeltlich, sondern in Erfüllung einer sittlichen ,moralischen und Anstandspflicht erfolgt wäre.

Die einer Schenkung immanente Unentgeltlichkeit liegt dann nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt wird, weil in allen diesen Fällen die Schenkungsabsicht fehlt. Ob eine solche Pflicht besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.(VwGH vom 12. Oktober 1989, 88/16/0228)

Bei der Abstandnahme von der Schenkungssteuer mangels Vorliegen eines Bereicherungswillens bzw. mangels Unentgeltlichkeit handelt es sich um eine begünstigende Entscheidung, bei welcher der Grundsatz der Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund tritt.(VwGH v. 17. September 1992, 91/16/0088). Der Abgabenpflichtige hat

daher aus eigenem überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen, dass für die Zuwendung eine besondere, aus den konkreten Umständen des Einzelfalles erwachsene, in den Geboten der Sittlichkeit, der Moral oder des Anstandes wurzelnde Verpflichtung des Schenkens vorliegt.

Das vom Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis in welchem die Unentgeltlichkeit eines an die Ehefrau hingegebenen zinsenfreien Darlehens festgestellt wurde, ist auf, in diesem Einzelfall zutreffende, Umstände abgestellt, welche von der Abgabenpartei geltend gemacht wurden.

Die vom Bw. ins Treffen geführte Bestimmung des § 140 Abs.1 ABGB, kann schon deshalb bei der Einräumung eines dinglichen lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes durch den Vater an die Tochter nicht zur Schenkungssteuerfreiheit aus dem Grunde der Unentgeltlichkeit führen, weil gemäß § 140 Abs.3 ABGB die Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber den Kindern mit der Selbsterhaltungsfähigkeit endet.

Dennoch war der Berufung aus den nachstehenden Gründen teilweise stattzugeben:

Im Sinne des § 509 ABGB ist das Wohnungsgebrauchsrecht das dingliche Recht zum Gebrauch einer Wohnung, das je nach Umfang der Gestattung entweder den Grundsätzen des unbeschränkten Fruchtgenussrechtes oder jenen des auf die persönlichen Bedürfnisse abgestellten Gebrauchsrechtes zu unterstellen ist. Das Ausmaß der Dienstbarkeit und der Umfang der dem Berechtigten eingeräumten Befugnissen richtet sich nach dem Inhalt des Titels, im gegenständlichen Fall daher nach dem Inhalt des Vertrages vom 25. März 2004.

Danach ist der Tochter nicht ein uneingeschränktes Nutzungsrecht eingeräumt worden, sondern lediglich das verdinglichte, lebenslängliche (Mit)benutzungsrecht, welches eingeschränkt ist durch die gleichteilige Benutzung des Vaters der Mutter und der Schwester.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat dem Grunde nach zutreffend den Kapitalwert des Nutzungsrechtes mit dem dreifachen Einheitswert begrenzt, da ein Nutzungsrecht an einem Wirtschaftsgut nicht höher sein kann, als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst. (*Fellner,a.a.O.,§ 19 Rz84; Dorazil-Taucher,ErbStG,Manzsche Große Gesetzausgabe, § 19 Tz 7.6, VwGH vom 19. September 2001, 2001/16/0100*). Der Einschränkung des dinglichen, lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes der Tochter durch das mit gleichen Vertrag eingeräumten dinglichen lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrecht der Mutter und Schwester, wurde bei der Bemessung der Schenkungssteuer insoweit Rechnung getragen, als dass lediglich ein Drittel des dreifachen Einheitswertes (§ 19 Abs.2 ErbStG) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zum Ansatz gebracht wurde; wobei allerdings übersehen wurde,

dass durch die gleichteilige Mitbenützung durch den Vater eine weitere Einschränkung vorliegt; sodass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von einem Viertel des dreifachen Einheitswertes auszugehen gewesen wäre.

Wenn bei einer Schenkung der Geschenkgeber auch die Bezahlung der Schenkungssteuer übernimmt (vgl VfGH vom 26. November 2002, G 182/02) so gilt dies nach der Ausnahmebestimmung des § 10 zweiter Satz ErbStG als weitere Schenkung, nämlich als Schenkung der Schenkungssteuer an den Beschenkten. Die Bereicherung die der Beschenkte erfährt, setzt sich also aus der Schenkung und der geschenkten Steuersumme zusammen.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer ist daher die Schenkungssteuer einmal dem Erwerb hinzuzurechnen.

Unter Zugrundlegung des Wertes von der Abgabenbehörde erster Instanz angesetzten Wohnungsgebrauchsrechtes idHv.1/3 des EW in dreifacher Höhe (§ 19 Abs.2 ErbStG) stellt sich die Berechnung der Schenkungssteuer wie folgt dar:

Wohnungsgebrauchsrecht:	€ 32.630,10.-
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG	€ 2.200,00.-
Erwerb	€ 40.430,10.-
Erwerb abgerundet gemäß § 28 ErbStG = € 40.430,00.- davon 3% (§ 8 Abs.1 ErbStG)	€ 1.065,05.-
Erwerb plus Steuer (§ 10 zweiter Satz ErbStG) = 31.495,05.- abgerundet gemäß § 28 ErbStG	€ 31.495,00.-
3% von 31.495,00.- = zu entrichtende Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs.1 ErbStG	€ 1.102,33.--

Der Steuerbetrag idHv. € 1.102,33.- wurde zu Unrecht doppelt berücksichtigt, indem er von der Abgabenbehörde erster Instanz, nach dessen Berechnung, bei der Ermittlung des Erwerbes dem angenommenen Wohnungsgebrauchrecht als sonstiges Vermögen hinzugerechnet wurde. In der Folge wurde unter Anwendung der o.a. Berechnungsmethode die Schenkungssteuer im überhöhten Betrage von € 1.142,26.- festgesetzt.

Im Lichte der vorstehenden Ausführungen stellt sich die Neuberechnung der Schenkungsteuer wie folgt dar:

Wohnungsgebrauchsrecht: 1/4 des Einheitswertes in dreifacher Höhe (§ 19 Abs. 2 ErbStG)	€ 24.472,57.-
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€ 2.200,00.-
Erwerb	€ 22.272,57.-
Erwerb abgerundet gemäß § 28 ErbStG = € 22.272,00 davon 3% (§ 8 Abs. 1 ErbStG) = Schenkungssteuer	€ 668,16.-
Erwerb plus Steuer (§ 10 zweiter Satz ErbStG) = € 22.940,73.- = steuerpflichtiger Erwerb, abgerundet gemäß § 28 ErbStG =	€ 22.940,00.-
3% von € 22.940,00.- = zu entrichtende Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG	€ 688,20.-

Der Unterschiedsbetrag zwischen der bisherigen Festsetzung = € 1.142,26- und der Neufestsetzung der Schenkungssteuer = € 688,20 beträgt € 454.06.-

Aus den aufgezeigten Gründen konnte der Berufung nur ein Teilerfolg beschieden sein. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. Februar 2007