



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 4

GZ. RV/0102-S/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr., vertreten durch Dr. Jakob Stempfl, Notar, 5600 St. Johann im Pongau, Hauptstraße 31, vom 5. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 28. Februar 2005 betreffend Schenkungssteuer, StNr. ?????, ErfNr. ?????, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 14.10.2004 übergab der Ehegatte der Bw seine ihm gehörige Liegenschaft EZ 104 GB-R. an den gemeinsamen Sohn NN.

Gemäß Vertragspunkt Drittens dieses Übergabsvertrages verpflichtet sich der Übernehmer über Vorhalt des Übergebers für sich und seine Rechtsnachfolger im Besitze des Übergabs-objektes, u.a. der Bw zur Sicherung ihres Lebensunterhaltes und auf deren Lebensdauer nachfolgende Leistungen zu erbringen und Rechte zu gewähren:

U.a. das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht am gesamten Erdgeschoss des Wohnhauses Adr..

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte der Bw gegenüber die Schenkungssteuer mit € 309,43 fest, wobei das Wohnrecht und die anderen Rechte mit € 300,00 mtl. bewertet wurden.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw vor, das Wohnungsgebrauchsrecht sei ihr in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht und nicht in Bereicherungsabsicht eingeräumt worden.

Die Bw bezog sich dabei auf eine Entscheidung des UFSI vom 27.5.2004, GZ RV/0545-I/03, welche in Kopie der Berufung angeschlossen war.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4.4.2005 als unbegründet ab. Die Bw brachte am 22.4.2005 den Vorlageantrag ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird;
3. was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, es sei denn, daß eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt.

Zur Ziffer 3 führt der VwGH im Erkenntnis vom 23.1.2003, 2002/16/0124 aus:

"§ 3 Abs 1 Z 3 ErbStG will (wie auch andere Regelungen des § 3) als Ersatztatbestand andere Vorgänge zur Schenkungssteuer heranziehen, die gleich bürgerlich-rechtlichen Schenkungen unentgeltliche Vermögensvermehrungen herbeiführen, ohne aber bürgerlich-rechtliche Schenkungen zu sein.

Die Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 ErbStG erfasst unter anderem den Vertrag zu Gunsten Dritter iSd § 881 ABGB, wenn der Dritte die zu seinen Gunsten bedungene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt (Hinweis E 22. Mai 1997, 96/16/0251-0254).

Dabei gilt das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zu Gunsten eines Dritten versprochenen Leistungen mangels anderer Vereinbarung vom Dritten als mit der Übergabe des Gutes erworben (§ 881 Abs 3 ABGB).

Mit Rücksicht darauf, dass die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichgesetzt werden kann (Hinweis E 20. Dezember 2001, 2001/16/0592), kann nicht die Rede davon sein, dass durch den gegenständlichen, den beiden Ehegatten das dingliche Recht einräumenden Vertrag nur bestehende Rechte unberührt belassen werden sollten.

Gegenstand einer Schenkung oder einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (Hinweis E 14. Mai 1980, 361/79). Auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ist ein der Steuer unterliegender Vorteil (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 3 ErbStG, Rz 14). Ob dabei das Gebrauchsrecht an einer unbeweglichen Sache im Grundbuch eingetragen worden

ist oder nicht, ist für die Besteuerung dieses Rechts nicht von Bedeutung (Hinweis E 20. Dezember 2001, 2001/16/0436)."

Bei der eingewendeten "Versorgungspflicht im Rahmen des Familienrechtes" handelt es sich um die eheliche Beistandspflicht und die gesetzliche Unterhaltspflicht des Ehegatten nach den Bestimmungen des ABGB, die wie folgt geregelt sind:

Gem. § 90 Abs. 1 ABGB sind die Ehegatten einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, verpflichtet.

Nach § 94 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, hat einen Anspruch auf Unterhalt. Dieser ist bei gemeinsamem Haushalt grundsätzlich naturaliter zu leisten. Der Unterhalt umfasst Nahrung, Kleidung, Wohnung und die übrigen Bedürfnisse.

§ 97 ABGB lautet:

"Ist ein Ehegatte über die Wohnung, die der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten dient, verfügberechtigt, so hat dieser einen Anspruch darauf, dass der verfügberechtigte Ehegatte alles unterlasse und vorkehre, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verliere. Dies gilt nicht, wenn das Handeln oder Unterlassen des verfügberechtigten Ehegatten durch die Umstände erzwungen wird."

Leistungen, die nicht aufgrund gesetzlicher Unterhaltspflicht gewährt werden, sondern darüberhinaus zwischen Unterhaltsberechtigtem und -verpflichtetem vereinbart sind, weisen grundsätzlich freigebigen Charakter auf, sind aber bei Erfüllung des Begünstigungstatbestandes nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG dann, wenn sie "Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes" darstellen, von der Schenkungssteuer befreit.

Diese Steuerbefreiung kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn der Bedachte der Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes bedarf (vgl. VwGH 29.1.1997, 96/16/0024) und bezieht sich insofern vorrangig auf laufende finanzielle Zuwendungen zwecks Abdeckung des gesamten Lebensbedarfs des Berechtigten, wie etwa die "übrigen Bedürfnisse" nach Erholung, Kultur, Freizeitgestaltung etc. (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 29 f. zu § 15 ErbStG mit weiterer Judikatur).

Abgesehen davon, dass nach oben dargelegten Bestimmungen des ABGB auch die Wohnung zum Unterhalt zählt, ist daraus aber ebenso erkenntlich, dass die Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Berechtigten vom unterhaltsverpflichteten Ehegatten naturaliter zu erbringen ist. Der diesbezügliche Unterhaltsanspruch wird demnach bereits durch die Zurver-

fügungstellung der Ehewohnung zur Benützung durch den unterhaltsberechtigten Ehegatten angemessen erfüllt.

Unstrittig ist die Rechtsprechung zur Frage der Einräumung des Wohnrechtes, wenn dieses an einer dem Ehegatten gehörenden Liegenschaft – unabhängig von einer Weiterveräußerung – eingeräumt wird. Vgl. neben den bereits zit. VwGH-Erkenntnissen, UFSS 3.2.2004, RV/0003-S/04, UFSI 21.1.2005, RV/0037-I/03.

Die mit der Berufung vorgelegte Berufungsentscheidung des UFSI vom 27.5.2004, GZ RV/0545-I/03, ging davon aus, dass im Falle der Übertragung der Ehewohnung die Bw einen Unterlassungsanspruch nach § 97 ABGB gegenüber dem verfügenden Ehegatten habe, weshalb die Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes in Erfüllung des gesetzlichen Unterhaltsanspruches erfolge bzw. dadurch bedingt war, der Bw keinen Grund für die Geltendmachung des Unterlassungsanspruches zu geben weshalb keine "Freigebigkeit" gegeben und daher der Tatbestand der Schenkung nicht erfüllt sei.

Wörtlich ist ausgeführt:

"Diesfalls steht dem auf die Wohnung angewiesenen Ehegatten nach § 97 während aufrechter Ehe ein obligatorisch klagbarer Unterlassungsanspruch zu (siehe Dittrich-Tades, ABGB-Kommentar18 zu § 97).

In Kozioł-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts10, Band II, wird dazu auf S. 208 ausgeführt:

"Zum Unterhalt gehört auch das Wohnen. Für diesen wichtigen Teilbereich gibt es allerdings die Sondervorschrift des § 97: Dient eine Wohnung, über die ein Ehegatte verfügberechtigt ist, der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten, so hat dieser einen Anspruch darauf, dass der Verfügberechtigte alles unterlässt und vorkehrt, damit der auf die Wohnung angewiesene Gatte sie nicht verliert. Dieser Anspruch kann zwar - da er mit dem Tod des Verfügberechtigten erlischt - nicht gegenüber dessen Erben geltend gemacht werden, er setzt sich aber im Wohnrecht des § 758 ABGB fort ...".

Nach dieser Bestimmung steht dem Ehegatten (bei aufrechter Ehe) das gesetzliche Vorausvermächtnis - ähnlich einem Pflichtteil - zu, welches die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen und das Recht, in der Ehewohnung weiterhin zu wohnen, umfasst.

Im Berufungsfalle hat nunmehr der Übergeber sein Liegenschaftsvermögen, welches auch die Ehewohnung umfasst, der Tochter übertragen, wodurch er in der Folge sein Verfügungsrecht an der Ehewohnung verliert und dadurch das Recht der Ehegattin auf die Wohnung als Teil ihres Unterhaltsanspruches nicht mehr gesichert wäre. Wenn er sich daher als (weitere) Gegenleistung für die Übergabe von der Tochter auch die Einräumung eines unentgeltlichen, lebenslangen und grundbücherlich sicherzustellenden Wohnrechtes an die Ehegattin zusichern lässt, so handelt es sich hiebei seinerseits nicht um eine freigebige Zuwendung, sondern

vielmehr nur um eine in Entsprechung der ihm als Verfügungsberechtigtem auferlegten Unterhaltpflicht gegenüber seiner Ehegattin im Sinne des § 97 ABGB iVm § 94 ABGB getroffene Vorkehrung, damit die auf diese Ehewohnung angewiesene Ehegattin ihr Recht auf die Wohnung nicht verliert. Andernfalls, d. h. ohne die getroffene Vorkehrung bzw. Vereinbarung eines dinglichen Wohnungsrechtes zu ihren Gunsten, hätte der Ehegattin hinsichtlich der beabsichtigten Übergabe an die Tochter im Hinblick auf die mitübergebene Ehewohnung gem. § 97 ABGB ein klagbarer Unterlassungsanspruch gegen den Übergeber zugestanden. Nachdem sohin gegenständlich strittige Zuwendung in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, nämlich in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltpflicht, erfolgte bzw. dadurch bedingt war, der Bw u. a. keinen Grund für die Geltendmachung eines Unterlassungsanspruches iSd § 97 ABGB zu geben, kann aber von einer Freigebigkeit der Zuwendung keine Rede sein und ist der Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht verwirklicht worden."

Die Abgabenbehörde I. Instanz führte zur Berufung und zur vorgelegten Berufungsentscheidung in ihrer Begründung der Berufungsvorentscheidung wörtlich aus:

"Die Frage, ob die Einräumung des Wohnungsgebrauchrechtes an der Ehegattenwohnung durch den liegenschaftsbesitzenden Ehegatten an den anderen Ehegatten der Schenkungssteuer unterliegt, hat der VwGH im Erk. v. 20.12.2001, 2001/16/0592 bejaht.

Den Ausführungen in der Berufung in Anlehnung an die in der Berufungsentscheidung GZ RV/0545-I/03, wonach keine freigiebige Zuwendung vorläge, weil die Einräumung des Wohnungsgebrauchrechtes in der Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltpflicht und nicht in Bereicherungsabsicht erfolgt sei, ist entgegenzuhalten, dass der VwGH im obigen Erkenntnis ausdrücklich ausführt, dass

"diese familienrechtliche wechselseitige Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft ebenso wie die in § 97 ABGB geregelten Ansprüche hinsichtlich der Ehewohnung, die der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten dient, in keinem Zusammenhang damit steht, auf Grund welchen Titels einer der beiden Ehegatten oder beide gemeinsam über die eheliche Wohnung Verfügungsberechtigt sind. Die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Mitbenützung der Ehewohnung kann nicht dem dinglichen Wohnungsgebrauchrecht gleichgesetzt werden." (vgl auch VwGH 23.2.2003, 2002/16/0124). Somit kann der Rechtsansicht in der Berufungsentscheidung zu GZ RV/0545-I/03 nicht gefolgt werden, wonach aus der in § 97 ABGB normierten Unterlassungsverpflichtung eine rechtliche Verpflichtung zur Einräumung eines lebenslänglichen, bücherlich sichergestellten Wohnungsgebrauchrechtes ableiten lässt. Diese Ansicht wird auch durch zivilgerichtliche Rechtsprechung untermauert (vgl. Dietrich-Tades, ABGB und die wichtigsten Nebengesetze, 35.Aufl., § 97, E 3 und E 16).

Wenn in der zitierten Berufungsentscheidung als Begründung ausgeführt wird, dass die Ehe-

gattin ohne die getroffene Vorkehrung (Vereinbarung eines dinglichen Wohnrechtes zu Gunsten der Gattin) ein gem. § 97 ABGB klagbarer Unterlassungsanspruch in Hinblick auf die beabsichtigte Übergabe an die Tochter in Hinblick auf die mitübergebene Ehewohnung zugestanden wäre, so wird von einem Rechtsanspruch der Ehegattin ausgegangen, der über den Sicherungsanspruch nach § 97 ABGB hinausgeht. So wird dieser Bestimmung zweifelsfrei auch dann Rechnung getragen, wenn sich der Übergeber allein das Wohnrecht ausbedingt. In diesem Fall hat der übergebende Ehegatte - auch wenn sich der Rechtsanspruch zur Nutzung der Wohnung ändert (vom Eigentumsrecht auf Wohnungsgebrauchsrecht) - weiterhin die Verfügungsbefugnis über die Ehewohnung inne, sodass das Recht zur Mitbenützung der Ehegattenwohnung durch die Ehegattin im Sinn des § 94 ABGB gesichert ist (zum Recht der Aufnahme des Ehegatten im Falle des Wohnungsgebrauchrechtes vgl. Dittrich-Tades, ABGB und die wichtigsten Nebengesetze, 35. Aufl., § 521, E 26).

Weiters ist zu berücksichtigen, dass das gegenst. Wohnungsgebrauchsrecht vom Umfang her weit über das Recht zur Mitbenützung der Ehewohnung hinausgeht:

Das gegenst. Wohnungsgebrauchrecht wurde lebenslänglich eingeräumt, weshalb auch nach dem Ableben des Ehegatten das Recht zur Nutzung weiter besteht (vgl. § 97 ABGB, wonach das Recht zur Mitbenützung mit dem Tod des verfügberechtigten Ehegatten erlischt)

Das Recht zur Ausübung des Wohnrechtes steht gegen jeden Dritten zu (vgl. § 97 ABGB, wonach der Sicherungsanspruch primär gegen den verfügberechtigten Ehegatten und nur eingeschränkt gegen Dritte zusteht)

Das gegenst. Wohnrecht steht der Berechtigten auch für den Fall (weiterhin) zu, dass sich die Ehegatten eine andere Ehewohnung nehmen."

Zu den Ansprüchen der Ehegatten im Sinne der §§ 97 und 758 ABGB ist im Hinblick auf die zivilrechtliche Judikatur auszuführen:

Wohnungsbewahrungsansprüche nach § 97 ABGB:

Der OGH führt in seinem Urteil, 9 Ob 226/02d, wörtlich aus (ÖJZ 2003/80 (EvBl)):

Ist ein Ehegatte über die Wohnung, die der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten dient, verfügberechtigt, so hat dieser gem § 97 ABGB einen Anspruch darauf, dass der verfügberechtigte Ehegatte alles (insb auch jede einseitige rechtliche oder tatsächliche Veränderung) unterlasse und vorkehre, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verliere; dies gilt nicht, wenn das Handeln oder Unterlassen des verfügberechtigten Ehegatten durch die Umstände erzwungen wird.

Der Bestimmung liegt der Gedanke zugrunde, dass ein Ehegatte durch die Eheschließung ein Wohnrecht an der ihm nicht oder nicht allein gehörenden Wohnung, die seinem dringenden

Wohnbedürfnis dient, erwirbt; die Bestimmung soll diesen Ehegatten in seinem Anliegen auf Sicherung seines Wohnbedürfnisses schützen. Aus ihr wird ein Anspruch des Ehegatten, dem eine Wohnung zur Befriedigung seines dringenden Wohnbedürfnisses dient, auf Benützung dieser Wohnung, die nicht die Ehewohnung sein muss (Die Bestimmung des § 97 ABGB gilt nicht nur für eine von beiden Ehegatten bewohnte Ehewohnung, sondern auch für eine Wohnung, die von den Ehegatten nicht mehr gemeinsam bewohnt wird, ja selbst für eine Wohnung, die von den Ehegatten niemals gemeinsam bewohnt wurde, wenn sie nur seinerzeit als Ehewohnung bestimmt wurde und nur von einem Ehegatten, der nicht über sie verfügen kann, dringend benötigt wird), abgeleitet (SZ 50/105; SZ 52/190; NZ 1995, 178 uva). Der Schutz des auf die Wohnung angewiesenen Ehegatten nach § 97 ABGB umfasst den (gegen den anderen Ehegatten gerichteten) Anspruch darauf, dass der verfügberechtigte Ehegatte nicht derart über die Wohnung verfügt, dass sie dem bedürftigen Gatten ganz oder teilweise entzogen wird. Dem betroffenen Ehegatten soll jene Wohnmöglichkeit erhalten werden, die ihm bisher zur Deckung der Lebensverhältnissen der Ehegatten angemessenen Bedürfnisse diente und die er weiter benötigt; er soll gegen Willkürmaßnahmen des anderen Ehegatten geschützt werden (MietSlg 39.007, 48.005; Stabentheiner in Rummel, ABGB, 3. Auflage, Rz 2 zu § 97).

Gesetzliches Vorausvermächtnis gemäß § 758 ABGB

Der OGH führt in seinem Urteil, 9 Ob 508/94, wörtlich aus (NZ 1996, 311):

"Gem § 758 ABGB idF ErbRÄG BGBI 1989/656 gebühren dem überlebenden Ehegatten, soferne er nicht rechtmäßig enterbt worden ist, als gesetzliches Vorausvermächtnis das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen und die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen, soweit sie zu dessen Fortführung entsprechend den bisherigen Lebensverhältnissen erforderlich sind. Die Erweiterung des gesetzlichen Vorausvermächtnisses um das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen, ist am 1. 1. 1991 in Kraft getreten. Durch dieses Vorausvermächtnis sollen nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers (1158 BlgNR 17. GP 3 f) dem überlebenden Ehegatten seine bisherigen Lebensverhältnisse erhalten und gesichert werden. Das gesetzliche Vorausvermächtnis greift nur ein, wenn der überlebende Ehegatte das Recht auf Benützung der Ehewohnung nicht durch andere erbrechtliche Sonderregelungen (MRG, WEG, WGG) erwirbt. Das gesetzliche Vorausvermächtnis gewährt einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben oder den sonst durch das Vermächtnis Beschwerteten. Der Anspruch des überlebenden Ehegatten bleibt in Ansehung der Ehewohnung inhaltlich gleich; sein bisheriges gegen den Ehegatten zustehendes Benützungsrecht setzt sich als Anspruch gegen den Vermächtnisschuldner fort (Eccher, Zum neuen Wohnrecht des überlebenden Ehegatten, WoBl 1991, 1 ff (5)). Der Umfang des Benützungsrechtes an einer Ehewohnung richtet sich daher nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt des Todes

des Erbl (7 Ob 561/93).

Das Recht in der Wohnung weiter zu wohnen ist ein gesetzliches Vorausvermächtnis mit Pflichtteilscharakter und unterliegt grundsätzlich den Regeln des Vermächtnisrechts (1158 BlgNR 17. GP 4; Kralik, Erbrecht 246; Adensamer, Erbrechtsänderungsgesetz 1989 ÖAV 1991, 6 (8); Eccher, WoBl 1991, 4; Welser, Die Erbrechtsreform 1989, NZ 1990, 142). Als Vermächtnis muß die vermachte Sache oder das Recht bis zum sachenrechtlichen Erwerb zunächst zum Anlaß gehören (Koziol - Welser, Grundriß, 9. Auflage, II 362; Adensamer, ÖAV 1991, 8; Welser, NZ 1990, 142). Zur Verschaffung des Wohnrechts aus eigenen Mitteln ist der Erbe nicht verpflichtet (Welser, NZ 1990, 142). Ebenso muß der Erbe keine Sachen verschaffen, die der Erbl nicht hatte (1158 BlgNR 17. GP, 4; Kralik, Erbrecht 247).

Gegenstand des Vermächtnisses muß daher grundsätzlich ein vererbliches Recht sein. Persönliche Dienstbarkeiten wie Fruchtgenuß, Wohnungsrecht und Gebrauchsrecht erlöschen aber nach § 529 ABGB im Zweifel mit dem Tod des Berechtigten (Welser, NZ 1990, 168; Welser in Rummel § 831 Rz 6; NZ 1981, 25; 1 Ob 55/81), so dass ein solches Recht nicht mehr in den Nachlaß fällt.

Da das gesetzliche Vorausvermächtnis einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben oder dem sonst durch das Vermächtnis Beschwerten einräumt (7 Ob 561/93), muß die Verfügungsberechtigung dieser Personen über dieses Nachlaßvermögen gegeben sein (Eccher, WoBl 1991, 4). Ist das Recht nicht im Nachlaß enthalten, ist das gesetzliche Vorausvermächtnis aber wie das Vermächtnis einer fremden Sache (die nicht in den Nachlaß fällt) nach § 662 ABGB wirkungslos (1158 BlgNR 17. GP, 5; Kralik, Erbrecht 223; Adensamer, ÖAV 1991, 8; Eccher, WoBl 1991, 4) und kann die daraus abgeleitete Berechtigung zum Wohnen vom Erben nicht eingeräumt werden."

Im Lichte dieser Verpflichtungen des über die Ehewohnung Verfügungsberechtigten Ehegatten gegenüber dem bedürftigen Ehegatten sind die folgenden Ausführungen in der Berufungsentscheidung des UFSI vom 27.5.2004, GZ RV/0545-I/03, zu verstehen:

"Andernfalls, d. h. ohne die getroffene Vorkehrung bzw. Vereinbarung eines dinglichen Wohnungsrechtes zu ihren Gunsten, hätte der Ehegattin hinsichtlich der beabsichtigten Übergabe an die Tochter im Hinblick auf die mitübergebene Ehewohnung gem. § 97 ABGB ein klagbarer Unterlassungsanspruch gegen den Übergeber zugestanden."

Die Einwände der Abgabenbehörde I. Instanz in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2005 sind aus folgenden Gründen nicht von der Hand zu weisen:

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592 aus, dass

"Diese familienrechtliche wechselseitige Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft steht ebenso wie die in § 97 ABGB geregelten Ansprüche hinsichtlich der Ehewohnung, die der

Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten dient, in keinem Zusammenhang damit, auf Grund welchen Titels einer der beiden Ehepartner oder beide gemeinsam über die eheliche Wohnung verfügberechtigt sind. Die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung kann nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchs gleichgesetzt werden. Es trifft daher nicht zu, dass mit der in Rede stehenden Vertragsurkunde gegenüber der Beschwerdeführerin ein ihr bereits zustehendes Recht nur "bekräftigt" - und "verdinglicht" - wurde."

Auf den vorliegend zu beurteilenden Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag kommen die vorstehend angeführten Ausführungen aus folgenden Gründen auch zum Tragen:

Wie die Abgabenbehörde I. Instanz zutreffend ausführt, gehen die eingeräumten Rechte über die aus den familienrechtlichen Verpflichtungen zustehenden Rechten klar hinaus und gewähren neue über die familienrechtlichen Ansprüche hinausgehende Rechte, insbesonders sind diese Rechte unabhängig vom Anspruch des Ehegatten und der aufrechten Ehe.

Zu diesem Abtausch von gesetzlichen Ansprüchen mit dem dinglichen Recht des "lebenslangen Wohnrechts" war der Ehegatte nicht gezwungen, wie er überhaupt zur "Regelung der Vermögensverhältnisse" nicht gezwungen war. Beide Maßnahmen hat er aus freiem Willen gesetzt. Daher ist die Freiwilligkeit und die Freigebigkeit an der Verdinglichung des Wohnrechtes vollkommen gegeben; und zwar genauso gegeben, wie wenn die Einräumung des Wohnrechtes ohne "Regelung der Vermögensverhältnisse" d.h. ohne Veräußerung der Ehewohnung an den Sohn erfolgt wäre.

Die Ehegattin hat genauso wie in den vom VwGH entschiedenen Fällen ein Mehr an Rechten erhalten, als ihr gesetzlicher Anspruch war. Sie wurde daher im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes bereichert.

Es wäre den Vertragspartnern unbenommen gewesen, eine den Anforderungen der §§ 97 und 798 ABGB entsprechende Regelung zur Absicherung der Bw zu vereinbaren (z.B. aufschiebend bedingtes Wohnrecht für den Fall des Vorsterbens des Ehegatten). Die Steuerpflicht würde diesfalls - ebenso übrigens wie beim gesetzlichen Vorausvermächtnis oder der Sicherung des Wohnrechtes im Testament in Form eines Vermächtnisses - erst mit dem Tod des Übergebers entstehen und überdies nur unter der Voraussetzung, dass die Bw den Übergeber überlebt.

Auch der Einwand, dem zit. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes liege ein anderer Sachverhalt zugrunde, trifft nicht unbedingt zu. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592 das Berufungsvorbringen angeführt:

"In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, das gegenständliche Haus habe seit rund zwanzig Jahren unverändert als eheliche Wohnung gedient. Die Einräumung des Wohn-

rechtes sei daher im Hinblick auf die zwischenzeitlich erfolgte Veräußerung des Hauses als Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen des Ehemannes anzusehen."

D.h. auch hier ist es um die "Regelung der Vermögensverhältnisse" gegangen, wenn auch nicht im selben Vertrag, so doch im Sachzusammenhang, wobei es keinen entscheidenden Unterschied macht, ob vom Vertragswillen her gesehen ein einheitlicher Vorgang auf zwei Verträge aufgeteilt wird oder in einem Vertragswerk zusammengefasst ist.

Unter Berufung auf dieses Erkenntnis des VwGH gelangte auch der UFSW in den Berufungsentscheidungen vom 11.8.2003, GZ RV/2458-W/02 und vom 1.3.2005, RV/0858-W/04 zum selben Ergebnis.

Nach § 97 ABGB letzter Satz gilt die Schutzbestimmung des § 97 ABGB nicht, wenn das Handeln oder Unterlassen des verfügenden Ehegatten durch die Umstände erzwungen wird. Man wird aber wegen der Bestimmungen des Salzburger Sozialhilfegesetzes (§ 44a) nicht davon sprechen können, dass die Übertragung der Ehewohnung erzwungen worden wäre, da es nur durch die "rechtzeitige" Übertragung möglich ist, dieses Vermögen innerhalb der Familie zu erhalten und es so vor Zugriffen der Öffentlichen Hand – falls Pflegeleistungen in Anspruch genommen werden müssten - schützen zu können.

Allerdings haben beide Elternteile in der Regel das Bedürfnis, das erarbeitete Vermögen in der Familie erhalten und weitergeben zu können. Insoferne hat nicht nur der übergebende Ehegatte ein Interesse an der Übertragung der Ehewohnung. Dennoch stellt die Einräumung des Wohnrechtes im gegenständlichen Vertrag keine "Gegenleistung" für die Zustimmung zur Übertragung bzw. die Nichtgeltendmachung eines Unterlassungsanspruches dar, die das Vorliegen eines Bereicherungswillens bzw. der Freigebigkeit ausschließen würde.

Zum Zweck des angemessenen Unterhaltes hinsichtlich seines Wohnbedürfnisses "bedarf" der Ehegatte hingegen darüberhinaus in keiner Weise der Einräumung der dinglich zu besichernden Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes, sodass auch die Anwendung der Befreiungbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG zu versagen ist.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates liegt auch kein Versäumnis des Gesetzgebers vor, die Rechte an der Ehewohnung stärker abzusichern und sie von steuerlichen Belastungen freizuhalten. Der Gesetzgeber hat im § 15 Abs. 1 lit. c ErbStG eine Befreiungsbestimmung vorgesehen, die es den Eheleuten ermöglicht, im Sinne einer modernen Partnerschaft sich die Ehewohnung – unter den im Gesetz normierten Bedingungen – gemeinschaftlich und gleichzeitig anzuschaffen (wozu auch das Anschreiben zählt) oder zu errichten.