



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.N., Adresse, vom 9. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 22. Dezember 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabevertrag vom 3. Dezember 2005 übereignete die Alleineigentümerin A.N. ihrer Tochter A.A. ein Grundstück samt Wohnhaus. Als Gegenleistung für diese Übergabe verpflichtete sich die Übernehmerin, ihren Eltern auf deren Lebenszeit das unentgeltliche höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht am ganzen Haus einzuräumen.

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 22. Dezember 2005 schrieb das Finanzamt ausgehend von einem Rechtsvorgang mit seiner Ehegattin A.N. dem F.N. (Bw.) für den steuerpflichtigen Erwerb seines Wohnungsgebrauchsrechtes in Höhe von 68.986,66 € unter Berücksichtigung der Freibeträge gemäß § 14 Abs. 1 und Abs. 3 ErbStG Schenkungssteuer von 3.449,30 € vor.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung bekämpfte diese Festsetzung dem Grunde nach mit folgender Begründung:

"Im gegenständlichen Berufungsfall hat nunmehr meine Ehegattin als Übergeberin ihr Liegenschaftsvermögen, welches auch die Ehewohnung umfasst, ihrer Tochter übergeben, wodurch sie in der Folge ihr Verfügungsrecht an der Ehewohnung verloren hat und dadurch mein Recht auf die Wohnung als Teil meines Unterhaltes nicht mehr gesichert wäre.
In der Folge stünde mir ein Unterlassungsanspruch gemäß § 97 ABGB gegen meine Ehegattin A.N. zu. Um eine Unterlassungsklage meinerseits abzuwenden, hat sich daher meine Ehegattin bzw. die

Übergeberin das lebenslange und grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsrecht auch für mich zusichern lassen.

Es handelt sich hiebei also nicht um eine freigebige Zuwendung, sondern vielmehr nur um eine in Erfüllung der ihr als Verfügungsberechtigten auferlegten Unterhaltpflicht gegenüber mir als Ehegatten im Sinne des § 97 ABGB iVm § 94 ABGB."

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, womit zwar dem Vorbringen gegen die ebenfalls bekämpfte Höhe der Bemessungsgrundlage Rechnung getragen, die grundsätzliche Steuerpflicht des streitgegenständlichen Rechtsvorganges aber unter Verweis auf das VwGH- Erk. vom 20.12.2001, ZI. 2001/16/0592 bejaht wurde mit der Begründung, der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes stehe nicht entgegen, dass es sich bei der Wohnung um die eheliche Wohnung handle, in welcher es zur Erfüllung der in § 90 ABGB geregelten Verpflichtung zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft komme.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Die bürgerlich- rechtliche Schenkung ist der – wichtigste- Unterfall der freigebigen Schenkung nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG, weil danach jede Schenkung bürgerlichen Rechtes gleichzeitig immer und in jedem Falle eine freigebige Zuwendung sein muss (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 8 zu § 3 ErbStG).

Gegenstand einer Schenkung oder freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79), sohin auch die Zuwendung vermögenswerter Rechte wie etwa eines Wohnrechtes/Wohnungsgebrauchsrechtes.

Der Schenkungssteuer unterliegen damit auch Vermögenszuwendungen ohne Schenkungsvertrag - dh. ohne ausdrückliche Erklärung der Schenkungsabsicht bzw. Einigung des Gebers und des Bedachten über die Unentgeltlichkeit - durch die jemand, ohne eine Gegenleistung zu erbringen, auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Voraussetzung ist in objektiver Hinsicht neben der Zuwendung unter Lebenden das Vorhandensein einer bereicherten und einer durch die Zuwendung beschwerten Person, wobei sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst sein muss.

In subjektiver Hinsicht ist bei einer freigebigen Zuwendung erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, dh. diesem unentgeltlich etwas zukommen zu lassen. Die Annahme eines Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen (kraft Gesetzes erbberechtigten) Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil gerade Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. VwGH 12.7.1990, 89/16/0088,0089; siehe auch *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 7, 7a und 11 zu § 3).

Ein der Schenkungssteuer unterliegender Vorgang kann auch in einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 881 ABGB) liegen, wenn der Dritte die zu seinen Gunsten bedogene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt. Bei den im § 881 Abs. 3 ABGB geregelten Übergabeverträgen, welche einen Anwendungsfall eines echten Vertrages zugunsten Dritter darstellen, handelt es sich um Verträge eigener Art mit erb- und familienrechtlichen Elementen, wodurch die Übergabe in Absicht einer verfrühten Erbfolge und lebzeitigen Vermögensabhandlung einer bäuerlichen Wirtschaft, eines Unternehmens oder von Vermögen an einen Angehörigen als Übernehmer erfolgt (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172; VwGH 19.5.1983, 82/16/0110). Bei einer solchen Gutsübergabe treten neben den Leistungen an den Übergeber vielfach Leistungen an Dritte, beispielsweise Abfindungen an weichende potentielle Erben.

Zuwendungen in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung können aber grundsätzlich den Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht erfüllen. Ist nämlich der Zuwendende zu Recht oder zu Unrecht der Meinung, in Erfüllung einer bestehenden rechtlichen (bzw. gesetzlichen) Verpflichtung zu leisten, so handelt er nicht freiwillig und es fehlt ihm sohin der erforderliche Bereicherungswille (vgl. VwGH 8. 6. 1972, 289/71). Zuwendungen, die in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltpflicht erbracht werden, sind daher nicht freigebig im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG.

Im Gegenstandsfalle liegt zunächst unzweifelhaft ein Vertrag zugunsten Dritter vor, wenn sich die Übergeberin in Zusammenhang mit der Übergabe ihres Liegenschaftsvermögens an die Tochter von dieser ua. nicht nur die Einräumung eines unentgeltlichen und lebenslangen Wohnungsgebrauchsrechtes für sich sondern auch für ihren Ehegatten (= Bw.) versprechen hat lassen. Es handelt sich dabei um eine der Übergeberin zugesagte und an eine dritte Person zu erbringende Leistung, auf welche der Bw. insoferne keinen Anspruch hat, als er hiefür keinerlei Gegenleistung erbringen muss.

Strittig ist nunmehr die Frage, ob in subjektiver Hinsicht ein Bereicherungswille seitens der Übergeberin bzw. eine Freigebigkeit deswegen nicht gegeben sei, weil die Einräumung des

Wohnungsgebrauchsrechtes in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltpflicht der Ehegattin nach den Bestimmungen des ABGB erfolgte und der Unterhalt insbesondere auch den Anspruch auf die Wohnung umfasst.

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 unterlässe und vorkehre, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verliere ...".

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 *Koziol-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 die Übergeberin ihr Liegenschaftsvermögen, welches auch die Ehewohnung umfasst, der Tochter übertragen, wodurch sie in der Folge ihr Verfügungssrecht an der Ehewohnung verliert und dadurch das Recht des Ehegatten auf die Wohnung als Teil seines Unterhaltsanspruches nicht mehr gesichert wäre. Wenn sie sich daher als (weitere) Gegenleistung für die Übergabe von der Tochter auch die Einräumung eines unentgeltlichen,

lebenslangen und grundbürgerlich sicherzustellenden Wohnungsgebrauchsrechtes an den Ehegatten zusichern lässt, so handelt es sich hiebei ihrerseits nicht um eine freigebige Zuwendung, sondern vielmehr nur um eine in Entsprechung der ihr als Verfügungsberechtigten auferlegten Unterhaltspflicht gegenüber ihrem Ehegatten im Sinne der in § 97 ABGB iVm § 94 ABGB getroffenen Vorkehrungen, damit der auf diese Ehewohnung angewiesene Ehegatte sein Recht auf die Wohnung nicht verliert. Andernfalls, dh. ohne die getroffene Vorkehrung bzw. Vereinbarung eines dinglichen Wohnungsgebrauchsrechtes zu seinen Gunsten, hätte dem Ehegatten hinsichtlich der beabsichtigten Übergabe an die Tochter im Hinblick auf die mitübergebene Ehewohnung gem. § 97 ABGB ein klagbarer Unterlassungsanspruch gegen der Übergeberin zugestanden.

Nachdem sohin gegenständlich die strittige Zuwendung in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, nämlich in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht, erfolgte bzw. dadurch bedingt war, dem Bw. ua. keinen Grund für die Geltendmachung seines 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.

Es ist in diesem Zusammenhang auch nicht zu übersehen, dass nach oben dargelegter Rechtsprechung ein Bereicherungswille selbst dann nicht vorliegt, wenn die Zuwendende etwa zu Unrecht der Meinung sein sollte, in Erfüllung einer bestehenden rechtlichen oder gesetzlichen Verpflichtung, hier konkret der Unterhaltspflicht, zu leisten. Sie handelt auch diesfalls nicht freiwillig, sodass es für die Verwirklichung eines schenkungssteuerpflichtigen Tatbestandes jedenfalls in subjektiver Hinsicht am Bereicherungswillen mangelt.

Der Verweis des Finanzamtes auf das VwGH- Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592 vermag dessen Rechtsansicht nicht zu stützen, da diesem Erkenntnis ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde liegt. Laut VwGH wurde nämlich mit der dortigen, zwischen den Ehegatten abgeschlossenen Vereinbarung, der Gattin von ihrem Ehemann die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Wohnungsgebrauchs an dem ihm gehörigen Gebäude unentgeltlich eingeräumt. Dadurch sei die Gattin bereichert und das Vermögen des Ehemannes durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit geschmälert worden, weshalb im Beschwerdefall Schenkungssteuerpflicht gegeben war.

Im Gegenstandsfall kann dagegen von der Einräumung an einem der Übergeberin "gehörigen Gebäude" aufgrund der Übergabe keine Rede sein und auch nicht davon, dass "ihr Vermögen" durch die Einräumung der Dienstbarkeit an den Bw geschmälert worden wäre. Weiters liegt keine Übergabe der Ehewohnung des einen Ehegatten an Dritte vor, was dazu führen würde, dass bei einer etwaigen Nichteinräumung der gesetzlichen Unterhaltspflicht vom anderen Ehegatten ein Unterlassungsanspruch geltend gemacht werden könnte.

Kann auf Grund der angeführten zivilrechtlichen Bestimmungen keine Rede von einer Freigebigkeit der streitgegenständlichen Zuwendung sein, dann treffen die gegen das Vorliegen des Steuertatbestandes nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG erhobenen Einwände zu. Der Berufung war daher mangels Tatbestandsverwirklichung Folge zu geben und wie im Spruch ausgeführt der bekämpfte Schenkungssteuerbescheid aufzuheben.

Diesbezüglich bleibt noch darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. September 2006, Zl. 2006/16/0073-6 eine Amtsbeschwerde gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 26. April 2006, Zl. RV/0070-I/06, abgewiesen hat. In dieser Berufungsentscheidung vertrat die belangte Behörde bei einem ähnlich gelagerten Sachverhalt ebenfalls die Rechtsansicht, die strittige Zuwendung sei in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltpflicht erfolgt, weshalb mangels Freigebigkeit der Zuwendung der Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht verwirklicht sei.

Innsbruck, am 31. Oktober 2006