



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. April 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabevertrag vom 15. März 2005 hat A. seinem Sohn B. die Liegenschaft in EZ1, Einfamilienwohnhaus, ins Alleineigentum übertragen. Als Gegenleistung hat der Übernehmer ua. in Punkt IV. 1. seinen Eltern, dem Übergeber (geb. 1936) und dessen Ehegattin H (= Berufungswerberin, Bw; geb. 1940), das lebenslange, unentgeltliche und grundbücherlich zu besichernde Wohnungsgebrauchsrecht an der von ihnen bisher schon benützten Wohnung im Erdgeschoß (Wohnnutzfläche 66 m<sup>2</sup>) eingeräumt. Das Nutzungsrecht wurde zu Steuerzwecken mit monatlich € 300 bewertet; der Barwert der Verbindungsrente betrage demnach € 48.881,31. Damit übereinstimmend erliegt im Akt eine Berechnung des Nutzungsrechtes als "Verbindungsrente", wobei vom gesamten Barwert ein Betrag von € 19.617,02 auf den 1. Begünstigten (= Übergeber) und ein Betrag von € 29.264,29 auf die 2. Begünstigte (= Bw) entfällt. Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft beträgt € 20.348,39.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 18. April 2005, StrNr, hinsichtlich des vom Übergeber zugewendeten Wohnrechtes € 19.617,02 abzüglich der Freibeträge von gesamt € 9.500, sohin vom steuerpflichtigen Erwerb € 10.117 gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts-

und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, (Stkl. I) eine 2,5%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 252,93 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, das Nutzungsrecht sei der Bw vom Ehegatten im Zuge der Übergabe aufgrund einer sittlichen Pflicht bzw. Anstandspflicht eingeräumt worden, um der Bw weiterhin das Wohnrecht an der Ehewohnung zu sichern. Es handle sich damit weder um eine Schenkung noch freigebige Zuwendung, sondern vielmehr um die Erfüllung der Unterhaltspflicht durch den Ehegatten, damit die Bw das Recht auf die Ehewohnung nicht verliere.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2006 wurde die Berufung abgewiesen und die Schenkungssteuer ausgehend vom Wert des Wohnrechtes in Höhe von € 29.264,29 nunmehr mit € 592,92 festgesetzt. In der gesonderten Begründung wurde ausgeführt, nach der VwGH-Judikatur sei die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchsrechtes gleichzusetzen, weshalb ein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden sei. Als Bemessungsgrundlage sei im Erstbescheid fälschlich der auf den Übergeber entfallende Anteil des Barwertes des Nutzungsrechtes anstelle des zutreffenden Barwertes für die Bw, ds. € 29.264,29, herangezogen worden (Berechnung im Einzelnen: siehe Berufungsvorentscheidung).

Mit Antrag vom 18. Jänner 2006 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzt, die vom Finanzamt angezogene VwGH-Judikatur sei insofern auf gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar, als im Beschwerdefall das Wohnrecht an der noch im Eigentum des Ehegatten stehenden Ehewohnung eingeräumt worden sei. Im Gegenstandsfalle liege aber aufgrund der Übergabe die Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung im Rahmen der Unterhaltspflicht vor, um der Bw das Wohnrecht abzusichern.

### ***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.

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 es 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 zu vor: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 7 f. 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 bedungene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt. Bei den im § 881 Abs. 3 ABGB geregelten Übergabverträgen, 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 die 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 Unterhaltspflicht 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 der Übergeber in Zusammenhang mit der Übergabe seines Liegenschaftsvermögens an den

Sohn von diesem ua. nicht nur die Einräumung eines unentgeltlichen und lebenslangen Wohnrechtes für sich sondern auch für seine Ehegattin = Bw versprechen hat lassen. Es handelt sich dabei um eine dem Übergeber zugesagte und an eine dritte Person zu erbringende Leistung, auf welche die Bw insofern keinen Anspruch hat, als sie hierfür keinerlei Gegenleistung erbringen muss.

Strittig ist nunmehr die Frage, ob in subjektiver Hinsicht ein Bereicherungswille seitens des Übergebers bzw. eine Freigebigkeit deswegen nicht gegeben sei, weil die Einräumung des Wohnrechtes in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht des Ehegatten 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, **verfügungsberechtigt**, so hat dieser einen Anspruch darauf, dass der verfügungsberechtigte Ehegatte alles unterlasse und vorgehe, 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-Kommentar<sup>18</sup> zu § 97).

In *Kozioł-Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts<sup>10</sup>, 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 verfügungsberechtigt ist, der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten, so hat dieser einen Anspruch darauf, dass der Verfügungsberechtigte alles unterlässt und **vorgeht**, damit der auf die Wohnung angewiesene Gatte sie nicht verliert. Dieser Anspruch kann zwar - da er mit dem Tod des Verfügungsberechtigten 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, dem Sohn 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 vom Sohn 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 Unterhaltspflicht 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, dh. ohne die getroffene Vorkehrung bzw. Vereinbarung eines dinglichen Wohnungsrechtes zu ihren Gunsten, hätte der Ehegattin hinsichtlich der beabsichtigten Übergabe an den Sohn im Hinblick auf die mitübergabene 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 Unterhaltspflicht, erfolgte bzw. dadurch bedingt war, der Bw ua. 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.

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

Dem Einwand, das bezogene VwGH-Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592, sei auf den Gegenstandsfall nicht anwendbar, kommt Berechtigung zu, 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 Wohnungsgebrauches 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 Gegenstandsfalle kann dagegen von der Einräumung an einem dem Übergeber „gehörigen

Gebäude" aufgrund der Übergabe keine Rede sein und auch nicht davon, dass „sein Vermögen" durch die Einräumung der Dienstbarkeit an die Bw geschmälert worden wäre.

Dem weiteren vom Finanzamt angezogenen VwGH-Erkenntnis vom 23.1.2003, 2002/16/0124, liegt ebenso ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde, da dort der Ehegatte mit Schenkungsvertrag insgesamt 6 ihm gehörige, in mehreren Ortschaften gelegene Grundstücke einer Privatstiftung zuwendet und gleichzeitig für sich und seine Ehegattin das lebenslange Wohnrecht **an allen Liegenschaften** samt Bauwerken zurück behält. Zum Unterschied vom Gegenstandsfalle kann daher im Beschwerdefall das Argument der Sicherstellung des Wohnrechtes an der **Ehewohnung** für die Gattin im Rahmen der Unterhaltspflicht von vorneherein nicht greifen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. April 2006