



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H, inV,HWeg10, vertreten durch RA, vom 8. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Februar 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Laut dem am 10. August 2001 abgeschlossenen Kaufvertrag hatte S 159/1139-Miteigentumsanteile an EZ1GB (= Reihenhauses W 5) mit der Adresse inV,HWeg10, um einen Kaufpreis von S 3,650.000 erworben.

In Punkt XIII. des Vertrages war vereinbart, dass der Käufer seinen Eltern H (= Berufungswerber, Bw) und M am Reihenhauses das "unentgeltliche, höchstpersönliche Wohnrecht im Sinne des § 521 ABGB" einräumt und sich zugunsten der Eltern zur Erhaltung der Liegenschaft im Familienbesitz durch Einverleibung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot verpflichtet. Laut Aufzeichnung können die Wohnrechte sowie das Belastungs- und Veräußerungsverbot jederzeit auch nur auf einseitiges Ansuchen im Grundbuch eingetragen bzw. dinglich besichert werden.

Das Finanzamt hatte davon ausgehend, dass es sich um die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit handelt, dem Bw gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz (GebG), BGBl. 1957/267 idGF, eine 2%ige Rechtsgebühr zunächst vom Kaufpreis vorgeschrieben. In der Folge ist hervorgekommen, dass der Liegenschaftsverkauf durch Zuwendung zweier Sparbücher seitens

des Bw an den Sohn S sowie durch Aufnahme zweier Darlehen seitens des S finanziert wurde. Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung wurde daher die Gebühr nur mehr vom Nennbetrag der zwei geschenkten Sparbücher S 2.722.700 (= bedungenes Entgelt) in Höhe von € 3.957,33 vorgeschrieben.

Aufgrund eines Vorlageantrages hatte der UFS mit Berufungsentscheidung vom 11. Juli 2003, RV, in Bestätigung der BVE, der Berufung teilweise stattgegeben und die Gebühr wiederum im Betrag von € 3.957,33 festgesetzt.

Über die anschließend erhobene VwGH-Beschwerde hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16. Oktober 2003, 2003/16/0126, abweislich entschieden und in seiner Begründung auszugsweise Folgendes dargelegt:

*"Ein solches entgeltliches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn nach dem Willen der Parteien eine Leistung iS einer subjektiven Äquivalenz durch die andere "vergolten" werden soll ...*

*Bei diesem von der Abgabenbehörde festgestellten engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang entspricht aber die Folgerung der belangten Behörde, die getroffenen Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn seien miteinander kausal verknüpft, den Denkgesetzen. Sie ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei dem Wert der übergebenen Sparbücher um das Entgelt für die eingeräumte Dienstbarkeit gehandelt hat. ...*

*Der Beschwerdeführer stellt weiters den Kaufpreis der Liegenschaftsanteile ... dem Einlagenstand der übergebenen Sparbücher ... gegenüber und meint, die Dienstbarkeit könne nicht 75 % des Kaufpreises ... wert sein. ... Sollte der Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen darauf Bedacht genommen haben, dass auch seiner Ehefrau das Wohnungsrecht eingeräumt worden ist, so ist darauf zu verweisen, dass die belangte Behörde aufgrund ihrer Sachverhaltsfeststellungen zu Recht davon ausgehen konnte, dass die Sparbücher als das vom Beschwerdeführer geleistete Entgelt für die **beiden** Ehegatten eingeräumte Dienstbarkeit geleistet wurden. **Ob die Ehefrau dadurch bereichert wurde, war im vorliegenden Verfahren nicht zu beurteilen. ...***

Zufolgedessen hat das Finanzamt den zuletzt festgestellten Einheitswert der Liegenschaft EZ1GB mit gesamt S 1.865.000 erhoben und dem Bw im Hinblick auf die Zuwendung des hälftigen Wohnrechtes an die Gattin M mit Bescheid vom 11. Februar 2004, StrNr, ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaftsanteile, davon 50 %, das sind S 390.520 unter Berücksichtigung der Freibeträge gesamt S 130.000, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 260.520 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, die 3%ige Schenkungssteuer im Betrag von S 7.816 = € 568,01 vorgeschrieben. Das Wohnungs- bzw. Fruchtgenussrecht sei für schenkungssteuerliche Zwecke in Höhe des anteiligen Einheitswertes anzusetzen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, das Wohnrecht sei der M von deren Sohn S eingeräumt worden, weshalb dem Bw hieraus keine Schenkungssteuer erwachsen könne. Sollte dennoch Schenkungssteuer anfallen, liege ein Steuerbefreiungsgrund vor, da die Wohnrechtsverschaffung zur Deckung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten erfolgt sei. Die Zuwendung sei weiters zur Abdeckung der Gewährung des angemessenen Unterhaltes erfolgt. Der Schenkungssteuerbescheid sei daher ersatzlos zu beheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 17. März 2004 wurde dahin begründet, dass die Einräumung der Dienstbarkeit durch den Sohn im Auftrag des Bw einen schenkungssteuerpflichtigen Vorgang verwirkliche. Dem stehe der Umstand nicht entgegen, dass es sich bei der Wohnung, auf welcher die Dienstbarkeit eingeräumt worden sei, um die eheliche Wohnung handle. Die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung der Gattin zur Benützung der Ehewohnung könne nach der Judikatur jedenfalls nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichgesetzt werden.

Mit Antrag vom 13. April 2004 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weiteres Vorbringen begehrt.

Vom UFS wurde durch Einsichtnahme in das Zentrale Melderegister erhoben, dass der Bw und seine Ehegattin M seit 27.9.2001 an der Adresse in inV,HWeg10, mit Hauptwohnsitz gemeldet sind.

Laut aktuellem Grundbuchsatzug wurde auf den Liegenschaftsanteilen des S lediglich das vereinbarte Belastungs- und Veräußerungsverbot grundbücherlich besichert; die Eintragung der vereinbarten Wohnrechte für beide Eltern ist bislang unterblieben.

### ***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 oder Fruchtgenussrechtes.

Der Schenkungssteuer unterliegen damit auch Vermögenszuwendungen ohne Schenkungsvertrag - d.h. 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.

In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten zu bereichern, d. h. 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 etwa geregelten Übergabsverträgen, 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 ua. von Vermögen an einen Angehörigen erfolgt (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172; vom 19.5.1983, 82/15/0110).

Im Gegenstandsfalle liegt zunächst unzweifelhaft ein Vertrag zugunsten Dritter vor, wenn sich der Bw in unmittelbarem Konnex mit der Zuwendung von Sparvermögen an den Sohn und der dadurch überwiegenden Finanzierung dessen Liegenschaftserwerbes (siehe dazu auch die eingangs dargelegten Ausführungen des VwGH im Erk. vom 16.10.2003, 2003/16/0126) vom Sohn an dieser Liegenschaft ua. nicht nur die Einräumung eines Wohnrechtes für sich sondern auch für seine Ehegattin versprechen hat lassen (siehe Pkt. XIII. des Kaufvertrages vom 10. August 2001). Es handelt sich dabei um eine dem Bw als Geschenkgeber zugesagte und an eine dritte Person (= Mutter) zu erbringende Leistung, auf welche die Mutter insofern keinen Anspruch hat, als sie hierfür keinerlei Gegenleistung erbringen mußte.

Dem Einwand, die Einräumung der Dienstbarkeit sei durch den Sohn erfolgt, weshalb daraus dem Bw keine Schenkungssteuer erwachsen könne, muss daher ins Leere gehen, da diese Verpflichtung dem Sohn seitens des Bw auferlegt wurde und als Zuwendender, der sich diese Leistung "ausbedungen" hat, damit jedenfalls der Bw zu betrachten ist.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Die Zuwendung eines Wohnrechtes an einer Liegenschaft ist dann als ausgeführt zu betrachten, wenn die berechtigte Person die Liegenschaft in Besitz nimmt, beispielsweise im darauf befindlichen Wohnhaus die Wohnung bezieht, und damit die Ausübung des Nutzungsrechtes unzweifelhaft und sichtbar zum

Ausdruck bringt.

Im Gegenstandsfalle ist die Liegenschaft nachweislich von beiden Ehegatten H und M im September 2001 bezogen worden, da beide ab 27. September 2001 an der Liegenschaftsadresse in V, HWeg 10, mit Hauptwohnsitz gemeldet sind. Es handelt sich – auch nach eigenem Vorbringen – um die Ehewohnung.

Die den beiden Eltern eingeräumte Dienstbarkeit ist zwar lt. Grundbuch (bislang) nicht verbüchert worden. Zusage der Rechtsprechung des VwGH kommt aber diesem Umstand der – noch – nicht erfolgten Verbücherung keinerlei rechtliche Bedeutung zu, wenn er zB im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0436, zur Schenkungssteuerpflicht eines Wohnungsgebrauchsrechtes im Ergebnis ausführt, für die Beurteilung der eingetretenen Vermögensbereicherung genügt vielmehr der in der Urkunde geschaffene Titel dafür, dass die Dienstbarkeit im Grundbuch zu "verdinglichen" ist bzw. jederzeit verbüchert werden kann.

Strittig ist des Weiteren die Frage, ob in subjektiver Hinsicht ein Bereicherungswille seitens des Bw bzw. eine Freigebigkeit deswegen nicht gegeben sei, weil die Einräumung der Dienstbarkeit in Erfüllung dessen gesetzlicher Unterhaltspflicht gegenüber der Ehegattin erfolgte.

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings **kein unbedingter** zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH vom 29.1.1996, 94/16/0064).

Durch Zuwendungen in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung wird der Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht verwirklicht. Zuwendungen, die etwa – wie eingewendet – in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht erbracht werden, wären daher nicht freigebig.

Bei der eingewendeten "Gewährung des angemessenen Unterhaltes" 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, verfügungsberechtigt, so hat dieser einen Anspruch darauf, dass der verfügungsberechtigte Ehegatte alles unterlasse und vorkahre, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verliere ...".

Dem diesbezüglichen Berufungseinwand ist nunmehr entgegen zu halten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die aus dem Familienrecht erfließende **Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung** keineswegs dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichgesetzt werden kann und damit die vertragliche Einräumung einer Dienstbarkeit an der Ehewohnung sehr wohl einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand erfüllt. So führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592, im Ergebnis aus, dass es der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes nicht entgegen steht, dass es sich bei der Wohnung, die Gegenstand der Einräumung der Dienstbarkeit durch den Ehegatten der Bf war, um die eheliche Wohnung der beiden in aufrechter Ehe lebenden Vertragspartner handelte, in welcher Wohnung die Erfüllung der in **§ 90 ABGB** geregelten Verpflichtung der Ehegatten zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, zum Ausdruck gekommen ist. 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 verfügungsberechtigt sind. Die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung könne daher nicht einem dinglichen Wohnungsgebrauchsrecht gleichgesetzt werden, weshalb es nicht zutreffe, dass mit der beschwerdegegenständlichen Vertragsurkunde (über die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes) ein bereits zustehendes Recht lediglich "bekräftigt" bzw. "verdinglicht" worden sei.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw stellt sohin bei aufrechter Ehe die über die bloße Benützung der Ehewohnung hinausgehende Rechtseinräumung an die Ehegattin in Form der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes - die zudem aufgrund des hiefür in der Urkunde geschaffenen Titels jederzeit grundbücherlich besichert und sohin verdinglicht werden kann - eine Schenkung bzw. freigebige Zuwendung, demgegenüber jedoch keine Leistung im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltspflicht bzw. ehelichen Versorgungspflicht dar.

Der Bw wendet weiters ein, im Falle einer Schenkungssteuerpflicht sei ein Steuerbefreiungsgrund gegeben, da die Wohnrechtsverschaffung zur Deckung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten gedient habe.

Es wird damit offenkundig Bezug genommen auf den Befreiungstatbestand nach § 15 Abs. 1 Z 1 lit c ErbStG. Nach dieser Bestimmung sind Schenkungen unter Lebenden zwischen Ehegatten unmittelbar zum Zwecke der gleichteiligen **Anschaffung oder Errichtung** einer Wohnstätte mit höchstens 150 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten - wobei hier noch mehrere zeitliche Komponenten hinsichtlich der Schaffung und Benützung sowie der Aufgabe der bisherigen Wohnung hinzutreten - von der Schenkungssteuer befreit.

Nach der Intention des Gesetzgebers wurde diese Befreiung mit AbgÄG 1985, BGBl. 557, geschaffen, um im Hinblick auf den gesetzlichen Stand der Gütertrennung in der Ehe und darauf, dass der den Haushalt führende, unterhaltsberechtignte Ehegatte keinen Anspruch auf Erwerb eines Miet- oder Eigentumsrechtes an der gemeinsamen Ehewohnung hat, den gemeinsamen **Kauf** eines Grundstückes, einer Eigentumswohnung oder eines Wohnhauses dann, **wenn die Finanzierung ausschließlich aus Mitteln nur eines Ehegatten erfolgt** und dies regelmäßig einen der Schenkungssteuer unterliegenden Vorgang darstellen würde, im Falle der Schaffung unter obigen Voraussetzungen von der Steuer auszunehmen.

An schenkungssteuerlichen Sachverhalten hatte der Gesetzgeber vor allem vor Augen, dass entweder der alleinverdienende Ehegatte (der andere verfügt weder über Einkommen noch Vermögen) den gesamten Kaufpreis für den gemeinsamen Kauf einer Wohnstätte entrichtet; oder auch bei Doppelverdienern der eine Ehegatte die anteilig auf den anderen entfallenden Kosten übernimmt; oder dass der eine zunächst im Alleineigentum anschafft oder errichtet und dann dem Ehegatten einen Anteil an der Liegenschaft schenkt (sogenanntes "Anschreiben-lassen"). Durch die in dieser Form vollzogenen Schenkungen bzw. freigebigen Zuwendungen muss die Herbeiführung des **Hälfteigentums an der Wohnung direkt erreicht werden** und somit das Ergebnis der Schenkung **gemeinsames Eigentum** der Ehegatten sein (siehe zu vor auch: NZ 1986/245 f.).

Als wesentlich ist festzuhalten, dass durch § 15 Abs. 1 Z 1 lit c ErbStG die unentgeltliche Verschaffung des **Hälfteigentums** an Wohnraum durch den einen Ehegatten begünstigt werden sollte, der allein die Finanzierung trägt, und zwar entweder von vorneherein des Miteigentumsanteiles des anderen Ehegatten oder seines Alleineigentums an der Wohnung, das er anschließend zur Hälfte unentgeltlich weiterüberträgt.

Im Berufungsfalle ist nunmehr anhand eines völlig anders gelagerten Sachverhaltes die Anwendung der bezogenen Befreiungsbestimmung von vorne herein zu versagen. Es steht zweifelsfrei fest, dass vom Bw weder die Liegenschaft angeschafft oder errichtet wurde, noch

er das Hälfteeigentum an der Liegenschaft auf die Ehegattin schenkungsweise übertragen hat, sodass etwa im Ergebnis beide Ehegatten Hälfteeigentum an der Liegenschaft erworben hätten. Der Bw hat vielmehr bloß ein hälftiges Wohnrecht an der Ehewohnung zugewendet, womit aber die wesentlichen Voraussetzungen entsprechend dem Gesetzeszweck in keinsten Weise erfüllt sind. Es erübrigt sich damit auch die Beurteilung des eingewendeten "dringenden Wohnbedürfnisses".

Gegen die Bemessungsgrundlage in Höhe – zutreffenderweise - maximal des anteiligen dreifachen Einheitswertes der Liegenschaftsanteile, davon 50 %, wurde im Übrigen kein Einwand erhoben.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. Juni 2005