



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.S., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.x, vom 9. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vom 2. August 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Übergabevertrag vom 25. März 2005 übereignete der Alleineigentümer G.S. seinem Sohn B.S. eine Liegenschaft samt Einfamilienhaus. Unter Punkt 5 des Übergabevertrages gewährte der Übernehmer seinem Vater und seiner Mutter das zu verbüchernde lebenslängliche Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft.

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 2. August 2005 schrieb das Finanzamt ausgehend von einem Rechtsvorgang mit dem Ehegatten G.S. der M.S. (Bw.) für den steuerpflichtigen Erwerb ihres Wohnungsrechtes in Höhe von 104.585,10 € unter Berücksichtigung der Freibeträge gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG und gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG Schenkungssteuer von 6.275,10 € vor.

Die gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobene Berufung bekämpfte diese Festsetzung dem Grunde nach im Wesentlichen mit der Begründung, anlässlich der Übergabe des Hauses an den gemeinsamen Sohn räumte G.S. lediglich zur Sicherstellung und in Erfüllung dieser im Gesetz (§ 90ff ABGB, § 758 ABGB) geregelten Verpflichtung seiner Ehefrau gegenüber, in der

Wohnung wohnen zu dürfen, ein Wohnrecht ein. Es handle sich dabei um keine Schenkung, sondern lediglich um eine Sicherstellung eines bereits aus dem ABGB geregelten Rechtes und werde damit sichergestellt, dass im Ablebensfall des G.S. die Bw. in der Wohnung wohnen könne.

Das Finanzamt erließ unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.12.2001, Zl. 2001/16/0592 eine abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen mit der Begründung, im Rahmen der Erfüllung der ehelichen Verpflichtung sei es nicht notwendig, die dem Ehepartner zustehende Mitbewohnrechte in der ehelichen Wohnung ausdrücklich durch eine schriftliche Vereinbarung abzusichern. Die Einräumung des Wohnrechtes- im gegenständlichen Fall handle es sich überdies um ein Fruchtgenussrecht- gehe über die gesetzliche Verpflichtung im Eherecht hinaus und stelle vom Umfang her ein weiterreichendes Recht als jenes der reinen Mitbenützung dar. Die schriftliche Einräumung eines Wohn- bzw. Fruchtgenussrechtes an den Ehepartner bewirke somit eine Bereicherung und sei als Schenkung steuerpflichtig.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde auszugsweise noch vorgebracht:

"Bisher war Herr G.S., der Ehemann von Frau M.S., Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ X GB Y. Frau S hatte als Ehefrau das Recht, in der gemeinsamen Ehwohnung zu wohnen. Umfasst war damit gleichzeitig das Anrecht, im Falle des Ablebens ihres Ehemannes als gesetzliches Vorausvermächtnis auch weiterhin in der Ehwohnung verbleiben zu dürfen (§ 758 ABGB). Um dieses Recht im Fall des Todes ihres Gatten ausüben zu können, ist es Voraussetzung, dass die Ehwohnung auch tatsächlich in den Nachlass fällt. Da Herr S künftig nicht mehr Eigentümer sein wird, wird die Liegenschaft nicht mehr Bestandteil des Erbes sein. Herr S wird in Zukunft nur ein höchstpersönliches Fruchtgenussrecht haben, das mit seinem Tode erlischt. Dem überlebenden Ehegatten gebührt das Recht des gesetzlichen Vorausvermächtnisses nicht mehr (OGH 21.11.1994, 9 Ob 508/94, ecolex 1995, 173). Um Frau M.S. in ihren Rechten wirtschaftlich nicht schlechter zu stellen, ist es zum Ausgleich notwendig, ihr dieses Recht einzuräumen. Frau S wird vermögensrechtlich nicht bereichert. Maßgebend für die Steuerbarkeit von Sachverhalten ist allein die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO). Das Finanzamt hätte bei richtiger Beurteilung keine Schenkungssteuer vorschreiben dürfen. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen."

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

Gemäß § 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 oder eines Fruchtgenussrechtes.

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 bedungene 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 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 lebenslangen Fruchtgenussrechtes 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. insoferne keinen Anspruch hat, als sie hierfür keinerlei Gegenleistung erbringen muss.

An Sachverhalt blieb außer Streit, dass es sich bei dem an den Sohn übergebenen Grundstück samt darauf errichtetem Einfamilienhaus um die Ehwohnung des Übergebers und seiner Frau handelte. Strittig ist allein die Frage, ob in subjektiver Hinsicht ein Bereicherungswille seitens des Übergebers bzw. eine Freigebigkeit deswegen nicht gegeben sei, weil die Einräumung des Fruchtgenussrechtes 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 vorkahre, 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 *Koziol-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 vorkehrt, 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 lebenslangen grundbücherlich sicherzustellenden Fruchtgenussrechtes an die Ehegattin zusichern lässt, so handelt es sich hierbei seinerseits nicht um eine freigebige Zuwendung, sondern vielmehr nur um eine in Entsprechung der ihm als Verfügungsberechtigten auferlegten Unterhaltspflicht gegenüber seiner Ehegattin im Sinne der in § 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 Fruchtgenussrechtes zu ihren Gunsten, hätte der Ehegattin hinsichtlich der beabsichtigten Übergabe an den Sohn im Hinblick auf die mitübergebene Ehewohnung gem. § 97 ABGB ein klagbarer Unterlassungsanspruch gegen den Übergeber zugestanden.

Nachdem sohin gegenständlich die 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 ihres 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.

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 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. Weiters liegt im Beschwerdefall keine Übergabe der Ehewohnung des einen Ehegatten an Dritte vor, was dazu führen würde, dass bei einer etwaigen Nichterfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht vom anderen Ehegatten ein Unterlassungsanspruch geltend gemacht werden könnte.

Diesbezüglich bleibt noch darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof (siehe auch Erk. vom 29. Juni 2006, Zl. 2006/16/0016) mit Erkenntnis vom 26. September 2006, Zl. 2006/16/0073-6 eine Amtsbeschwerde des Finanzamtes gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 26. April 2006, Zl. RV/0070-I/06, als unbegründet abgewiesen hat. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte damit die Rechtmäßigkeit der von der belangten Behörde darin vertretene Rechtsansicht, dass bei einem solchen Sachverhalt die strittige Zuwendung in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht erfolgt, weshalb mangels Freigebigkeit der Zuwendung der Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht verwirklicht ist. Da sich der der Beschwerde und der nunmehrigen Berufung zugrunde liegende Sachverhalt in den entscheidungsrelevanten Tatumständen durchaus gleichen, trifft diese Rechtsprechung auch auf den gegenständlichen Streitfall zu.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war bei der Entscheidung des Berufungsfalles unbedenklich davon auszugehen, dass die in Frage stehende Zuwendung eines Fruchtgenussrechtes an der Ehewohnung letztlich der Wahrung ihrer rechtlichen Ansprüche daran diene und in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht erfolgt ist. Demzufolge kann aber von einer Freigebigkeit dieser Zuwendung keine Rede sein, was die Verwirklichung des Steuertatbestandes nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG ausschließt. Der Berufung war daher unter Aufhebung des bekämpften Schenkungssteuerbescheides Folge zu geben.

Innsbruck, am 3. November 2006