

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Thomas Ruetz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 29. Juli 2003 abgeschlossenen "Übergabsvertrag" hat J. H. seiner Tochter M. H. die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ 402 GB E. im Ausmaß von 1.494 m² samt darauf befindlichem Gebäude, Adresse O 3a, übertragen – dies bereits vor Vertragsunterfertigung (Pkt. 5.). Als eine von mehreren Gegenleistungen räumt die Übernehmerin lt. Pkt. 4 a) dem Übergeber, geb. 1941, wie auch dessen Ehegattin G. H. (= Bw), geb. 1949, sohin ihren Eltern das lebenslängliche, unentgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsgebrauchsrecht in der von diesen schon bisher benutzten Ehewohnung im Parterre des Wohnhauses ein. Zu Steuerbemessungszwecken wird die vorbehaltene Dienstbarkeit mit dem Betrag von monatlich € 600 und im Hinblick auf das Lebensalter des Jüngeren (= Bw) mit gesamt € 93.600 kapitalisiert. Im Weiteren wird hinsichtlich des hälftigen der Bw zufallenden Wohnrechtes von € 46.800 festgehalten, die Einräumung durch J. H. erfolge ausschließlich in Erfüllung seiner Verpflichtung aus dem ABGB bzw. Eherecht, der Gattin die Wohnmöglichkeit zu sichern. Eine Bereicherung liege demnach nicht vor.

Das Finanzamt hat daraufhin u. a. der Bw mit Bescheid vom 5. August 2003, Str. Nr. XY, ausgehend von dem ihr vom Gatten zugewendeten Wohnrecht € 46.800 unter Berücksichtigung der Freibeträge gem. § 14 Abs. 1 und 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 141/1955 idgF, von gesamt € 9.500, sohin

ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 37.300 gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) eine 3,5%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 1.305,50 vorgeschrieben. Begründend wurde auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592, verwiesen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde Bescheidaufhebung beantragt und im Wesentlichen eingewendet, es liege keine Bereicherungsabsicht, sondern vielmehr eine sittliche oder Anstandspflicht zwingend vor, da die Einräumung des Wohnrechtes in Erfüllung der Verpflichtung des J. H. erfolgt sei, im Rahmen der Übergabe der Bw das Wohnrecht bei aufrechter Ehe und für den Fall seines Vorablebens zu sichern. Das zitierte VwGH-Erkenntnis sei insofern nicht anwendbar, als dem ein anders gelagerter Sachverhalt – nämlich die überschießende Einräumung einer Dienstbarkeit bei bestehendem Eigentum des Gatten an der Ehewohnung – zugrunde liege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2003 wurde die Berufung abgewiesen.

Mit Antrag vom 27. Oktober 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und nochmals darauf hingewiesen, dass das VwGH-Erkenntnis einen Fall behandle, bei dem der Ehegatte Eigentümer bleibe und nicht – wie hier – den Besitz im Rahmen einer Übergabe aufgebe und das Wohnrecht der Ehegattin nicht anders als durch Einräumung der Dienstbarkeit sichern könne. Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde für den Fall einer stattgebenden Berufungsentscheidung zurückgezogen.

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 - 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. 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, 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 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 einer bäuerlichen Wirtschaft, eines Unternehmens oder von Vermögen an einen Angehörigen als Übernehmer erfolgt (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172; vom 19.5.1983, 82/15/0110). 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 vom 8.6.1972, 289/71). Zuwendungen, die in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltpflicht erbracht werden, sind daher nicht freigiebig im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG.

Im Gegenstandsfall liegt zunächst unzweifelhaft ein Vertrag zugunsten Dritter vor, wenn sich der Übergeber in Zusammenhang mit der Übergabe seines Liegenschaftsvermögens an die

Tochter von dieser u.a. 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 Mutter der Übernehmerin insoferne keinen Anspruch hat, als sie hiefür 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 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 verfügberechteigte Ehegatte **alles unterlasse 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 der Übergeber sein Liegenschaftsvermögen, welches auch die Ehewohnung umfasst, der Tochter übertragen, wodurch er in der Folge sein Verfügungssrecht 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.

Dem Einwand, das bezogene VwGH-Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592, sei auf den Gegenstandsfall nicht anwendbar, kommt insoferne Berechtigung zu, als dem 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 sei.

Im Gegenstandsfalle kann dagegen von der Einräumung an einem dem J. H. "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.

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

Innsbruck, 27. Mai 2004