



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. Oktober 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 18. Dezember 2006 hatte Frau C (geb. 1946) den in ihrem Alleineigentum stehenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, insbesondere die Liegenschaft in EZ1, an den Sohn M übertragen. Als Gegenleistung hiefür wurde ua. unter Punkt Zweitens vereinbart, dass der Übernehmer seiner Mutter und – über deren ausdrückliche Anordnung – auch dem Vater A (= Berufungswerber, Bw; geb. 1952) ein lebenslanges, unentgeltliches und dinglich zu besicherndes Wohnungsgebrauchsrecht an näher bezeichneten Räumlichkeiten im mitübergebenen Wohnhaus einräumt.

Zufolge des vom rechtlichen Vertreter bekannt gegebenen Wertes des Nutzungsrechtes von monatlich € 140 wurde vom Finanzamt anhand des unter "www.bmf.gv.at" zur Verfügung stehenden Berechnungsprogrammes für die "Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen" nach versicherungsmathematischen Grundsätzen der kapitalisierte Barwert des Nutzungsrechtes, das auf den Bw entfällt, in Höhe von € 12.752,45 ermittelt und ausgehend hiervon dem Bw mit Bescheid vom 5. Oktober 2007, StrNr, gemäß § 8

Abs. 1 (Stkl. I) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI 1955/141, idgF, Schenkungssteuer im Betrag von € 65,04 vorgeschrieben. Laut Bescheidbegründung stelle das auf ihre Anordnung einzuräumende Wohnrecht eine Schenkung seitens der Übergeberin an ihren Gatten dar.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, die Übergeberin habe sich das Wohnungsgebrauchsrecht für ihren Ehegatten zusichern lassen, um ihrer Unterhaltspflicht zu entsprechen. Gemäß § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG seien Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes steuerfrei zu belassen, weshalb der angefochtene Becheid aufzuheben sei.

In Entsprechung eines Ergänzungsersuchens wurden ua. Kontobelege der Ehegatten beigebracht, wonach die Übergeberin eine Pension von mtl. € 762,17 sowie der Bw eine Pension von mtl. € 848,58 bezieht.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 7. Jänner 2008 wurde dahin begründet, dass im Hinblick auf das gemeinsame Einkommen von € 1.610,75 (beide Pensionen) ein Anteil von 40 %, ds. € 644, als Unterhalt an den Ehegatten (Bw) gelten würde. Nachdem der eigene Pensionsbezug des Bw (= € 848) diesen Betrag übersteige, sei dessen Unterhalt durch den eigenen Bezug gesichert, sodass die Voraussetzung für eine Anwendung der Befreiungsbestimmung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG ("Zuwendung zum Zweck des *angemessenen Unterhaltes*") nicht vorliegen würde.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde auf bezughabende VwGH-Judikatur (Erk. vom 29.6.2006, 2006/16/0016) hingewiesen und ausgeführt: Die gegenständliche Ehewohnung sei im Alleineigentum der Übergeberin gestanden und bereits bisher gemeinsam benutzt worden. Infolge der Liegenschaftsübergabe stelle sich das Wohnungsrecht für den Bw als Fortsetzung und Sicherung der bisherigen Unterhaltsleistung der Ehegattin an den Bw dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Schenkung, freigebige Zuwendung:

Gem. § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG (idF vor BGBI. I 2007/39, in Geltung ab 1. August 2008) 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 erb berechtigten) 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: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 7 und 11 zu § 3).

2. Vertrag zugunsten Dritter:

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; 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.

Im Gegenstandsfall liegt unzweifelhaft ein Vertrag zugunsten Dritter vor, wenn sich die Übergeberin in Zusammenhang mit der Übergabe ihres landwirtschaftlichen Betriebes an den Sohn von diesem ua. nicht nur die Einräumung eines unentgeltlichen und lebenslangen Wohnrechtes für sich sondern auch für den 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.

3. Bereicherungswille, rechtliche Verpflichtung:

Strittig ist aber die Frage, ob in subjektiver Hinsicht ein Bereicherungswille seitens der Übergeberin bzw. eine Freigebigkeit deswegen nicht gegeben sei, weil die Einräumung des Wohnrechtes in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltpflicht der Ehegattin erfolgte und der Unterhalt insbesondere auch den Anspruch auf die Wohnung umfasste.

Zuwendungen *in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung* können 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.

4. Unterhalt:

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 Unterhalt ist bei gemeinsamem Haushalt grundsätzlich naturaliter zu leisten und 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 unterlasse und vorkehre, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verliere ...".

Diesfalls steht dem auf die Wohnung angewiesenen Ehegatten nach § 97 ABGB während aufrechter Ehe ein obligatorisch klagbarer Unterlassungsanspruch zu (siehe *Dittrich-Tades*, ABGB-Kommentar¹⁸ zu § 97).

5. Rechtliche Würdigung:

Im Berufungsfalle hat die Übergeberin ihr Liegenschaftsvermögen, welches auch die Ehewohnung umfasst, dem Sohn übertragen, wodurch sie in der Folge ihr (alleiniges)

Verfügungsrecht an der Ehewohnung verliert und dadurch das Recht des Ehegatten (Bw) auf die Wohnung als Teil seines Unterhaltsanspruches nicht mehr gesichert wäre. Wenn sich daher die Übergeberin als Gegenleistung für die Übergabe vom Sohn ua. auch die Einräumung eines unentgeltlichen, lebenslangen und grundbücherlich sicherzustellenden Wohnrechtes an den Ehegatten ausbedingt, so handelt es sich hiebei ihrerseits nicht um eine freigebige Zuwendung, sondern vielmehr nur um eine in Entsprechung der ihr als Verfügungs-berechtigter auferlegten Unterhaltspflicht gegenüber dem Gatten im Sinne des § 97 ABGB iVm § 94 ABGB getroffene Vorkehrung, damit der auf diese Ehewohnung angewiesene Ehegatte sein Recht auf die Wohnung nicht verliert. Andernfalls, dh. ohne die getroffene Vorkehrung bzw. Vereinbarung eines dinglichen Wohnungsrechtes zu seinen Gunsten, hätte der Ehegatte hinsichtlich der beabsichtigten Übergabe an den Sohn im Hinblick auf die mitübergebene Ehewohnung gem. § 97 ABGB ein klagbarer Unterlassungsanspruch gegen die Übergeberin zugestanden.

Nachdem sohin gegenständlich strittige Zuwendung in Erfüllung einer rechtlichen Verpflich-tung, nämlich in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht, erfolgte, kann von einer Freigebigkeit der Zuwendung keine Rede sein und **ist der Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht verwirklicht worden.**

Ein Bereicherungswille läge selbst dann nicht vor, wenn die Zuwendende etwa zu Unrecht der Meinung sein sollte, in Erfüllung einer bestehenden rechtlichen oder gesetzlichen Verpflich-tung, 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.

6. Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG:

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG bleiben Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur Ausbildung des Bedachten steuerfrei. Als "angemessen" ist dabei nach § 15 Abs. 2 ErbStG eine den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entsprechende Zuwendung zu betrachten. Eine dieses Maß übersteigende Zuwendung ist in vollem Umfang steuerpflichtig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im abweisenden Erkenntnis vom 29.6.2006, 2006/16/0016, worin über einen nahezu identen Sachverhalt abzusprechen war und das beschwerdeführende Finanzamt (Amtsbeschwerde) in der Einräumung eines *dinglichen* Wohnungsgebrauchsrechtes durch den Ehegatten die Überschreitung des *angemessenen* Unterhaltes iSd § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG erblickte, im Ergebnis ausgesprochen:

Zuwendungen in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung können *grundsätzlich den Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht erfüllen*. Wird der Unterhalt oder die Ausbildung

auf Grund gesetzlicher Unterhaltsverpflichtung gewährt, so *bedarf es keiner Befreiung*, weil dann der Tatbestand der freigebigen Zuwendung gar nicht erfüllt ist. Stellt sich eine Leistung als bloße Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht dar, liegt keine freigebige Zuwendung vor.

Der Umstand, dass aus dem besagten Ehegattenunterhalt ein Anspruch auf Verschaffung eines *dinglichen* Gebrauchsrechtes bzw. Wohnrechtes nicht abgeleitet werden kann, steht der Beurteilung der Einräumung eines – anteiligen – Gebrauchsrechtes nach § 504 ABGB an der gemeinsamen Ehewohnung *als freiwillige Unterhaltsleistung* im Sinn des § 94 ABGB *nicht entgegen*. Zwar erhält der Beschenkte dadurch einen dinglichen Anspruch auf Mitbenützung dieser Wohnung, der ihm jedoch nur höchstpersönlich zusteht und durch den sein *dauerndes Wohnbedürfnis pro futuro* laufend gedeckt wird. Auch das Finanzamt gehe in seiner Amtsbeschwerde nicht davon aus, dass der Beschenkte auf Grund des dinglichen Rechtes auf gemeinschaftliche Benützung der Wohnung (und bestimmter Teile von Außenanlagen) ein Gebrauchsrecht eingeräumt erhielt, das die – den Lebensverhältnissen der Ehegatten angemessenen – Wohnbedürfnisse überschreiten würde.

Auch der Verweis auf das gesetzliche Vorausvermächtnis ändere nichts an der Beurteilung der Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes.

Wird daher dem *fortdauernden Wohnbedürfnis* bereits bei aufrechter Ehe durch Einräumung eines Gebrauchsrechtes nach § 504 ABGB entsprochen, **tut dies dem Charakter einer (angemessenen) Unterhaltsleistung keinen Abbruch**.

7. Ergebnis:

Nach dem Dafürhalten des UFS ist gegenständliche Zuwendung des Wohnungsgebrauchsrechtes an der Ehewohnung im Rahmen der Übergabe durch die Ehegattin/Übergeberin in Erfüllung deren *gesetzlicher Unterhaltspflicht* gegenüber dem Bw erfolgt, nämlich diesem das Recht auf die Weiterbenützung der Wohnung zu sichern, die als bereits bisherige Ehewohnung der Befriedigung seines *fortdauernden Wohnbedürfnisses* dient. Mangels Bereicherungswillens liegt daher keine freigebige Zuwendung vor und ist damit der Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht erfüllt.

Diesfalls bedarf es lt. VwGH auch keiner Befreiung etwa iSd § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG, sodass sich von vorneherein die Frage nach einer allfälligen Überschreitung des "angemessenen Unterhaltes" gar nicht stellt und sich die vom Finanzamt in diesem Zusammenhang durchgeführte Überprüfung der Einkommensverhältnisse samt Ermittlung des Unterhaltsanspruches erübrigt.

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

Wien, am 22. Juli 2011