

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Herrn Bf. vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. Mai 2008, ErfNr. a, betreffend Schenkungssteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde ist Folge zu geben.

Der Schenkungssteuerbescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) stellte seiner Gattin am 29. März 2007 in Form eines Notariatsaktes (Notariat N GZ 1111) ein Anbot auf Abschluss eines Dienstbarkeitsvertrages mit auszugsweise folgendem Inhalt:

„§1

In EZ (Einlagezahl) xy (xy.), GB (Grundbuch) B oo Y, bestehend aus den Grundstücken 117 (einhundertsiebzehn), 118 (einhundertachtzehn) und 119 (einhundertneunzehn) im Gesamtausmaß von k, ist das Eigentumsrecht für L, zu 1/1 (eins/eins) Miteigentumsanteil einverleibt.

Auf dieser Liegenschaft lastet die verbücherte Reallast

§2

Mittels dieses Vertrages räumt L seiner Ehefrau F,, zur Befestigung des gesetzlichen Anspruches seiner Ehefrau auf gemeinsame Wohnung und des

angemessenen Unterhaltes, mit sofortiger Wirkung auf Lebenszeit das Wohnungsrecht in dem vorbeschriebenen Haus ein.

Das Wohnungsrecht ist ein Wohnungsgebrauchsrecht. Das Wohnungsrecht ist als Dienstbarkeit der vorbeschriebenen Liegenschaft zu verbüchern.

§3

Für die Einräumung des lebenslangen Wohnungsrechtes ist kein Entgelt zu entrichten.

§4

Zur Erzeugung der dinglichen Rechtswirkungen aus diesem Vertrag erteilt hiermit L, seine ausdrückliche Einwilligung, dass ob der ihm zur Gänze gehörenden, mit Ausnahme der verbücherten Reallasten C-LNR 1a und C-LNR 2a lastenfreien Liegenschaft EZ (Einlagezahl) xy (xy.), GB (Grundbuch) B (null/eins/fünfhundertdrei) Y, die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes gemäß § 2 (Paragraph zwei) dieses Vertrages für F, als Berechtigte einverleibt wird.

§5

Alle Kosten im Zusammenhang mit der Errichtung und der Durchführung dieses Vertrages werden von Herrn L. getragen.

Dieses unwiderrufliche Anbot und die darin angebotene Rechtseinräumung kann von Frau F, durch eine notarielle Annahmeerklärung, abzugeben bis längstens 31. (einunddreißigster) Dezember 2007 (zweitausendsieben), jederzeit angenommen werden, ohne dass es einer weiteren Mitwirkung von Herrn L. bedarf."

Mit Annahmeerklärung vom 23. Mai 2007 (Notariat N GZ 1234) nahm Frau F dieses Anbot vollinhaltlich an.

Anbot und Annahmeerklärung wurden dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien zur Anzeige gebracht.

Auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes gab der Bf bekannt:

„In Beantwortung Ihres Ersuchens um Ergänzung teile ich Ihnen mit, dass für das an F eingeräumte Wohnrecht kein Wert anzusetzen ist, weil eine steuerbare oder steuerpflichtige Leistung nicht vorliegt.

Der Einräumung des Wohnrechts fehlt es nämlich am "freigebigen Charakter" und liegt daher mE gar keine steuerlich beachtliche Leistung vor. Frau F hat nämlich durch die Einräumung des Wohnrechts nichts erhalten, worauf sie nicht schon vorher einen Anspruch besessen hätte, d.h. das auf Grund der aufrechten Ehe bestehende Recht auf gemeinsame Wohnung. Im Gegenteil; der diesbezüglich abgeschlossene Dienstbarkeitsvertrag diene – wie auch aus dessen Wortlaut explizit hervorgeht - nur der „Befestigung" dieses bestehenden gesetzlichen Anspruchs. Eine darüber hinaus gehende Bereicherung von F. ist gegenüber dem Status quo nicht eingetreten: die Nutzung zusätzlicher Flächen oder die Inanspruchnahme zusätzlicher Berechtigungen an der Wohnung durch Frau F ist nämlich durch den Dienstbarkeitsvertrag nicht eingeräumt worden.

Weiters möchte ich darauf hinweisen, dass selbst für den Fall, dass man die gesonderte Einräumung eines Wohnrechts an seine Ehefrau bezüglich der gemeinsamen Ehewohnung als potentiell der Schenkungssteuer unterliegenden Vorgang sehen sollte, damit noch keine Steuerpflicht verbunden ist. Dies deshalb, weil das Gesetz in der Bestimmung des § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG gerade vorsieht, dass Zuwendungen unter Lebenden, u.a. zum Zweck des angemessenen Unterhalts, worunter auch die Wohnung fällt, von der Schenkungssteuer befreit sind. Frau F verfügt über keine betraglich relevanten eigenen Einkünfte, mit welchen sie selbst ihren Unterhalt bestreiten könnte. Damit ist aber auch hier der gesetzlich vorgesehene Befreiungstatbestand, der im Übrigen gar kein familiäres Naheverhältnis voraussetzt, verwirklicht.“

Mit Bescheid vom 9. Mai 2008 setzte das Finanzamt Schenkungssteuer für diesen Dienstbarkeitsvertrag in Höhe von € 100.796,08 fest und führte begründend aus:

„Die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung ist keineswegs dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichzusetzen. Die darüber hinausgehende Rechtseinräumung an die Gattin ist daher keine Leistung im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltspflicht.

Das Wohnrecht wurde im Schätzungswege vergleichsweise mit demjenigen Wert angesetzt, der laut Fachverband der Immobilientreuhänder für eine Mietwohnung in Z von 498m² Größe zu entrichten wäre. Gerundeter monatlicher Wert € 4.300,-, Kapitalwert gemäß § 16 BewG. € 835.021,-.“

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und Folgendes vorgebracht:

„Mit Anbot vom 29.3.2007 habe ich meiner damaligen Ehegattin, Frau F, das Angebot gemacht, an der mir gehörenden Liegenschaft in EZ xy, XY., mit sofortiger Wirkung auf Lebenszeit das Wohnungsrecht einzuräumen. Für die Einräumung des lebenslangen Wohnungsrechtes ist kein Entgelt zu entrichten. Mit Annahmeerklärung vom 23.5.2007 hat Frau F dieses Anbot angenommen.

Das von mir gemachte Anbot zur Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechts an Frau F an oben angeführter Liegenschaft steht in unmittelbarem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der ihrem Amt mittlerweile bekannten Vereinbarung vom 28.3.2007 zwischen Frau F und mir. In dieser Vereinbarung wurde zwischen den Vertragspartnern festgestellt, dass ihre eheliche Lebensgemeinschaft bereits seit mehr als einem halben Jahr aufgehoben und unheilbar zerrüttet ist. Demnach waren zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine Auflösung unserer Ehe bereits gegeben. Demgemäß haben sich Frau F und ich in der Vereinbarung vom 28.3.2007 darauf geeinigt, dass für den Fall, dass auch nur einer der Vertragspartner dem anderen gegenüber den Wunsch auf Einbringung eines gemeinsamen Antrages auf Ehescheidung gem § 55a EheG verlangt, beide Vertragspartner verpflichtet sind, die Scheidung der Ehe gem § 55a EheG zu begehren. Für den Fall der Ehescheidung ist in der Vereinbarung festgelegt, dass ich Frau F das Eigentumsrecht an der oben angeführten Liegenschaft einräume.

Zur Absicherung ihres Anspruches auf Eigentumsübertragung der oben genannten Liegenschaft im Falle der Ehescheidung hat Frau F mir gegenüber den Wunsch geäußert,

dass ich ihr bis zur sich abzeichnenden Ehescheidung das Wohnungsgebrauchsrecht an der oben genannten Liegenschaft einräume. Denn meine damalige Ehefrau befürchtete, dass ich bis zur Ehescheidung die oben angeführte Liegenschaft veräußern oder belasten könnte. Dementsprechend habe ich bereits einen Tag nach Abschluss der Vereinbarung vom 28.3.2007 Frau F das Anbot zur Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes für die oben angeführte Liegenschaft gemacht, das sie mit 23.5.2007 angenommen hat.

Am 18.12.2007 wurde schließlich die Ehe zwischen Frau F und mir geschieden (der Scheidungsbeschluss ist ihrem Amt mittlerweile ebenfalls bekannt).

Für eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn ist der Bereicherungswille beim Geschenkgeber und beim Beschenkten erforderlich. Der Eintritt einer objektiven Bereicherung allein genügt für die Besteuerung nicht. Bei der freigebigen Zuwendung wird dieser Wille nur beim Zuwendenden gefordert (vgl Dorazil, ErbStG3(1990) § 3, 4.1). Der Bereicherungswille fehlt, wenn die Bereicherung nach dem Inhalt des Rechtsgeschäfts vornehmlich um der rechtlichen Ordnung der ehelichen Lebensgemeinschaft willen als letzte Regelung zur Beendigung einer ehelichen Lebensgemeinschaft eintritt (vgl Dorazil, ErbStG3 (1990) § 3, 4.2.5).

Wie aus der Darstellung des Sachverhalts unter Punkt 1. ersichtlich, erfolgte mein Anbot zur Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes an meine damalige Ehegattin, Frau F, ausschließlich im Zusammenhang mit der einen Tag zuvor geschlossenen Vereinbarung, mit der einerseits festgestellt wurde, dass unsere Ehe seit mehr als einem halben Jahr unheilbar zerrüttet und die eheliche Lebensgemeinschaft aufgehoben ist, und mit der andererseits die unterhalts- und vermögensrechtlichen Folgen der Ehescheidung geregelt wurden. Die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes erfolgte ausschließlich zur Absicherung der Ansprüche von Frau F aus der Vereinbarung vom 28.3.2007 im Hinblick auf die Übertragung des Eigentumsrechtes an der oben angeführten Liegenschaft im Fall einer Ehescheidung. Bereits aus dem zeitlichen Zusammenhang ist ersichtlich, dass es von meiner Seite im Hinblick auf die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes an meine damalige Ehegattin Frau F an einem Bereicherungswillen gefehlt hat, denn das Anbot zur Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes wurde nur einen Tag nach der durch Notariatsakt bekräftigten Vereinbarung abgegeben, dass unsere Ehe seit mehr als einem halben Jahr aufgehoben und unheilbar zerrüttet ist. Die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes ist daher als ein Bestandteil der vermögensrechtlichen Auseinandersetzung im Zuge der Auflösung unserer Ehe zu sehen und kann daher mangels Vorliegen eines Bereicherungswillens weder als Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn noch als freigebige Zuwendung eingestuft werden. Zudem widerspräche es der Lebenserfahrung, dass eine Person, die einen Tag zuvor gemeinsam mit seinem Ehegatten feststellt, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Auflösung der Ehe gegeben sind und eine Vereinbarung über die unterhalts- und vermögensrechtlichen Folgen für den Fall der Ehescheidung schließen, einen Tag danach dem noch aufrechten Ehegatten mit einem Wohnungsgebrauchsrecht an der gemeinsamen Ehewohnung bereichern will. In diesem Zusammenhang verweisen wir auch auf das Urteil des BFH

vom 28.11.1986 (II72/63, BStBl II 239 ff), in dem der BFH unter anderem feststellt, dass die Schenkung eines Einfamilienhauses, das der Mann ein Jahr vor der Scheidung der Ehe der Frau geschenkt hat, mangels Bereicherungswillen nicht der Schenkungssteuer unterliegt, wenn die Schenkung des Einfamilienhauses bereits im Hinblick auf die Auflösung der Ehe erfolgt ist.“

Die in der Berufung angesprochene Vereinbarung war am 28. März 2007 in Notariatsaktsform (Notariat N GZ 14.275) gekleidet worden und hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

„Vereinbarung,

die ausschließlich gelten soll, wenn beide Ehegatten gemeinsam einen Antrag gemäß § 55a EheG auf Scheidung ihrer unheilbar zerrütteten Ehe wegen Aufhebung ihrer Lebensgemeinschaft stellen und die Ehe gemäß dieser Gesetzesbestimmung rechtskräftig geschieden wird:

.....Der Ehemann, Herr L, überträgt die Liegenschaft EZ xy Grundbuch B Y bestehend aus den Grundstücken 117, 118 und 119 im Gesamtausmaß von in das Alleineigentum der Ehefrau, Frau F..... Somit erteilt Herr L,, seine Einwilligung, dass ob der mit Ausnahme der verbücherten Reallasten COZ 1a und 2a – lastenfreien Liegenschaft EZ xy Grundbuch B Y das Eigentumsrecht für F,..... zur Gänze einverleibt wird. Für den Zeitraum nach der Verbücherung ihres Eigentumsrechtes räumt hiermit Frau F Herrn L das Vorkaufsrecht gemäß § 1070 ABGB an der genannten Liegenschaft ein; daher willigt sie ein, dass ob der Liegenschaft EZ xy Grundbuch B Y nach oder zugleich mit der Einverleibung ihres Eigentumsrechtes das Vorkaufsrecht zugunsten von L einverleibt wird.“

Mit Beschluss vom 18. Dezember 2007 des Bezirksgerichtes BG war die Ehe einvernehmlich geschieden worden.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Nun war die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und es ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Verwaltungsgericht hat Einsicht gegommen:

in die Bemessungsakten des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel)

ErfNr. a betreffend Anbot und Annahme des Wohnrechts März/Mai 2007,

ErfNr. c und ErfNr. b betreffend Scheidungsvergleich vom 18. Dezember 2007 und in den Einheitswerbescheid des Finanzamtes Z.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Nach § 3 Abs. 1 Z 1 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 kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79), sohin auch eine Dienstbarkeit wie etwa im Gegenstandsfall die Zuwendung eines Wohnrechtes/Wohnungsgebrauchsrechtes, da auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237 und dort zitierte Lehrmeinungen).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. § 12 ErbStG beruht auf dem Bereicherungsprinzip, wonach die Erbschafts- oder Schenkungssteuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt (VwGH 11.7.2000, 97/16/0222).

Ausgeführt ist die Schenkung also, wenn die Vermögensverschiebung endgültig ist, wenn also der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber frei über das Zugewendete verfügen kann; denn die Schenkung setzt eine endgültige materielle Bereicherung des Beschenkten voraus.

Die Zuwendung eines Wohnrechtes an einer Liegenschaft ist spätestens dann als ausgeführt zu betrachten, wenn der Berechtigte die Liegenschaft in Besitz nimmt, beispielsweise im darauf befindlichen Wohnhaus die Wohnung bezieht.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z.9 ErbStG bleiben steuerfrei: Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur Ausbildung des Bedachten.

Im gegenständlichen Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Ehegatten L; und F haben am 28. März 2007 eine Vereinbarung, für den Fall der einvernehmlichen Ehescheidung getroffen. Laut dieser Vereinbarung sollte die Herrn L allein gehörige Liegenschaft Grundstücke Nr. 117, 118 und 119 alle inneliegend der EZ xy zur Gänze an Frau F übertragen werden.

Solange jedoch noch keine Ehescheidung begehrt war, sollte Frau F das Wohnrecht an dieser Liegenschaft zustehen.

Die Ehescheidung erfolgte sodann am 18. Dezember 2007 und es erwarb Frau F zu diesem Zeitpunkt, den Anspruch auf Übertragung des Eigentums an dieser Liegenschaft entsprechend der Vereinbarung vom 28. März 2007.

Hiefür hatte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien die 2%ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 9.479,44 vom 3fachen Einheitswert festgesetzt (ErfNr. b).

Der erhöhte Einheitswert war zum maßgeblichen Zeitpunkt mit S 2.174.000,- das entspricht € 157.990,74 festgestellt.

Im gegenständlichen Verfahren ist zu klären, wie die Einräumung des Wohnrechtes zu betrachten ist.

Nun ist nach § 914 ABGB bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.

Unter "Absicht der Parteien" im Sinne dieser Gesetzesstelle ist nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 26, 27 zu § 1 GrEStG und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 31 a zu § 1 ErbStG und die darin zitierte hg. Rechtsprechung). Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 114 zu § 1 GrEStG und VwGH 22.5.1980, 714/79, ÖStZB 1981, 22 und VwGH 9.10.1991, 89/13/0098, ÖStZB 1992, 366 ff).

Diese in ihrer Gesamtheit erforderlichen Voraussetzungen treffen auf den Berufungsfall aus folgenden Gründen zu:

Aus den unmittelbar nacheinander geschlossenen Vereinbarungen und den Ausführungen in der Berufung leuchtet hervor, dass es Wille der Vertragspartner war, dass der Ehegattin, während aufrechter Ehe, das Wohnrecht an der streitgegenständlichen Liegenschaft zustehen sollte. Im Zeitpunkt der einvernehmlichen Ehescheidung aber, sollte ihr das Eigentum an der Liegenschaft übertragen werden.

Die Vereinbarung über die Scheidungsfolgen und die Einräumung des Wohnungsrechtes können in diesem Fall nur gemeinsam betrachtet werden und sind so zu sehen, dass der Ehegattin das Wohnrecht grundsätzlich lebenslanglich zustehen sollte, auflösend bedingt jedoch durch die Scheidung, denn zu diesem Zeitpunkt sollte das Eigentum an der Liegenschaft an die Ehegattin übergehen. Dass dies von Anfang an so den Vorstellungen der Ehegatten entsprach, wird aus der Abfolge der Verträge deutlich.

Damit war der Ehegattin das Wohnrecht tatsächlich lediglich für 7 Monate - nämlich ab dem 23. Mai 2007 (Zeitpunkt der Anbotannahme) bis zum 18. Dezember 2007 (Scheidung und Eigentumsübertragung) eingeräumt.

Es bleibt damit zu klären, ob hinsichtlich dieses Zeitraumes ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang vorliegt.

Der Verwaltungsgerichtshof kam in seinem Erkenntnis vom 29. Juni 2006, Zl. 2006/16/0016 zum Schluss, dass die Einräumung des dinglichen Wohnrechtes, wenn

die sonstigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG erfüllt sind, durchaus diesen Befreiungstatbestand erfüllen kann.

Er hat dazu ausgesprochen:

„Angemessen im Sinne des Abs. 1 Z. 9 leg. cit. ist nach § 15 Abs. 2 ErbStG eine den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entsprechende Zuwendung. Eine dieses Maß übersteigende Zuwendung ist in vollem Umfang steuerpflichtig.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG erfasst gleichermaßen Zuwendungen des Unterhaltsverpflichteten wie von Dritten zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur Ausbildung.

Zuwendungen in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung können grundsätzlich den Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG nicht erfüllen (vgl. Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 12 zu § 3 ErbStG mwN). 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 (vgl. Fellner, aaO, Rz 12 zu § 3 sowie Rz 29 zu § 15 ErbStG; vgl. auch Dorazil/Taucher, ErbStG4, Rz 11.4 zu § 15).

Stellt sich eine Leistung als bloße Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht dar, liegt keine freigebige Zuwendung vor; der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG auf Zuwendungen des Unterhaltsverpflichteten an den Unterhaltsberechtigten umfasst daher solche Leistungen, die das nach dem Gesetz Gebotene überschreiten, jedoch in Anwendung des § 15 Abs. 2 erster Satz ErbStG noch als angemessener Unterhalt zu qualifizieren sind.

Der Unterhalt dient dem gesamten Lebensbedarf. Dazu gehören Nahrung, Kleidung, Wohnung u.a. (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz 29b zu § 15 ErbStG wiedergegebene Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes).

Gemäß § 94 Abs. 1 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen.

Nach § 94 Abs. 2 letzter Satz ABGB steht einem Ehegatten ein Unterhaltsanspruch auch zu, soweit er seinen Beitrag nach Abs. 1 nicht zu leisten vermag.

Unterhalt ist bei aufrechter ehelicher Gemeinschaft grundsätzlich großteils in natura (Nahrung, Beistellung der Wohnung u.a.) zu leisten (vgl. etwa Stabentheiner in Rummel3, Rz 12 zu § 94 ABGB mwN). Leistet ein Ehegatte dem anderen bei aufrechter Gemeinschaft mehr Unterhalt, als er gesetzlich müsste, so ist dies im Zweifel freiwillige Leistung (Stabentheiner aaO, Rz 11 zu § 94 ABGB).

Die Ansicht der Amtsbeschwerde, die mangelnde Verpflichtung des Ehegatten der Mitbeteiligten zur Einräumung (zum Vorbehalt) eines dinglichen Gebrauchsrechtes an der ehelichen Wohnung schließe die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG aus, würde der

Befreiungsbestimmung jegliche Anwendung auf Ehegattenunterhalt nehmen und schon daher mit dem Gesetz nicht im Einklang stehen.

Der Verwaltungsgerichtshof führte in seinem - von der Beschwerde ins Treffen geführten - Erkenntnis vom 20. Dezember 2001, Zl. 2001/16/0592, zum Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 1 und 2 ErbStG aus:

"Gegenstand einer Schenkung bzw. einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist. Auch der Gebrauch von Vermögen ist ein Vorteil, durch den der Bedachte in seinem Vermögen bereichert wird. Gegenstand einer Schenkung kann somit auch die Einräumung einer Dienstbarkeit sein (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1980, Zl. 361/79, und vom 26. Juni 1997, Zlen. 96/16/0236, 0237).

Mit der vorliegenden Vereinbarung wurde der Beschwerdeführerin von ihrem Ehemann die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Wohnungsgebrauches an dem ihm gehörigen Gebäude unentgeltlich eingeräumt. Durch diesen Vorgang wurde die Beschwerdeführerin in ihrem Vermögen bereichert, während das Vermögen ihres Ehegatten durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit entsprechend geschmälert wurde. Daraus folgt aber bereits, dass die vorliegende Einräumung der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes an die Beschwerdeführerin der Schenkungssteuer unterliegt.

Der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes steht dabei nicht entgegen, dass es sich bei der Wohnung, die Gegenstand der Einräumung der Dienstbarkeit war, nach dem Beschwerdevorbringen 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. Die Beschwerdeführerin geht selbst davon aus, dass diese Ehegemeinschaftswirkung, welche in der Ehewohnung manifestiert wird, keinen Vermögenswert bildet. 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 kann nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichgesetzt werden. Es trifft daher nicht zu, dass mit der in Rede stehenden Vertragsurkunde gegenüber der Beschwerdeführerin ein ihr bereits zustehendes Recht nur 'beträchtigt' - und 'verdinglicht' - wurde."

Die tragenden Gründe dieses Erkenntnisses trafen daher keine Aussage darüber, ob die Einräumung eines Gebrauchsrechtes an der ehelichen Wohnung vom Befreiungstatbestand des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG erfasst werden kann.

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 Ehwohnung als freiwillige Unterhaltsleistung im Sinn des § 94 ABGB nicht entgegen.

Zwar erhält der Beschenkte dadurch einen dinglichen Anspruch auf (Mit-)Benützung dieser Wohnung, der ihm jedoch nur höchstpersönlich zusteht und durch den sein dauerndes Wohnbedürfnis pro futuro laufend gedeckt wird. Auch die Amtsbeschwerde geht nicht davon aus, dass die Mitbeteiligte auf Grund ihres persönlichen (dinglichen) Rechtes auf gemeinschaftliche Benützung der Wohnung (und bestimmter Teile von Außenanlagen) ein Gebrauchsrecht eingeräumt erhielt, das die - den Lebensverhältnissen der Mitbeteiligten und ihres Ehegatten angemessenen - Wohnbedürfnisse überschreiten würde. Auch zieht sie angesichts des Alters und der Einkommenssituation der Beschwerdeführerin nicht in Betracht, dass diese ihr (dringendes) Wohnbedürfnis einst nicht mehr in der gegenständlichen Wohnung decken müsste."

Im gegenständlichen Fall war der Ehegattin das Wohnrecht für einen Zeitraum während aufrechter Ehe eingeräumt. Die Ehegattin verfügt über ein geringes Einkommen - wesentlich geringer als der Bf. Dass der Umfang des Wohnrechtes, bei dem es sich ausschließlich um ein Wohnungsgebrauchsrecht handelt den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entspricht und dieses nicht übersteigt lässt sich aus dem Akteninhalt schließen.

Insgesamt ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall die Einräumung des Wohnrechtes der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG zugänglich ist.

Dem Begehren des Bf war somit zu entsprechen und der Bescheid ersatzlos zu beheben.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bescheid-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage sondern die im konkreten Einzelfall getroffene Vereinbarung zu beurteilen. Die getroffene Entscheidung entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. (vgl. u.a. VwGH 9.10.1991, ZI. 89/13/0098 und 29.6.2006, ZI. 2006/16/0016).

Wien, am 22. Juli 2014