



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberatungskanzlei, vom 28. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 9. März 2006, St.Nr. 343/2116, ErfNr. 300.036/2006, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 27./28.12.2005 übertrug die Ehegattin des Berufungswerbers (Bw) die Liegenschaft an ihre Tochter.

Im Vertragspunkt 3. räumt die Übernehmerin ihren Eltern auf deren Lebensdauer die freie (kostenlose) Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes gemäß § 521 ABGB an der im Erdgeschoss gelegenen Wohnung (63 m²) ein.

Ausgehend von einem Wert dieses Wohnrechtes in Höhe von € 500,00 setzte die Abgabenbehörde I. Instanz mit Bescheid vom 9.3.2006, St.Nr. 343/2116, Schenkungssteuer in Höhe von € 571,59 fest.

In der Berufung vom 28.3.2006 beantragte der Bw die Schenkungssteuervorschreibung unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH (23.11.2005, 2005/16/0214) aufzuheben, da kein Bezieherungswille vorliege da die Ehegattin lediglich den angemessenen Unterhalt ihres Ehegatten sichern wollte. Zudem sei das Wohnrecht zu hoch bewertet und bei der Rentenberechnung sei die falsche Methode angewendet worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.4.2006 setzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Schenkungssteuer auf 351,20 herab, indem sie das Wohnrecht mit € 6,50/m² bewertete.

Mit Vorlageantrag vom 4.5.2006 brachte der Bw zusätzlich vor, dass er gemeinsam mit der Ehegattin das Haus erreicht habe, auch an den Mieteinkünften beteiligt war und aufgrund moralischer und wirtschaftlicher Sichtweise wie ein Miteigentümer behandelt werden sollte. Zudem sei dem Bw nicht zumutbar bei seinem Pensionseinkommen von rund € 780,00 monatlich brutto eine Fremdwohnung anzumieten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Nach § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes (u.a.)

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

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

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).

Nach der Systematik des § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG und des § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG weisen die zwischen Unterhaltungsberechtigten und Unterhaltungsverpflichteten vereinbarten Unterhaltszahlungen freigebigen Charakter auf, sind allerdings bei Erfüllung des Begünstigungstatbestandes steuerbefreit (VwGH 16.6.1983, 82/15/0028, 11.2.1988, 86/16/0187, 27.6.1991, 90/16/0096, 17.9.1992, 91/16/0088).

Die Gestaltung der ehelichen Lebensgemeinschaft erfolgt grundsätzlich autonom durch die Ehegatten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach. Primär nach der Gestaltung in diesem Sinne bestimmen sich die den ehelichen Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse, und zwar nach Einkommen, Vermögen, Gesundheitszustand, sonstigen Sorgepflichten, und umfassen neben Nahrung, Kleidung und Wohnung auch die übrigen Bedürfnisse wie die nach Erholung, Freizeitgestaltung, medizinischer Versorgung. Unterhalt ist bei aufrechter Ehe - mangels anderer autonomer Gestaltung durch die Ehegatten - teils in natura (Nahrung, Beistellung der Wohnung u.a.) zu leisten, teils aber auch in Geld (für Bekleidung nach eigenem Geschmack, Bestreitung außerhäuslicher Bedürfnisse u.a.). Wohl erfolgt die Unterhaltsbemessung unter Bedachtnahme auf die besonderen Umstände des Einzelfalles, doch erfordert es nicht nur die "ausgleichende Gerechtigkeit", sondern auch die "Praktikabilität der Rechtsprechung" bei der Bemessung von generalisierenden Regeln auszugehen.

In diesem Sinn kennt die Rechtsprechung u.a. die Regel: Bei beiderseitigem Einkommen gebühren dem weniger verdienenden Ehegatten 40 Prozent des Nettofamilieneinkommens, abzüglich des eigenen Einkommens (OGH 26.9.1991, AZ 8 Ob 635/90, RZ 5/1992, S. 125).

Der Berufungswerber verweist auf die neuere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, 23.11.2005, 2005/16/0214, wo wörtlich ausgeführt ist:

„Es ist daher anhand der maßgeblichen zivilrechtlichen Bestimmungen zu beurteilen, ob der Bereicherungswille des Übergebers deshalb ausgeschlossen war, weil er der Beschwerdeführerin in Erfüllung einer moralischen Verpflichtung zur Versorgung Leibrente und Wohnrecht im Übergabsvertrag zugesichert hat. Dies beurteilt sich im Beschwerdefall anhand der §§ 796 iVm 94 ABGB. Ein Bereicherungswille des Übergebers im Jahre 1986 wäre dann auszuschließen, wenn er der Beschwerdeführerin durch Einräumung von Versorgungsrente und Wohnrecht im Übergabsvertrag den nach § 796 iVm § 94 ABGB geschützten - nach den damaligen Lebensverhältnissen der Ehegatten angemessenen - Unterhalt sichern wollte [Hinweis OGH Beschluss vom 13. Juni 1985, 7 Ob 560/85 (NZ 1986, S 161 ff, mwN)].“

In der neuesten Entscheidung des VwGH (29.6.2006, 2006/16/0016) wird die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG für anwendbar erklärt, auch wenn dabei ein dingliches Wohnrecht eingeräumt wird.

Wesentliche Aussagen dieses Erkenntnisses sind:

- 1.) *Stellt sich eine Leistung als bloße Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltpflicht 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.*
- 2.) *Leistet ein Ehegatte dem anderen bei aufrechter Gemeinschaft mehr Unterhalt, als er gesetzlich müsste, so ist dies im Zweifel freiwillige Leistung (Stabentheiner in Rummel3, Rz 11 zu § 94 ABGB).*
- 3.) *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.*
- 4.) *Wird daher dem fortdauernden Wohnbedürfnis bereits bei aufrechter Ehe durch Einräumung eines Gebrauchsrechts nach § 504 ABGB entsprochen, tut dies dem Charakter einer – angemessenen - Unterhaltsleistung noch keinen Abbruch.*

Die Einkommenssituation der Ehegatten, die beide Pensionseinkünfte beziehen, stellt sich 2005 so dar, dass das Einkommen des Bw nur rund 30 % des Familieneinkommens beträgt. Die Ehewohnung wurde bereits bisher gemeinsam benutzt. Sie stand im Alleineigentum der

Ehegattin, die sich nunmehr dieser Eigentumsrechte an der Liegenschaft begeben hat. Das Wohnungsrecht stellt sich somit dar als Fortsetzung und Sicherung der bisherigen Unterhaltsleistungen der Ehegattin. Mit Änderungen in den Einkommensverhältnissen ist nicht mehr zu rechnen.

Damit ist der vorliegende Sachverhalt völlig ident mit jenem des zuletzt zitierten VwGH-Erkenntnisses.

Der Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG beginnt ja dort, wo der gesetzliche Unterhaltsanspruch aufhört und erstreckt sich bis zur Angemessenheitsgrenze des § 15 Abs. 2 ErbStG. Im konkreten Fall ist ein Unterhaltsanspruch gegeben. Die Einräumung des – darüberhinausgehenden - dinglichen Wohnrechtes ist eine freigebige Zuwendung, sie bewegt sich aber noch im Rahmen der Angemessenheitsgrenze, sodass die Zuwendung nach § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG befreit ist.

Salzburg, am 15. September 2006