



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Brigitte Rader, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabevertrag vom 7. Juli 2004 übergab J.H., der Ehegatte der Bw., seinen land und forstwirtschaftlichen Betrieb (inklusive Wohnhaus) an die gemeinsame Tochter I.H. In Punkt drei dieses Vertrages räumte die Übernehmerin auf Anweisung des Übergebers diesem und

der Bw. das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht und Ausgedingsrecht im Wohnhaus G. zur ungeteilten Hand ein und verpflichtete sich weiters im Falle deren Ablebens für die Kosten eines üblichen und standesgemäßen Begräbnisses aufzukommen, soweit diese Kosten durch das Barvermögen der Verstorbenen gedeckt werden können. Darüber hinaus verpflichtete sich die Übernehmerin zur grundbücherlichen Sicherstellung der Wohnungs- und Ausgedingsrechte.

Die Abgabenbehörde erster Instanz setzte mit Abgabenbescheid vom 27. Juli 2004 die Schenkungsteuer im Betrage von €:1.868,12.- fest, wobei das Wohn- bzw. Ausgedingsrecht insgesamt - also für beide Berechtigte mit 644,02 mtl. bewertet wurde. Der Wertansatz wurde von den Vertragspartnern selbst im Vertragspunkt Zehn festgelegt und ist von der Abgabenbehörde erster Instanz dem angefochtenen Bescheid im Ausmaß des auf die Bw. entfallendem Anteiles am Rentenbarwert einer verbundenen Rente zugrunde gelegt worden. Im gleichen Punkt des Vertrages wurden die für die Bw. anteiligen Begräbniskosten mit € 4000.- bewertet. Auch dieser Wert wurde der Bemessung der Schenkungssteuer zugrunde gelegt.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor, die in Rede stehenden Rechte wären ihr von ihrem Ehemann in Erfüllung seiner ihr gegenüber gemäß §§ 90 ff. ABGB bestehenden Beistandspflicht und nicht in Bereicherungsabsicht eingeräumt worden. Darüber hinaus wandte sie ein, dass die Bewertung der Wohnungs- und Ausgedingsrechte nicht nachvollziehbar wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Mai 2005 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen angeführt, dass im gegenständlichen Fall eine objektive Bereicherung vorliegen würde, da ein Ehemann weder aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung noch aus dem Titel des § 97 ABGB verpflichtet wäre, seiner Ehefrau ein dingliches Wohnrecht an der ehelichen Wohnung zu verschaffen.

Dagegen stellte die Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und legte diesem im Wesentlichen die Darstellungen des Berufungsvorbringens zugrunde.

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

Gemäß § 3 Abs.1 ErbStG (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955) gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes
2. jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des zuwendenden bereichert wird;
3. was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, es sei denn dass eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt.

Gemäß § 8 Abs.1 ErbStG beträgt die Schenkungssteuer bei Erwerben bis einschließlich € 58.400.- 4 v.H. des Erwerbes.

Gemäß § 14 Abs.1 Z 1 ErbStG bleibt bei der Berechnung der Steuer bei Personen der Steuerklasse I oder II ein Betrag von € 2.200.-steuerfrei.

Gemäß § 14 Abs.3 ErbStG bleiben bei Schenkungen unter Lebenden zwischen Ehegatten neben dem Freibetrag nach Abs.1 Z 1 7.300 Euro steuerfrei.

§ 3 Abs.1 Z 3 ErbStG will (wie auch andere Regelungen des § 3) als Ersatztatbestand andere Vorgänge zur Schenkungssteuer heranziehen, die gleich bürgerlich rechtlichen Schenkungen unentgeltliche Vermögensvermehrungen herbeiführen, ohne aber bürgerlich-rechtliche Schenkungen zu sein. Diese Bestimmung erfasst unter anderem den Vertrag zugunsten Dritter (§ 881 ABGB) wenn der Dritte die zu seinem Gunsten bedungene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt. Dabei gilt das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zu Gunsten eines Dritten als mit der Übergabe des Gutes erworben.(§ 881 Abs.3 ABGB),(VwGH, Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0124).

Die Einräumung des in Rede stehenden , lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchs- bzw. Ausgedingsrechtes an die Bw. erfolgte zweifelsohne in Folge der Anweisung ihres Ehegatten als Übergeber seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an die gemeinsame Tochter und nicht aus Freigiebigkeit der Übernehmerin. Diese Einräumung stellt daher eine Zuwendung des Ehegatten an die Ehegattin dar.

Dem Einwand der Bw., diese Zuwendung durch ihren Ehegatten wäre nicht aus Freigiebigkeit sondern in Erfüllung der gesetzlich gebotenen ehelichen Beistandspflicht erfolgt, wird nachstehendes entgegengehalten:

Gemäß § 90 ABGB sind die Ehegatten einander zur umfassenden, ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen verpflichtet.

Gemäß § 94 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnissen gemeinsam beizutragen. Der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, hat einen Anspruch auf Unterhalt. Dieser ist bei gemeinsamen 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 vorkehre, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verliere. Dies gilt nicht, wenn das Handeln oder Unterlassen des verfügungsberechtigten Ehegatten durch die Umstände erzwungen wird."*

Aus den vorstehend angeführten gesetzlichen Bestimmungen geht hervor, dass neben der Ernährung, der Bekleidung und sonstigen ähnlichen Bedürfnissen auch die Wohnung zum Unterhalt zählt, und dass dieser vom unterhaltsverpflichteten Ehegatten naturaliter zu erbringen ist. Bezogen auf den zu beurteilenden Fall wird der Bestimmung des § 97 ABGB auch dann Rechnung getragen, wenn sich der Übergeber alleine das Wohnrecht ausbedingt. In diesem Fall hat der übergebende Ehegatte- auch wenn sich der Rechtsanspruch zur Nutzung der Wohnung ändert (vom Eigentumsrecht auf Wohnungsgebrauchs bzw. Ausgedingsrecht)- weiterhin die Verfügungsbefugnis über die Ehwohnung inne, sodass das Recht zur Mitbenutzung der Ehegattenwohnung durch die Ehegattin gesichert ist. (zum Recht der Aufnahme des Ehegatten im Falle des Wohnungsgebrauchsrechtes vgl. Dittrich-Tades, ABGB und die wichtigsten Nebengesetze, 35. Aufl.; § 521, E 26).

Die Frage, ob die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes durch den Ehegatten an den anderen der Schenkungssteuer unterliegt, wird vom VwGH im Erkenntnis vom 20. Dezember 2001, 2001/16/0592 im wesentlichen folgendermaßen bejaht:

*Diese familienrechtliche, wechselseitige Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft steht ebenso wie die in § 97 ABGB geregelten Ansprüche hinsichtlich der Ehwohnung, die der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehepartners 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 Ehwohnung kann nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchsrechtes gleichgesetzt werden.*

Das gegenständliche Wohngebrauchsrecht, welches auch die Grundlage für die eingeräumten Ausgedingsrechte bildet, geht vom Umfang weit über das Recht zur Mitbenützung der ehelichen Wohnung hinaus:

Es wurde lebenslänglich eingeräumt, weshalb auch nach dem Ableben des Ehegatten das Recht zur Nutzung weiter besteht (vgl. § 97 ABGB, wonach das Recht zur Mitbenützung mit dem Tod des Verfügungsberechtigten Ehegatten erlischt)

Das Recht zur Ausübung steht gegenüber jeden Dritten zu (vgl. § 97 ABGB wonach der Sicherungsanspruch primär gegen den Verfügungsberechtigten Ehegatten und nur eingeschränkt gegen Dritte zusteht)

Es steht der Berechtigten auch für den Fall, dass sich die Ehegatten eine andere Wohnung nehmen, (weiterhin ) zu.

Zu diesem Abtausch von gesetzlichen Ansprüchen mit dem dinglichen Recht des lebenslänglichen Wohnrechtes war der Ehegatte nicht gezwungen. Er hat diese Maßnahme aus freien Willen gesetzt. Daher ist die Freiwilligkeit und die Freigiebigkeit an der Verdinglichung des Wohnrechtes vollkommen gegeben; und zwar genauso gegeben, wie wenn dieses Einräumung des dinglichen Wohnungsgebrauchsrechtes ohne Übergabe des gesamten landwirtschaftlichen Betriebes an die gemeinsame Tochter erfolgt wäre.

Die Bw. hat ein mehr an Rechten erhalten, als ihr gesetzlicher Anspruch war. Sie wurde daher iSd. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 bereichert.

Es wäre den Vertragspartnern unbenommen geblieben, eine den Anforderungen der §§ 97 und 758 ABGB (in letzterem wird bestimmt, dass dem überlebenden Ehegatten, sofern dieser nicht rechtmäßig enterbt worden ist, als gesetzliches Vorausvermächtnis, sowohl das Recht gebührt, in der Ehwohnung weiter zu wohnen, als auch das Recht die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen gebührt) zu vereinbaren- z.B. ein aufschiebend bedingtes Wohn und Ausgedingsrecht für den Fall des Vorversterbens des Ehegatten. Die Steuerpflicht würde in diesem Fall - ebenso wie beim gesetzlichen Vorausvermächtnis oder der Sicherung des Wohnrechtes im Testament-erst mit dem Tod des Übergebers entstehen und überdies nur unter der Voraussetzung, dass die Bw. den Übergeber überlebt.

Zu der von der Bw. ins Treffen geführten Nichtnachvollziehbarkeit der Werte des Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsrechtes wird festgestellt:

Gemäß § 16 Abs.1 Bewertungsgesetz 1955, (BewG), BGBl. Nr. 148/1955, ergibt sich der Wert von lebenslänglichen Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, bzw. der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen, abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs.1 BewG 1955 (=5,5 v.H) anzuwenden.

Gemäß Abs.2 leg.cit. ist der Bundesminister für Finanzen berechtigt, anhand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

Mit Verordnung des Bundesminister für Finanzen zur verbindlichen Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten zum Zwecke der Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen (Erl/WS-VO 2004) wird die Wahrscheinlichkeit des Anfalles anhand von Sterbewahrscheinlichkeiten rechtsverbindlich vorgegeben. Diese verwendeten Sterbewahrscheinlichkeiten finden sich in den Spalten qx bzw. qy der Tabellen A und B. Diese Barwertberechnung unter Vorgabe des Zinsflusses von 5,5 % und der sich aus der Erl/WS-VO ergebenden Wahrscheinlichkeiten ist gemäß § 1 Abs.1 BewG 1955 für den Bereich des gesamten bundesgesetzlich geregelten Abgabenrechtes anzuwenden. Ausgenommen sind Sachverhalte, für welche die besonderen Abgabengesetze abweichende Bewertungsregelungen enthalten. (VfGH, Erkenntnis v.9. Oktober 2002, G112/02).

Bei verbundenen Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen, worunter solche zu verstehen sind, welche nach dem Versterben einer Person in gleicher oder in anderer Höhe auf die andere Person übergehen, ist ein Verbindungsfaktor  $\ddot{a}_{xy}$  zu berechnen. Es handelt sich dabei um die Summe der Produkte der Anzahl der rechnerischen Überlebenden beider Personen im Zeitpunkt des Anfalls der Leistung gebrochen durch das Produkt der rechnerischen Überlebenden beider Personen im Zeitpunkt des Beginns der Leistung, wobei das Ergebnis abzuzinsen ist.

Auf Grund dieser verordnungsmäßig festgelegten, versicherungsmathematischen Berechnungsmethode wurde- lt. dieser Entscheidung angeschlossenen Berechnungsblatt- das in Rede stehende Wohnungsgebrauchs- bzw. Ausgedingsrecht, ausgehend von einem monatlichen Wert idHv. € 644,02.- (Siehe Punkt zehn des Übergabevertrages) mit einem

Rentenbarwert idHv. € 104.406,87.-bewertet. Maßgeblich für die Bemessung der Schenkungssteuer ist der davon für die Bw. anteilige Wert idHv. € 52.503,44.- zuzüglich des auf die Bw. entfallenden Wertes der lt. Übergabevertrag übernommen Begräbniskosten idHv. € 4.000.-;sohnin der Gesamtbetrag idHv. € 56.203,44.-.

Nach Abzug der in §§ 14 Abs.1 Z 1,14 Abs.3 ErbStG normierten Freibeträge (€ 2.200.-, € 7.300.-) von der vorstehend angeführten Bemessungsgrundlage wurde die Schenkungssteuer, gemäß § 8 Abs.1 ErbStG, zu Recht in der Höhe von 4% des steuerpflichtigen Erwerbes idHv € 46.703,44.-, im Betrage von € 1.868,12.- festgesetzt.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher der Berufung der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 21. April 2006