

GZ. RV/0037-I/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Josef Nothdurfter-Treuhand und Steuerberatungsges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 6 v. H. von € 83.504, sohin im Betrag von € 5.010,24, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

### **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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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 Begleitschreiben vom 27. September 2000 wurde eine zwischen den Ehegatten HR (= Bw) und CR, geb. 1952, am 5./15. September 2000 abgeschlossene "Vereinbarung" zur Gebührenanzeige übermittelt und ausgeführt: Die Anzeige erfolgte lediglich vorsichtshalber;

ein gebühren- bzw. schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand werde nicht realisiert, da die dortige Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes aus ehelicher Versorgungspflicht erfolge. Laut Vereinbarung hat der Bw als Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ 1024 GB K. (Einfamilienhaus, Adresse AB 5 in K.) seiner Gattin CR am Wohnhaus, welches als Ehewohnung dient, samt umliegendem Garten das Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt. Daneben bleibt die bisherige persönliche Benutzung durch den Bw aufrecht. Der Bw halte sich aus beruflichen Gründen überwiegend im Ausland auf. Das Wohnrecht werde zwecks Absicherung der aufgrund aufrechter Ehe für eine Ehewohnung bestehenden Rechte für CR, die durch die getrennte Wohnsitznahme diese Eigenschaft verlieren könnte, sohin aus ehelicher Versorgungspflicht der Gattin eingeräumt. Die Kosten der Errichtung und Vergebührungen des Vertrages trägt der Bw. Beide Vertragsteile erteilen abschließend ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auch ohne ihr Wissen zugunsten der CR das Wohnungsgebrauchsrecht im Grundbuch einverleibt wird.

Der zuletzt zu EW-AZ X zum 1.1.1998 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft beträgt erhöht S 2.428.000.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw ua. mit Bescheid vom 12. Oktober 2000, Str. Nr. X, ausgehend vom kapitalisierten Wert des Wohnungsrechtes von gesamt S 1.680.000 zuzüglich der vom Bw zur Tragung übernommenen Schenkungssteuer (gem. § 10 ErbStG) und abzüglich der Freibeträge von zusammen S 130.000, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von S 1.658.500 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG eine 7%ige Schenkungssteuer in Höhe von S 116.095 = € 8.436,95 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Schenkungssteuerbescheid vom 12. Oktober 2000). Begründend wurde ausgeführt, der Bewertung des Wohnrechtes sei ein monatlicher Nutzwert von S 10.000 zugrunde gelegt und dieser gemäß § 16 Bewertungsgesetz mit dem 14fachen Jahreswert kapitalisiert worden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, es liege keine Schenkung vor, da das Wohnungsgebrauchsrecht zur Absicherung der aufgrund aufrechter Ehe für eine Ehewohnung bestehenden Rechte, sohin aus ehelicher Versorgungspflicht, eingeräumt worden sei. Aus diesem Grund sei die Vertragsanzeige auch nur vorsorglich erfolgt. Dennoch sei eine Steuervorschreibung ergangen, wobei aus der Bescheidbegründung der steuerpflichtige Tatbestand nicht hervorgehe. Laut VwGH-Judikatur liege Unentgeltlichkeit jedenfalls nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt werde. Eine Schenkung sei dann nie verwirklicht, wenn die Leistung im Rahmen der gesetzlichen Verankerung aus dem Familienrecht erfolge. Gemäß § 90 ABGB seien die Ehegatten einander ua. zum gemeinsamen Wohnen und zum

Beistand verpflichtet. Da das eingeräumte Nutzungsrecht aus ehelicher Versorgungspflicht und damit aus einer gesetzliche Verankerung aus dem Familienrecht eingeräumt worden sei, könne mangels Schenkungsabsicht keinesfalls Schenkungssteuerpflicht ausgelöst werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2002 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass die Einräumung eines Wohnrechtes auch bei aufrechter Ehe und Verpflichtung zum gemeinsamen Wohnen beim begünstigten Ehegatten einen Vorteil bzw. eine Vermögensbereicherung darstelle. Gleichzeitig sei hier der Bw durch Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit in seinem Vermögen geschmälert worden, weshalb gegenständlicher Vorgang der Schenkungssteuer unterliege.

Mit Antrag vom 21. November 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und eingewendet, das Finanzamt habe sich in keiner Weise mit dem Berufungsvorbringen, insbesondere der mangelnden Schenkungsabsicht, auseinandergesetzt. Auf den zu Unrecht besteuerten Vorgang sei jedenfalls die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG anzuwenden.

Seitens der Berufungsbehörde wurde durch Einsichtnahme in das Grundbuch erhoben, dass das Wohnrecht gemäß Vereinbarung für die Gattin CR im Jahr 2000 grundbücherlich sichergestellt wurde.

Laut aktueller Meldeabfrage ist der Bw seit 1998, die Gattin seit 1974 mit Hauptwohnsitz an der bezeichneten Adresse in K. gemeldet.

### ***Über die Berufung 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 Nutzungsrechte oder Dienstbarkeiten wie etwa im Gegenstandsfall die Zuwendung des Wohnrechtes/Wohnungsgebrauchsrechtes an einer Liegenschaft, da auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt (vgl. dazu VwGH vom 26.6.1997, 96/16/0236, 0237 und dort zitierte Lehrmeinungen).

Gem. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Die Zuwendung eines Wohnrechtes an einer Liegenschaft ist dann als ausgeführt zu betrachten, wenn die berechtigte Person die Liegenschaft in Besitz nimmt, beispielsweise im darauf befindlichen Wohnhaus die Wohnung bezieht, und damit die Ausübung des Nutzungsrechtes unzweifelhaft und sichtbar zum Ausdruck bringt.

Im Gegenstandsfalle ist das Nutzungsrecht zudem nachweislich verbüchert worden. Selbst dem Umstand einer – noch – nicht erfolgten Verbücherung käme zufolge der Rechtsprechung des VwGH keinerlei rechtliche Bedeutung zu, wenn er zB im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0436, zur Schenkungssteuerpflicht eines Wohnungsgebrauchsrechtes im Ergebnis ausführt, für die Beurteilung der eingetretenen Vermögensbereicherung genüge vielmehr der in der Urkunde geschaffene Titel dafür, dass die Dienstbarkeit im Grundbuch zu "verdinglichen" ist.

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH vom 29.1.1996, 94/16/0064).

In der Berufung wird eingewendet, es liege deshalb keine Schenkung bzw. kein Bereicherungswille vor, da der Bw lediglich seiner im Familienrecht verankerten ehelichen Versorgungspflicht bzw. Beistandspflicht nachgekommen sei. Im Vorlageantrag wird zudem die Anwendung der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG begehrt, wonach Zuwendungen ua. zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes des Bedachten steuerbefreit sind.

Bei der eingewendeten "Versorgungspflicht im Rahmen des Familienrechtes" handelt es sich um die eheliche Beistandspflicht und die gesetzliche Unterhaltpflicht des Ehegatten nach den Bestimmungen des ABGB, die wie folgt geregelt sind:

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, verfügberechtigt, so hat dieser einen Anspruch darauf, dass der verfügberechtigte Ehegatte alles unterlasse und vorkehre, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verriere ...".

Dem diesbezüglichen Berufungseinwand ist nunmehr entgegen zu halten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die aus dem Familienrecht erfließende **Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung** keineswegs dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchs gleichgesetzt werden kann und damit die vertragliche Einräumung einer Dienstbarkeit an der Ehewohnung sehr wohl einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand erfüllt. So führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592, im Ergebnis aus, dass es der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes nicht entgegen stehe, dass es sich bei der Wohnung, die Gegenstand der Einräumung der Dienstbarkeit durch den Ehegatten der Bf war, 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. 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 verfügberechtigt sind. Die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung könne daher nicht einem dinglichen Wohnungsgebrauchsrecht gleichgesetzt werden, weshalb es nicht zutreffe, dass mit der beschwerdegegenständlichen Vertragsurkunde (über die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes) ein bereits zustehendes Recht lediglich "bekräftigt" bzw. "verdinglicht" worden sei.

Analog dazu ist auch im Berufungsfalle davon auszugehen, dass die mit der Rechtseinräumung bezweckte "Absicherung" und "Verdinglichkeit" des der Ehegattin zustehenden Rechtes auf die Benützung der Ehewohnung bei ihr nicht nur eine "Besicherung" dessen, sondern vielmehr eine wesentliche Erhöhung der – nunmehr auch gegenüber jedem Dritten durchsetzbaren – Rechtsposition verschafft hat.

In obigem Erkenntnis führt der VwGH des Weiteren aus, mit der vorliegenden Vereinbarung, nämlich der unentgeltlichen Einräumung des Wohnungsgebrauches durch den Ehegatten an einem ihm gehörigen Gebäude, ist die Bf = Gattin in ihrem Vermögen bereichert und das Vermögen des Ehegatten durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit entsprechend geschmälert worden. Bereits daraus folgt aber lt. VwGH, dass diese Dienstbarkeitseinräumung der Schenkungssteuer unterliegt.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw stellt sohin bei aufrechter Ehe die über die bloße Benützung der Ehewohnung hinausgehende, zudem grundbücherlich besicherte, Rechtseinräumung an die Ehegattin in Form der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes eine Schenkung bzw. freigebige Zuwendung, demgegenüber jedoch keine Leistung im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltpflicht bzw. ehelichen Versorgungspflicht dar.

Leistungen, die nicht aufgrund gesetzlicher Unterhaltpflicht gewährt werden, sondern darüberhinaus zwischen Unterhaltsberechtigtem und -verpflichtetem vereinbart sind, weisen grundsätzlich freigebigen Charakter auf, sind aber bei Erfüllung des Begünstigungstatbestandes nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG dann, wenn sie "Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes" darstellen, von der Schenkungssteuer befreit. Diese Steuerbefreiung kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn der Bedachte der Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes **bedarf** (vgl. VwGH 29.1.1997, 96/16/0024) und bezieht sich insofern vorrangig auf laufende finanzielle Zuwendungen zwecks Abdeckung des gesamten Lebensbedarfs des Berechtigten, wie etwa die "übrigen Bedürfnisse" nach Erholung, Kultur, Freizeitgestaltung etc. (vgl. zu vor: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 29 f. zu § 15 ErbStG mit weiterer Judikatur). Abgesehen davon, dass nach oben dargelegten Bestimmungen des ABGB auch die Wohnung zum Unterhalt zählt, ist daraus aber ebenso erkenntlich, dass die Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Berechtigten vom unterhaltsverpflichteten Ehegatten naturaliter zu erbringen ist. Der diesbezügliche Unterhaltsanspruch wird demnach bereits durch die Zurverfügungstellung der Ehewohnung zur Benützung durch den unterhaltsberechtigten Ehegatten angemessen erfüllt. Zum Zweck des angemessenen Unterhaltes hinsichtlich seines Wohnbedürfnisses "bedarf" er hingegen darüberhinaus in keiner Weise der Einräumung der dinglich zu besichernden Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes, sodass aus diesem Grunde die Anwendung der begehrten Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG zu versagen ist.

Der Berufung kommt daher dem Grunde nach keine Berechtigung zu.

Was nun die Höhe der Bemessungsgrundlage betrifft, so wurde dagegen zwar vom Bw kein Einwand erhoben. Gleichzeitig ist aber nicht außer Acht zu lassen, dass aufgrund des dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht immanenten Bereicherungsprinzips nach der ständigen VwGH-Judikatur (siehe VwGH 19.9.2001, 2001/16/0100 u. a.) ein Nutzungsrecht - zB wie hier die unentgeltliche Einräumung eines Wohnrechtes an einer Liegenschaft - nicht höher als mit dem steuerlichen Wert (= Einheitswert) des Wirtschaftsgutes selbst, an dem das Nutzungsrecht eingeräumt wird, bewertet werden darf.

Soferne also - wie im Berufungsfall - ein nach objektiven Maßstäben gemäß den §§ 16 und 17 BewG ermittelter Wert des Nutzungsrechtes den Einheitswert der Liegenschaft übersteigt, ist als Wertansatz **höchstens der Einheitswert** als Obergrenze heranzuziehen. Gegenständlich ist dabei insbesondere der Umstand zu berücksichtigen, dass der Ehegattin CR nicht das unumschränkte Nutzungsrecht an der gesamten Liegenschaft, sondern vielmehr dieses bloß unter Mitbenützung neben dem Bw eingeräumt wurde und sohin als bloß an der hälftigen Liegenschaft eingeräumt zu betrachten ist. Es sind auch beide Ehegatten (wie eingangs erhoben) an der Adresse der Ehewohnung in K. mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Dem Umstand, dass der Ehegattin kein ausschließliches Nutzungsrecht, sondern dieses unter Mitbenützung des Eigentümers iSd Vertrages vereinbart und somit zur Hälfte eingeschränkt worden war, ist nach obigen Ausführungen dahin Rechnung zu tragen, dass die Steuerbemessung bloß (maximal) vom hälftigen Einheitswert der Liegenschaft wie folgt vorzunehmen ist:

Wohnungsrecht (= hälftiger EW) S 1,214.000 abzüglich Freibeträge gesamt S 130.000, ergibt S 1,084.000, zuzüglich der mitübernommenen Steuer (gem. § 10 ErbStG) von S 65.040 (= 6 % von S 1,084.000 gem. § 8 Abs. 1 ErbStG), ergibt einen steuerpflichtigen Erwerb von S 1,149.040.

Die Schenkungssteuer ist daher gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG mit 6 % von S 1,149.040, das sind S 68.942,40 = **€5.010,24**, vorzuschreiben.

Angesichts obiger Sach- und Rechtslage konnte sohin der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.