



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Fischer & Rechberger WTH- u. Steuerberatungs OEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5020 Salzburg, Berchtesgadner Straße 3, vom 11. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 12. September 2007, StNr., betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schenkungsvertrag vom 9.3.2007 übergab der Ehegatte der Berufungswerberin (in der Folge: Bw) die Liegenschaft, an seine Tochter. Der Geschenkgeber behielt sich für sich und für seine Ehegattin auf ihrer beider Lebensdauer das unentgeltliche Fruchtgenussrecht nach §§ 509 ff ABGB vor.

Mit Bescheid vom 12.9.2007, StNr., setzte die Abgabenbehörde I. Instanz der Bw gegenüber die Schenkungssteuer mit Euro 5.708,88 fest, wobei sie den Wert des Fruchtgenussrechtes insgesamt mit Euro 174.115,95 ermittelte (monatlich € 1.000,00 x 12 x 14,509663 Barwertfaktor). Der auf die Bw entfallende Anteil des Fruchtgenussrechtes wurde mit € 117.190,40 ermittelt, wobei nicht dieser Betrag als Bemessungsgrundlage hergezogen worden ist, sondern da dieser Betrag über dem Dreifachen des Einheitswertes liegt, wurde der

dreifache Einheitswert (der nach der Rechtsprechung die Obergrenze für die Bewertung eines Fruchtgenussrechtes darstellt) herangezogen.

Mit Eingabe vom 11.10.2007, StNr., brachte die Bw Berufung ein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.11.2007, StNr., wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Schenkungssteuer auf € 3.626,65 herabgesetzt, wobei als Bemessungsgrundlage statt des monatlichen Wertes von € 1.000,00 ein Betrag von € 700,00 angesetzt worden ist und somit ergab sich ein unter dem dreifachen Einheitswert liegender Betrag in Höhe von € 82.033,28 als Wert des anteiligen Fruchtgenussrechtes der Bw.

Am 4.12.2007 wurde ein Fristverlängerungsansuchen eingebracht und am 16.1.2008 rechtzeitig der Vorlageantrag gestellt.

Die mündliche Erörterung ergab, dass die Bw über kein Einkommen verfügt, der Geschenkgeber Alleinverdiener ist und ein jährliches Nettoeinkommen von rund Euro 25.000 bezieht.

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

Im Erkenntnis des VwGH vom 29.6.2006, [2006/16/0016](#), ist wörtlich ausgeführt:

*„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 Schenkungs-*

steuer, 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 Rummel<sup>3</sup>, 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 Ehewohnung 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.*

*Schließlich ändert auch der Hinweis der Amtsbeschwerde auf das gesetzliche Vorausvermächtnis des Wohnungsrechtes nach § 758 ABGB nichts an der Beurteilung der Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes, weil das Vorausvermächtnis nur dann subsidiär zum Tragen käme, sofern der überlebende Ehegatte nicht bereits anderweitig ein Recht auf weitere Benützung der Ehwohnung hat, etwa durch ausreichende Unterhaltsleistungen während aufrechter Ehe. 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."*

Diese Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes treffen vollinhaltlich auf den vorliegenden Sachverhalt, wie er vom Unabhängigen Finanzsenat ermittelt worden ist, zu:

Die Bw. hat gegenüber ihrem Ehegatten einen Unterhaltsanspruch, da sie selbst ohne Einkommen ist, dem Ehegatten der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht und aufgrund des monatlichen Nettofamilieneinkommens der Ehegatten steht der Bw ein Unterhalt in Höhe des von der Abgabenbehörde I. Instanz im Erstbescheid angenommenen Wertes des Fruchtgenussrechtes zu. Nun steht der Bw aber nur der Hälfteanteil an diesem Fruchtgenussrecht zu, sodass die Zuwendung dieses Fruchtgenussrechtes in Erfüllung des Unterhaltsanspruches der Bw erfolgt ist, zumal nicht anzunehmen ist, dass die Bw künftig ein eigenes Einkommen erlangen wird und ihr eine eigene Berufstätigkeit nicht zumutbar ist. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ist jedoch eine über die Gewährung des Unterhalts in natura hinausgehende freiwillige Leistung, für die aber nach der zit. Rechtsprechung § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG anwendbar ist.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2005, [2005/16/0214](#), zu verweisen, in dem der VwGH von angemessenem Unterhalt spricht und die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes nur deswegen steuerpflichtig behandelte, weil im Zeitpunkt der Zuwendung der Unterhalt der Beschwerdeführerin durch eigenes Einkommen und vorhan-

denes Vermögen als gesichert anzusehen war, sodass es keiner weiteren Absicherung durch die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes bedurfte.

Der UFS hat in der Berufungsentscheidung vom 3.11.2006, RV/0043-I/06, die Einräumung des Fruchtgenussrechtes zugunsten der Ehegattin im Zuge der Übertragung eines Einfamilienhauses an den Sohn als nicht schenkungssteuerpflichtig beurteilt; ebenso der UFS vom 30.07.2009, RV/0361-G/06.

Da der vorliegende Fall diesen Fällen gleichgelagert ist, war der Berufung stattzugeben.

Salzburg, am 20. Dezember 2011