

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 11. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 9. Mai 2005, St.Nr. 333/5083, ErfNr. 200.306/2005, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Schenkungssteuer wird mit € 92,50 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Im Zuge des Übergabsvertrages vom 10.1.2005, ErfNr. 200.306/05, wurde der Bw über Vorbehalt ihres Ehegatten als Übergeber ein Wohnrecht im Erdgeschoss des Übergabsobjektes und ein Fruchtgenussrecht an der im ersten Stock befindlichen Garconniere eingeräumt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte mit Bescheid vom 9.5.2005 Schenkungssteuer in Höhe von € 5.336,10 fest und zwar ausgehend vom Wert des Wohnrechtes (€ 120.153,66) und des Fruchtgenussrechtes (€ 33.643,03), somit zusammen € 153.796,69. Da dieser Betrag den Betrag des anteiligen dreifachen Einheitswertes (€ 98.435,36) übersteigt, wurde der Betrag des dreifachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage herangezogen. Der anteilige Einheitswert wurde mit der Hälfte des Gesamteinheitswertes angenommen.

Dagegen erhob die Bw Berufung, weil die Wohnrechtseinräumung im Zuge der Übertragung der Ehewohnung mangels Bereicherungsabsicht des Übergebers keinen schenkungsbaren Vorgang darstelle.

Der Ehegatte handle vielmehr in unterhaltsrechtlicher Verpflichtung, denn die Bw habe Anspruch auf weitere Nutzung der Ehewohnung, was der Ehegatte im Zuge der Übertragung der Ehewohnung sicherzustellen habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.10.2005 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab und setzte die Schenkungssteuer auf € 6.197,82 hinauf.

Die Bemessungsgrundlage wurde insoferne geändert als nicht mehr der halbe Einheitswert herangezogen wurde, sondern jener Prozentanteil vom Einheitswert, der den eingeräumten Rechten (Wohnrecht und Fruchtgenuss) an der gesamten Wohnutzfläche des Gebäudes entspricht.

Mit Vorlageantrag vom 12.10.2005 wurde neuerlich die Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides begehrts, indem auf die Entscheidung des UFSI vom 27.5.2004, RV/0545-I/03, verwiesen wurde.

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 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.

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).

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.

Im Übergabsvertrag vom 10.1.2005 ist unter Pkt. 4.) ausgeführt, dass der Übergeber sich das Wohnrecht und das Fruchtgenussrecht für die Ehegattin u.a. deswegen habe zusichern lassen, um seiner Unterhaltpflicht zu entsprechen.

Die Einkommenssituation der Ehegatten, die beide Pensionseinkünfte beziehen, stellt sich 2005 so dar, dass das Einkommen der Ehegattin rund 40 % des Familieneinkommens beträgt.

Eine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung des Geschenkgebers ist nach der Einkommenssituation nicht gegeben. Die Zuwendungen sind somit freigebig. Allerdings wurde die Ehewohnung bereits bisher gemeinsam benutzt. Sie stand im Alleineigentum des Ehegatten, der sich nunmehr dieser Eigentumsrechte an der Liegenschaft begeben hat. Das Wohnungsrecht stellt sich somit dar als Fortsetzung und Sicherung der bisherigen Unterhaltsleistungen des Ehegatten. Mit Änderungen in den Einkommensverhältnissen ist nicht mehr zu rechnen.

Damit erweist sich die Einräumung des Wohnrechtes im Sinne der zitierten neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als noch innerhalb der Angemessenheitsgrenze des § 15 Abs. 2 ErbStG gelegen.

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.

Die Prüfung dieser Angemessenheit ist im vorliegenden Falle in folgende Richtungen durchzuführen:

- 1.) Die Mitbenützung der Ehewohnung wird nicht nur in natura geleistet, sondern zusätzlich pro futuro auf ein dingliches lebenslängliches Recht erweitert und geht somit über die rechtlichen Ansprüche hinaus.
- 2.) Ist die Zuwendung der unentgeltliche Mitbenützung der Ehewohnung aus den jeweiligen Einkommenssituationen heraus noch angemessen.
- 3.) Wie verhält es sich mit der Zuwendung des Fruchtgenussrechtes.

Die Prüfung der Angemessenheit bedeutet, die Zuwendung nach den Vermögensverhältnissen und nach der Lebensstellung des Bedachten zu beurteilen, im Sinne von dem im Lebenskreise des Bedachten Üblichen, soferne es den Rahmen der allgemeinen Sitte nicht überschreitet.

Das beiden Ehegatten seitens des Übernehmers eingeräumte Wohnrecht überschreitet diese Grenze nicht. Es entspricht auch der bisherigen Lebenssituation der Ehegatten. Die einzige Änderung stellt die nunmehr vertragliche Festlegung und Bindung zugunsten der Bw dar.

Anders verhält es sich mit der Zuwendung des Fruchtgenussrechtes. Hier kann unter Beachtung der Einkommenssituation und der im selben Vertragswerk enthaltenen Zuwendung des unentgeltlichen Wohnrechtes nicht mehr von einer Angemessenheit der Zuwendung ausgegangen werden, denn eine Gütergemeinschaft hatten die Ehegatten nicht vereinbart.

Bemessungsgrundlage:

Wert des Fruchtgenussrechtes der Bw	€	33.643,03
dreifacher Einheitswertanteil lt. BVE (anteilmäßig)	€	14.125,19
gerundet	€	14.125,00
abzüglich Freibeträge:		
§ 14 Abs. 1 ErbStG	€	2.200,00

§ 14 Abs. 3 ErbStG	€	7.300,00
2 % Schenkungssteuer von € 4.625,00	€	92,50

Die Bw hat sich mit Vorhaltsbeantwortung vom 30.8.2006 mit dieser Bemessung einverstanden erklärt.

Salzburg, am 13. September 2006