

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr., vertreten durch Notar, vom 10. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Februar 2005, St.Nr. 196/4474, ErfNr. 204.587/2004, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 6.7.2004, Notariatsakt GZ 983, ErfNr. 204.587/2004, übergab der Ehegatte der Bw seine ihm gehörige Liegenschaft samt dem darauf errichteten Wohnhaus an den gemeinsamen Sohn Kurt.

Gemäß Vertragspunkt Drittens dieses Übergabsvertrages "Austrag des Übergebers" behält sich der Übergeber für sich und seine Ehegattin (Bw) folgende Rechte vor, zu deren Duldung und ordnungsgemäßer Leistung sich der Übernehmer verpflichtet:

U.a. das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an der im Erdgeschoss des Wohnhauses befindlichen Wohnung.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte der Bw gegenüber Schenkungssteuer mit € 1.985,16 fest, wobei das Wohnrecht mit € 600,00 mtl. bewertet wurde.

Dieser Wertansatz wird von den Vertragspartnern selbst im Vertragspunkt "10.4., Nebenbestimmungen" festgelegt und ist von der Abgabenbehörde I. Instanz dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt worden.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw vor, das Wohnungsgebrauchsrecht sei ihr in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltpflicht und nicht in Bereicherungsabsicht eingeräumt worden, weshalb keine steuerpflichtige Schenkung vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

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;
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.

Zur Ziffer 3 führt der VwGH im Erkenntnis vom 23.1.2003, 2002/16/0124 aus:

"§ 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.

Die Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 ErbStG erfasst unter anderem den Vertrag zu Gunsten Dritter iSd § 881 ABGB, wenn der Dritte die zu seinen Gunsten bedungene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt (Hinweis E 22. Mai 1997, 96/16/0251-0254).

Dabei gilt das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zu Gunsten eines Dritten versprochenen Leistungen mangels anderer Vereinbarung vom Dritten als mit der Übergabe des Gutes erworben (§ 881 Abs 3 ABGB).

Mit Rücksicht darauf, dass die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchs gleichgesetzt werden kann (Hinweis E 20. Dezember 2001, 2001/16/0592), kann nicht die Rede davon sein, dass durch den gegenständlichen, den beiden Ehegatten das dingliche Recht einräumenden Vertrag nur bestehende Rechte unberührt belassen werden sollten. Gegenstand einer Schenkung oder einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (Hinweis E 14. Mai 1980, 361/79). Auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ist ein der Steuer unterliegender Vorteil (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 3 ErbStG, Rz 14). Ob dabei das Gebrauchsrecht an einer unbeweglichen Sache im Grundbuch eingetragen worden ist oder nicht, ist für die Besteuerung dieses Rechts nicht von Bedeutung (Hinweis E 20. Dezember 2001, 2001/16/0436)."

Bei der eingewendeten Versorgungspflicht im Rahmen des Familienrechtes handelt es sich um die eheliche Beistandspflicht und die gesetzliche Unterhaltspflicht 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 verliere. Dies gilt nicht, wenn das Handeln oder Unterlassen des verfügberechtigten Ehegatten durch die Umstände erzwungen wird."

Leistungen, die nicht aufgrund gesetzlicher Unterhaltspflicht 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. 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.

Unstrittig ist die Rechtsprechung zur Frage der Einräumung des Wohnrechtes, wenn dieses an einer dem Ehegatten gehörenden Liegenschaft – unabhängig von einer Weiterveräuße-

rung – eingeräumt wird. Vgl. neben den bereits zit. VwGH-Erkenntnissen, UFSS 3.2.2004, RV/0003-S/04, UFSI 21.1.2005, RV/0037-I/03.

Die Argumente der Abgabenbehörde I. Instanz in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2005 sind aus folgenden Gründen nicht von der Hand zu weisen:

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592 aus, dass

"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 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 "bekräftigt" - und "verdinglicht" - wurde."

Auf den vorliegend zu beurteilenden Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag kommen die vorstehend angeführten Ausführungen aus folgenden Gründen zum Tragen:

Wie die Abgabenbehörde I. Instanz zutreffend ausführt, gehen die eingeräumten Rechte über die aus den familienrechtlichen Verpflichtungen zustehenden Rechten klar hinaus und gewähren neue über die familienrechtlichen Ansprüche hinausgehende Rechte, insbesonders sind diese Rechte unabhängig vom Anspruch des Ehegatten und der aufrechten Ehe.

Zu diesem Abtausch von gesetzlichen Ansprüchen mit dem dinglichen Recht des "lebenslangen Wohnrechts" war der Ehegatte nicht gezwungen, wie er überhaupt zur "Regelung der Vermögensverhältnisse" nicht gezwungen war. Beide Maßnahmen hat er aus freiem Willen gesetzt. Daher ist die Freiwilligkeit und die Freigebigkeit an der Einräumung des Wohnrechtes vollkommen gegeben; und zwar genauso gegeben, wie wenn die Einräumung des Wohnrechtes ohne "Regelung der Vermögensverhältnisse" d.h. ohne Veräußerung der Ehewohnung an den Sohn erfolgt wäre.

Die Ehegattin hat genauso wie in den vom VwGH entschiedenen Fällen ein Mehr an Rechten erhalten, als ihr gesetzlicher Anspruch war. Sie wurde daher im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes bereichert.

Es wäre den Vertragspartnern unbenommen gewesen, eine den Anforderungen der §§ 97 und 798 ABGB entsprechende Regelung zur Absicherung der Bw zu vereinbaren (z.B. aufschiebend bedingtes Wohnrecht für den Fall des Vorsterbens des Ehegatten). Die Steuerpflicht würde diesfalls - ebenso übrigens wie beim gesetzlichen Vorausvermächtnis oder der Sicherung des Wohnrechtes im Testament in Form eines Vermächtnisses - erst mit dem Tod

des Übergebers entstehen und überdies nur unter der Voraussetzung, dass die Bw den Übergeber tatsächlich überlebt.

Unter Berufung auf das vorstehend zitierte Erkenntnis des VwGH gelangte auch der UFSW in den Berufungsentscheidungen vom 11.8.2003, GZ RV/2458-W/02 und vom 1.3.2005, RV/0858-W/04 zum selben Ergebnis. In der zuletzt angeführten Entscheidung ist wörtlich ausgeführt:

"Der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes steht dabei nicht entgegen, dass es sich bei der Wohnung, die u. a. Gegenstand der Einräumung der Dienstbarkeit war, nach dem Berufungsvorbringen um die gemeinsame Ehewohnung handelte.

Die in § 97 ABGB geregelten Ansprüche hinsichtlich der Ehewohnung, die der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des anderen Ehegatten dient, steht 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 fließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung kann nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchs gleichgesetzt werden (VwGH vom 20. 12. 2001, 2001/16/0592).

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG bleiben u. a. Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes des Bedachten steuerfrei.

Zum Unterhalt zählen die Kosten der Wohnung, Ernährung, Bekleidung und sonstige ähnliche Bedürfnisse. Der Ehegatte ist aber weder aus diesem Titel noch aus § 97 ABGB verpflichtet, dem anderen Ehegatten an der ehelichen Wohnung Miet- oder Eigentumsrechte zu verschaffen. Die Unterhaltsverpflichtung beinhaltet demnach nur ein Recht auf Mitbenützung der Wohnung. Das dingliche Recht "Wohnrecht" ist darin nicht eingeschlossen, da es über die Mitbenützung hinausgeht und daher auch über die Befriedigung der gewöhnlichen Wohnbedürfnisse.

Auch nach Lehre und Rechtsprechung löst jede unentgeltliche Überlassung einer Wohnung Schenkungssteuer aus, soweit die unentgeltliche Überlassung nicht Teil einer Unterhaltspflicht ist. Davon ist jedoch die Einräumung eines dinglichen Nutzungsrechtes, wozu auch ein Wohnrecht gehört, streng zu unterscheiden, da dieses, im Gegensatz zur reinen Gebrauchsüberlassung, stets zu einer objektiven Bereicherung führt.

Im vorliegenden Übergabsvertrag wurde der Bw. seitens ihres Ehemannes im Zuge der Übertragung der Liegenschaften von ihm an die Tochter die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Wohnungsgebrauchs an diesen bis dahin in seinem Alleineigentum stehenden Liegenschaften unentgeltlich eingeräumt.

Durch diesen Vorgang wurde - wie bereits ausgeführt - die Bw. in ihrem Vermögen bereichert, ohne dafür eine Gegenleistung zu erbringen. Daraus folgt nunmehr, dass die vorliegende Einräumung der Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes an die Bw. der Schenkungssteuer unterliegt."

Diese Ausführungen treffen auch auf den vorliegenden Fall uneingeschränkt zu.

Salzburg, am 10. Oktober 2005