



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch N, vom 23. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. Jänner 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Übergabsvertrag vom 07. Oktober 2005 übergab der Ehegatte der Berufungswerberin das in seinem Alleineigentum stehende Wohnhaus an die gemeinsame Tochter. Gleichzeitig bedingt sich der Übergeber für sich und seine Ehegattin, der Berufungswerberin, das unentgeltliche und lebenslängliche Wohnungsrecht gemäß § 521 ABGB im Erdgeschoß des Wohnhauses, welches schon bisher als gemeinsame Ehemwohnung diente, aus.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2006 schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin Schenkungssteuer in Höhe von € 1.769,88 vor und zwar ausgehend vom Wert des Wohnrechtes in Höhe von € 53.747,60. In der dagegen eingebrachten Berufung wendete die Berufungswerberin ein, dass die Ausbedingung und Einräumung des Wohnrechtes zu ihren Gunsten als Ehegattin des Übergebers keine Schenkung oder freigebige Zuwendung darstelle, sondern sich ausschließlich in der familienrechtlichen Ehegattenunterhaltspflicht nach dem Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (§§ 90, 97 ABGB) gründe.

Aber selbst wenn man einen schenkungssteuerbaren Tatbestand annähme, so wäre im Größenschluss die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Zi. 1 lit. c Erbschaftssteuergesetz zu gewähren. Denn wenn sogar die zweckentsprechende Schenkung des Vollrechtes (Eigentumsrecht) im Sinne des § 15 Abs. 1 Zi. 1 lit. c Erbschaftssteuergesetz als steuerfrei anerkannt werde, so müsste erst recht die zweckentsprechende Schenkung des minderen Rechtes (Wohnungsgebrauchsrechtes) als steuerfrei gelten. Der Höhe nach wendet die Berufungswerberin ein, dass die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage mit einem Viertel des dreifachen Einheitswertes der Gesamtliegenschaft anzusetzen sein, da sie gemeinsam mit ihrem Ehegatten die Wohnung, welche der Hälfte der Gesamtliegenschaft entspräche, benütze.

In der Berufungsvorentscheidung vom 03. März 2006 gab das Finanzamt dem Berufsbegehren teilweise Folge und setzte die ursprünglich festgesetzte Schenkungssteuer in Höhe von € 1.769,88 unter Zugrundelegung der Hälfte des dreifachen Einheitswertes auf € 1.159,24 herab.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 13. März 2006 und ergänzenden Vorbringen vom 15. Mai 2006 bzw. 24. August 2006 weist die Berufungswerberin nochmals darauf hin, dass die Zuwendung des Wohnrechtes in Entsprechung einer rechtlichen Verpflichtung erfolgt sei und daher nicht den Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Zi. 2 Erbschaftssteuergesetz erfülle. Nähme man trotzdem Schenkungssteuerbarkeit des berufsgegenständlichen Rechtsvorganges an, so wäre die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Zi. 9 Erbschaftssteuergesetz (Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes) unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juni 2006, 2006/16/0016 zu gewähren.

Ergänzend führt die Berufungswerberin aus, dass sie auf die (Weiter-)Benützung der gegenständlichen (Ehegatten-)Wohnung dringend angewiesen sei und die Wohnrechtseinräumung nur die Absicherung dieses Rechtes darstelle. Sie wäre aufgrund ihres niedrigen Pensionseinkommens in Höhe von € 680,-- monatlich nicht in der Lage, ohne Gefährdung ihres Unterhaltes sich eine Ersatzwohnung anzuschaffen bzw. anzumieten. Die berufsgegenständliche Wohnung stelle somit ihren Unterhalt sicher und befriedige ihr dringendes Wohnbedürfnis.

### ***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 Unterhaltungspflicht 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 größtenteils 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).

Nach der Systematik des § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG und des § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG weisen die zwischen Unterhaltsberechtigten und Unterhaltsverpflichteten 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).

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 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.*

*2.) Leistet ein Ehegatte dem anderen bei aufrechter Gemeinschaft mehr Unterhalt, als er gesetzlich müsste, so ist dies im Zweifel freiwillige Leistung (Stabentheiner in Rummel<sup>3</sup>, 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 Gebrauchsrechtes nach § 504 ABGB entsprochen, tut dies dem Charakter einer – angemessenen – Unterhaltsleistung noch keinen Abbruch.*

Bereits im VwGH Erkenntnis vom 20. Dezember 2001, Zl. 2001/16/0592 führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass "die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichgesetzt werden kann. Es trifft nicht zu, dass mit der in Rede stehenden Vertragsurkunde gegenüber der Beschwerdeführerin ein ihr bereits zustehendes Recht nur "bekräftigt" – und "verdinglicht" – wurde".

Damit stellt der Verwaltungsgerichtshof klar, dass die Einräumung eines dinglichen Wohnrechtes jedenfalls das nach dem Gesetz Gebotene überschreitet, unabhängig davon, ob nach der durch die Rechtssprechung entwickelten Regel, wonach bei beiderseitigem Einkommen dem weniger verdienenden Ehegatten 40 % des Nettofamilieneinkommens abzüglich des eigenen Einkommens als gesetzlicher Unterhaltsanspruch gebühren würde, sich das dingliche Wohnrecht aufgrund des niedrigen Einkommens des weniger verdienenden Ehegatten noch innerhalb dieser 40 %-Grenze bewegt. Deshalb hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29. Juni 2006, Zl. 2006/16/0016 erkannt, dass, obwohl in dem dem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt der weniger verdienende Ehegatte eine Nettopension unterhalb des sogenannten Existenzminimums bezieht, die Einräumung eines dinglichen Wohnrechtes unabhängig von der durch die Rechtssprechung geprägten 40 % Regel bei der Unterhaltsbemessung jedenfalls nicht in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung erfolgt ist, sondern vielmehr als freiwillige Unterhaltsleistung zu qualifizieren sei. Diese über die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung hinausgehende freiwillige Unterhaltsleistung fällt dann in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Zi. 9 Erbschaftssteuergesetz, wenn sie in Anwendung des § 15 Abs. 2 1. Satz Erbschaftssteuergesetz noch als angemessener Unterhalt zu qualifizieren sei.

Wie bereits oben ausgeführt, ist die Angemessenheit der Zuwendung nach den Vermögensverhältnissen und nach der Lebensstellung des Bedachten zu beurteilen.

Im Gegenstandsfall findet die Lebensstellung der Berufungswerberin unter anderem in der Tatsache ihren Niederschlag, dass sie in der ehelichen Wohnung im Erdgeschoß des Übergabsobjektes mit dem im Übergabsvertrag näher geschilderten Standard zu wohnen berechtigt ist. Die Angemessenheitsprüfung gemäß § 15 Abs. 2 Erbschaftssteuergesetz ist nach Ansicht der Berufungsbehörde daran festzumachen, ob die Bedachte aufgrund ihrer eigenen Vermögens- und Einkommensverhältnisse, somit aus eigener Finanzkraft in der Lage wäre, eine Wohnung vergleichbar mit der ehelichen Wohnung käuflich zu erwerben oder anzumieten.

Wie aus dem der Berufungsbehörde vorgelegten Einkommenssteuerakt hervorgeht, bezieht die Berufungswerberin neben ihren Pensionsbezügen aus der Sozialversicherungsanstalt der Bauern noch eine Rente der LVA Oberbayern, und kommt somit auf ein eigenes monatliches Einkommen von ca. € 700,--. Zieht man hievon fiktiv die Lebenshaltungskosten ab, so wäre die Berufungswerberin finanziell nicht imstande, sich eine der Ehewohnung adäquate Wohnung zu leisten. Die Berufungswerberin ist zwar, wie aus einer Abfrage aus dem Grundbuch hervorgeht, je zur Hälfte mit ihrem Ehegatten Eigentümerin einer außerhalb des Stadtgebietes liegenden kleineren unbebauten Liegenschaft im Ausmaß von knapp 800 m<sup>2</sup>.

Unzweifelhaft stellt diese Liegenschaft für die Berufungswerberin zusätzlich zu ihrem Pensionseinkommen einen Vermögenswert dar. Dennoch vermag die Liegenschaft, insbesondere in Anbetracht dessen, dass sie lediglich Hälfteigentümerin ist, ihr nicht jene kurz- bis mittelfristige Liquidität zu verschaffen, um sich eine adäquate Wohnung anzuschaffen. Nicht zuletzt hat in diese Betrachtung auch noch das Alter der Berufungswerberin und die Zumutbarkeit nach einer wohnlichen Veränderung einzufließen. Vielmehr hat sich durch die Einräumung des Wohnrechtes zugunsten der Berufungswerberin an der bisherigen faktischen Lebenssituation der Ehegatten nichts geändert. Die Wohnrechtszuwendung ist daher als den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung der Berufungswerberin angemessene freiwillige Unterhaltsleistung zu qualifizieren, somit unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Zi. 9 Erbschaftssteuergesetz subsumierbar, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

I

Salzburg, am 29. November 2006