



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Anton Bonimaier, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Schenkungssteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Schenkungssteuer wird von € 654,60 auf € 525,-- herabgesetzt.

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 Notariatsakt vom 31.3.2003 hat der Ehegatte der Bw. als Geschenkgeber der Bw. auf deren Lebensdauer das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht im ganzen Wohnhaus in S. eingeräumt und dessen Verdinglichung sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Bw. vereinbart.

Mit Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30.7.2003 wurde die Schenkungssteuer mit € 654,60 festgesetzt.

In der Berufung begehrt die Bw. neuerlich die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG und bekämpft zusätzlich die Bewertung des Wohnrechtes.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 24.11.2003 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Dienstbarkeit mit dem von der Bw. einbekannten Wert bewertet.

Im Vorlageantrag vom 4.12.2003 begehrt die Bw. die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG, sohin die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Nach Z 2 dieser Gesetzesstelle gilt auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden als Schenkung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. 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 VwGH vom 14.5.1980, 361/79, und vom 26.6.1997, 96/16/0236, 0237).

Mit dem vorliegenden Dienstbarkeitsvertrag vom 31.3.2003 wurde der Bw. von ihrem Ehemann die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Wohnungsgebrauches an dem ihm gehörigen Gebäude unentgeltlich eingeräumt. Durch diesen Vorgang wurde die Bw. 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 Bw. der Schenkungssteuer unterliegt (vgl. VwGH vom 20.12.2001, 2001/16/0592).

Der VwGH führte in diesem Erkenntnis wörtlich aus:

"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.

Diese Ehegemeinschaftswirkung, welche in der Ehwohnung manifestiert wird, bildet keinen Vermögenswert. Diese familienrechtliche wechselseitige Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft steht ebenso wie die in § 97 ABGB geregelten Ansprüche hinsichtlich der Ehwohnung, 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 Ehwohnung kann nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches gleichgesetzt werden."

Nach § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG bleiben außerdem (§ 14 ErbStG) steuerfrei Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur Ausbildung des Bedachten.

Auf Grund der Systematik dieser Rechtsvorschriften weisen zwischen Unterhaltsberechtigten und -verpflichteten vereinbarte Unterhaltszahlungen zwar freigebigen Charakter auf, sie sind bei Erfüllung des Begünstigungstatbestandes (vgl. VwGH vom 12.7.1990, 89/16/0176) allerdings steuerbefreit (VwGH vom 11.2.1988, 86/16/0187).

Der § 94 ABGB bestimmt zunächst in seinem Abs. 1, dass die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen haben. Gemäß § 94 Abs. 2 erster Satz ABGB leistet der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, dadurch seinen Beitrag im Sinn des Abs. 1; er hat an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind. Nach § 94 Abs. 2 dritter Satz ABGB steht ein Unterhaltsanspruch einem Ehegatten auch zu, soweit er seinen Beitrag nach Abs. 1 nicht zu leisten vermag.

Die Gestaltung der ehelichen Lebensgemeinschaft erfolgt grundsätzlich autonom durch die Ehegatten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach (siehe z.B. Pichler in Rummel, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band 2, Wien 1990, Rz 2 zu § 94). Primär nach der Gestaltung in diesem Sinn 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 (VwGH vom 7.9.1989, 88/16/0022, und Pichler, a.a.O., Rz 3).

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 Regeln:

Bei beiderseitigem Einkommen gebührt dem weniger verdienenden Ehegatten 40 Prozent des Nettofamilieneinkommens, abzüglich des eigenen Einkommens. Davon ist für jedes im Unterhaltsanspruch konkurrierende Kind 4 Prozent abzuziehen (siehe z.B. Pichler, a.a.O., Rz 3a). Unterhalt ist bei aufrechter Ehe 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.).

Die Bw. hat im Sinne dieser Unterhaltsbemessungsregel die Einkommenssituationen der Familienmitglieder dargestellt und die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG darauf gestützt.

Die Bw. übersieht jedoch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Vgl. das Erkenntnis vom 23.1.2003, 2002/16/0124, wo wörtlich ausgeführt ist:

"Mit Rücksicht darauf, dass die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehwohnung nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauches 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."

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.

Weiters ist dazu zu sagen, dass nach Lehre und Rechtsprechung jede unentgeltliche Überlassung einer Wohnung Schenkungssteuer auslöst, soweit die unentgeltliche Überlassung nicht Teil einer Unterhaltspflicht ist.

Davon ist jedoch die Einräumung eines dinglichen Nutzungsrechtes, wozu auch ein Wohnrecht gehört, zu unterscheiden, da dieses, im Gegensatz zur reinen Gebrauchsüberlassung, stets zu einer objektiven Bereicherung führt.

Auch im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0436 führte der VwGH aus, dass mit der Bestellung der Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes *"dem Beschwerdeführer damit zweifellos gegenüber der vormaligen Nutzungsberechtigung auf Grund der Lebensgemeinschaft eine andere Rechtsposition eingeräumt wurde"*.

Da somit über die familienrechtlichen Ansprüche hinausgehende Rechte eingeräumt wurden, konnte die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG nicht zur Anwendung gelangen.

Salzburg, 3. Februar 2004