



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 13. November 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Dienstbarkeitsvertrag vom 25. Oktober 2007 ist H Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ1 samt darauf befindlichem Einfamilienhaus (Wohnnutzfläche 149,50 m²), welches ihm und seiner Familie zu Wohnzwecken dient und die Ehewohnung darstellt. Einleitend wird weiters festgehalten: " ... dass H im Rahmen seiner Unterhaltspflicht dafür zu sorgen hat, dass unter anderem seine Ehegattin G weiterhin im oben angeführten Einfamilienhaus wohnen kann. Zur Absicherung dieser Wohnbedürfnisse der G, die aus der Unterhaltspflicht ihres Ehegatten ... resultieren, räumt hiemit letzterer seiner Ehegattin im gegenständlichen Vertrag ein Wohnungsgebrauchsrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ein". Unter Punkt II. erfolgt die Rechtseinräumung in Form der Dienstbarkeit des unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes am gesamten Einfamilienhaus, dies gemeinsam mit Ehegatten und Kindern für die Dauer der aufrechten Ehe; im Fall des Vorablebens des Ehegatten steht der Bw das Wohnungsgebrauchsrecht allein zu. Gemäß Punkt V. wird von der Bewertung des Rechtes "zum Zweck der Bemessung der Schenkungssteuer Abstand genommen, da die

Rechtseinräumung eine angemessene Unterhaltsleistung während aufrechter Ehe darstellt und daher keinen Schenkungscharakter hat⁴.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft beträgt € 29.400, daher der dreifache hälftige Einheitswert € 44.100.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 13. November 2007, StrNr, ausgehend vom Wert des Wohnrechtes (= anteiliger Einheitswert) von € 44.100 abzüglich der Freibeträge von gesamt € 9.500, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 34.600 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idG, eine 3,5%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 1.211 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass nach der VwGH-Judikatur (Erk. vom 29.6.2006, 2006/16/0016) ein Übergabsvertrag mit Wohnrecht vorbehalt für den Übergeber und dessen Ehegattin eine gemäß § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG steuerbefreite Zuwendung an die Ehegattin bewirke, wenn das Wohnrecht ihrem angemessenen Unterhalt diene. Mit der Vereinbarung in gegenständlichem Dienstbarkeitsvertrag sorge der Gatte dafür, dass die Bw im Einfamilienhaus wohnen könne und leiste dadurch unter anderem den angemessenen Unterhalt zur Absicherung deren Wohnbedürfnisses. Dass die Liegenschaft im Eigentum des Ehegatten stehe sei in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, da die Befreiungsbestimmung lt. VwGH Zuwendungen seitens des Unterhaltsverpflichteten wie auch von Dritten zum Zweck des angemessenen Unterhaltes erfasse. Es liege auch dann eine freiwillige Unterhaltsleistung vor, wenn ein dingliches Gebrauchsrecht eingeräumt werde. Der angefochtene Bescheid sei daher zur Gänze zu beheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2007 wurde dahin begründet, dass die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung durch Zurverfügungstellung naturaliter zu erfüllen sei, weshalb die Einräumung einer Dienstbarkeit - dies neben der Mitbenützung durch den Ehepartner - einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand verwirkliche.

Mit Antrag vom 11. Dezember 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend ausgeführt, bei aufrechter Ehe sei der Unterhalt zwar grundsätzlich großteils in natura zu leisten. Die mangelnde gesetzliche Verpflichtung zur Einräumung eines dinglichen Gebrauchsrechtes an der Ehewohnung schließe die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG nicht aus, wenn sich diese Leistung als bloße Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht darstelle. Selbst bei Überschreitung des aus dem Gesetz Gebotenen sei die Zuwendung dann steuerfrei, wenn sie noch als angemessener

Unterhalt zu qualifizieren wäre, was im Gegenstandsfall zutreffe. Die Einräumung des Nutzungsrechtes *neben* dem Ehegatten sei lt. VwGH-Judikatur irrelevant.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

Nach § 3 Abs. 1 Z 1 gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gegenstand einer Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79), sohin auch Nutzungsrechte oder Dienstbarkeiten wie etwa im Gegenstandsfall die Zuwendung des Wohnrechtes/Wohnungsgebrauchsrechtes an einer Liegenschaft, da auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237).

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (zB VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

In der Berufung wird eingewendet, es liege deshalb keine Schenkung bzw. kein Bereicherungswille vor, da der Ehegatte der Bw lediglich seiner Unterhaltsverpflichtung im Hinblick auf die Absicherung des Wohnbedürfnisses der Bw nachgekommen sei. Begehrt wird die Anwendung der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG, wonach Zuwendungen ua. zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes des Bedachten steuerbefreit sind.

Bei der "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 verriere ...".

Dem Berufungsvorbringen ist nunmehr entgegen zu halten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die aus dem Familienrecht erfließende Berechtigung zur Benützung der Ehewohnung keineswegs dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchs gleichgesetzt werden kann und damit die vertragliche Einräumung einer Dienstbarkeit an der Ehewohnung sehr wohl einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand erfüllt.

Der VwGH führt dazu im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0592, - dem ein gleich gelagerter Sachverhalt betr. die **zwischen Ehegatten** getroffene Vereinbarung über die Einräumung eines unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an der dem Ehegatten gehörigen Liegenschaft zugrunde lag - im Ergebnis weiter aus, dass es der Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes nicht entgegen stehe, dass es sich bei der Wohnung, die Gegenstand der Einräumung der Dienstbarkeit durch den Ehegatten der Bf war, 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 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 könne daher nicht einem dinglichen Wohnungsgebrauchsrecht gleichgesetzt werden, weshalb es nicht zutreffe, dass mit der beschwerdegegenständlichen Vertragsurkunde (über die Einräumung des

Wohnungsgebrauchsrechtes) ein bereits zustehendes Recht lediglich "bekräftigt" bzw. "verdinglicht" worden sei.

Analog dazu ist auch im Berufungsfalle davon auszugehen, dass die mit der dinglichen Rechtseinräumung bezweckte "Absicherung" des der Ehegattin/Bw zustehenden Rechtes auf die Benützung der Ehewohnung bei ihr nicht nur eine "Besicherung" dessen, sondern vielmehr eine wesentliche Erhöhung der – nunmehr auch gegenüber jedem Dritten durchsetzbaren – Rechtsposition verschafft hat.

In obigem Erkenntnis führt der VwGH des Weiteren aus, mit der vorliegenden Vereinbarung, nämlich der unentgeltlichen Einräumung des Wohnungsgebrauches durch den Ehegatten an einem ihm gehörigen Gebäude, ist die Bf = Gattin in ihrem Vermögen bereichert und das Vermögen des Ehegatten durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit entsprechend geschmälert worden. Bereits daraus folgt aber lt. VwGH, dass diese Dienstbarkeitseinräumung der Schenkungssteuer unterliegt.

Entgegen dem Dafürhalten der Bw stellt sohin bei aufrechter Ehe die **über die bloße Benützung der Ehewohnung hinausgehende**, zudem grundbücherlich besicherte, Rechtseinräumung durch den Ehegatten in Form der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes eine Schenkung bzw. freigebige Zuwendung, demgegenüber jedoch keine Leistung im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltspflicht bzw. ehelichen Versorgungspflicht dar.

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. zu vor: 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. Zum Zweck des angemessenen Unterhaltes hinsichtlich seines Wohnbedürfnisses "bedarf" er hingegen darüberhinaus in keiner Weise der Einräumung der dinglich zu besichernden Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes, sodass aus diesem Grunde die Anwendung der begehrten Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG zu versagen ist.

Das von der Bw in diesem Zusammenhang angezogene VwGH-Erkenntnis vom 29.6.2006, 2006/16/0016, ist auf den Berufungsfall insofern nicht anwendbar, als dem ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde gelegen war. Im dortigen Beschwerdefall wurde Liegenschaftsvermögen, welches auch die Ehewohnung des Übergebers und dessen Gattin umfaßte, mittels Übergabsvertrag an die Kinder "schenkungsweise" übertragen. Der Übergeber hatte dadurch sein **Verfügungsrecht an der Ehewohnung verloren**, wodurch auch das Recht der Ehegattin auf die Wohnung als Teil ihres Unterhaltsanspruches nicht mehr gesichert gewesen wäre. Wenn sich daher diesfalls der Übergeber von den Übernehmern als Gegenleistung für sich und seine Ehegattin ein Wohnrecht an der Ehewohnung einräumen lässt, kommt eine Beurteilung des Wohnrechtsvorbehaltes für die Ehegattin als "angemessener Unterhalt" iSd der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG in Betracht (vgl. dazu auch VwGH 26.9.2006, 2006/16/0073).

Abgesehen davon, dass unter Verweis auf vorgenanntes VwGH-Erkenntnis dieser divergierende Sachverhalt (= Übergabe mit Wohnrechtsvorbehalt zugunsten der Ehegattin des Übergebers) in der Berufung selbst dargestellt wurde, ist auch nicht zu übersehen, dass – entgegen dem Berufungsvorbringen – gerade dem Umstand, dass die Liegenschaft im Eigentum und damit in der Verfügungsgewalt des zuwendenden Ehegatten steht bzw. verbleibt, sehr wohl gravierende Bedeutung zukommt.

Der Berufung kommt daher dem Grunde nach keine Berechtigung zu. Gegen die Bemessungsgrundlage in Höhe – zutreffenderweise – maximal des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft, hievon aufgrund der bloßen Mitbenützung nur 50 %, wurde im Übrigen kein Einwand erhoben.

Angesichts obiger Sach- und Rechtslage konnte sohin der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Jänner 2008