

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HH, vertreten durch Dr. Stefan Lindner, Notar, 9020 Klagenfurt, Herrengasse 10/1, vom 9. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 25. November 2005 betreffend *Schenkungssteuer* entschieden:

Der Berufung wird *teilweise Folge* gegeben.

Die Schenkungssteuer wird – wie in der Berufungsvorentscheidung – mit **€ 564,18** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 17. Februar 2005 hat Herr DI KH seiner Ehegattin (der Bw.) seine 60/4903-Anteile an einer (vertraglich näher bestimmten) Liegenschaft in G, mit welchen Anteilen das Eigentum an einer Wohnung verbunden ist, übertragen. In Punkt 2. des Vertrages wird festgehalten, dass diese Schenkung "zum Zwecke des Unterhaltes für die Bw. dient". Als "*teilweise Gegenleistung*" für diese Übergabe räumte die Bw. dem Geschenkgeber das lebenslängliche, unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an einem Zimmer der Wohnung – verbunden mit dem angemessenen Mitbenützungsrecht aller gemeinschaftlichen Räumlichkeiten wie Bad und Küche – ein (Punkt 3. des Vertrages).

Für diesen Vorgang schrieb das Finanzamt der Bw. (mit hier nicht berufungsgegenständlichem Bescheid) einerseits Grunderwerbsteuer auf Basis des Barwertes des dem Geschenkgeber eingeräumten Gebrauchsrechtes vor. Zum Anderen gelangte mit dem angefochtenen Bescheid

Schenkungssteuer – bemessen vom um die Gegenleistung gekürzten Einheitswert – zur Vorschreibung.

Im Wege der fristgerecht eingebrauchten Berufung begehrte die Bw. zunächst (lediglich) die beschleidmäßige Berücksichtigung der Freibeträge gemäß § 14 Abs. 1 bzw. Abs. 3 ErbStG.

Nach Ergehen der – vollinhaltlich stattgebenden - Berufungsvorentscheidung vom 21. Dezember 2005 wurde mit folgender Begründung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt:

In Punkt 2. (zweiter Absatz) des zur Beurteilung stehenden Schenkungsvertrages sei ausdrücklich vereinbart, dass die Schenkung zum Zwecke des Unterhaltes der Bw. erfolgt sei. Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes seien jedoch gemäß § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG steuerfrei, was bislang weder im angefochtenen Erstbescheid noch in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt worden sei. Daher werde eine Änderung dahingehend beantragt, den Wert der Schenkung als Unterhaltsleistung schenkungssteuerfrei zu behandeln.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob für den gegenständlichen Rechtsvorgang die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG zur Anwendung gelangt oder nicht. Gemäß der zitierten Bestimmung bleiben Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur (hier allerdings nicht relevanten) Ausbildung des Bedachten steuerfrei.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (s. zB das Erkenntnis vom 20. Dezember 2001, 2001/16/0592; uva.), aber auch des UFS (zB UFS Salzburg vom 3. Februar 2004, RV/0003-S/04; bzw. vom 13. Juni 2005, RV/0098-S/05, jeweils mit zahlreichen weiteren Hinweisen) unterliegt die Einräumung der Dienstbarkeit des *Wohnungsgebrauchsrechtes* an einen Ehegatten der Schenkungssteuer und kommt eine Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG – im Wesentlichen aus folgenden Gründen - nicht in Betracht:

Leistungen, die nicht auf Grund gesetzlicher Unterhaltspflichten gewährt werden, sondern darüber hinaus zwischen Unterhaltsberechtigtem und -verpflichtetem vereinbart sind, weisen grundsätzlich freigebigen Charakter auf, sind aber bei Erfüllung des o.a. Begünstigungstatbestandes dann, wenn sie "Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes" darstellen, von der Schenkungssteuer befreit. Diese Steuerbefreiung kommt allerdings nur dann zum Tragen, wenn der Bedachte der Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes bedarf (vgl. VwGH vom 29. Jänner 1997, 96/16/0024) und bezieht sich insofern vorrangig auf laufende finanzielle Zuwendungen zwecks Abdeckung des gesamten Lebensbedarfs des

Berechtigten, wie etwa die "Bedürfnisse" nach Erholung, Kultur, Freizeit gestaltung etc. (vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 29f. zu § 15 ErbStG, mwN). Abgesehen davon, dass nach den Bestimmungen des ABGB auch die Wohnung zum Unterhalt zählt, ist daraus aber ebenso erkenntlich, dass die Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Berechtigten vom unterhaltsverpflichteten Ehegatten grundsätzlich *naturaliter* zu erbringen ist. Der diesbezügliche Unterhaltsanspruch wird demnach bereits durch die Zurverfügungstellung der Ehewohnung zur Benützung durch den unterhaltsberechtigten Ehegatten angemessen erfüllt (s. zB die bereits angeführte Berufungsentscheidung des UFS Salzburg vom 13. Juni 2005, RV/0098-S/05).

Der VwGH führt etwa im Erkenntnis vom 20. Dezember 2001, 2001/16/0592, aus, dass "*die familienrechtliche wechselseitige Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft 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 steht, 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 Ehewohnung kann nicht dem dinglichen Recht des Wohnungsgebrauchs 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.*"

Diese Rechtsausführungen treffen auch auf die mittels vorliegendem "Schenkungsvertrag" vom 17. Februar 2005 erfolgte Übertragung des Eigentumsrechtes an einer Wohnung – allein aus der Überlegung, dass im Berufungsfall im Gegensatz zu den obigen Entscheidungsfällen sogar ein "dingliches Vollrecht", und nicht bloß ein demgegenüber mit schwächerer Wirkung ausgestattetes (wenngleich ebenso dingliches) Gebrauchsrecht übertragen wurde – vollinhaltlich zu:

Das der Bw. eingeräumte Recht geht über die ihr aus den familienrechtlichen Verpflichtungen ihres Ehegatten resultierenden Rechte klar hinaus bzw. gewährt darüber hinaus gehende Rechte. Die Ehegattin hat genauso wie in den vom VwGH entschiedenen Fällen "ein Mehr" an Rechten erhalten, als ihr gesetzlich zugestanden wären. Sie wurde daher im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes unzweifelhaft bereichert.

Hinzuweisen ist zudem auch auf die Ausführungen des UFS Wien in seiner Entscheidung RV/2458-W/02 vom 11. August 2003:

"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 Unterhaltpflicht 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."

Wie bereits oben kurz angedeutet wurde, ist das *Eigentumsrecht* das zentrale Sachenrecht und im Vergleich zu allen anderen - sog. beschränkten – dinglichen Rechten mit stärkerer Wirkung versehen (Kozioł-Welser, Bürgerliches Recht II, 8. Auflage, 4f.). Wenn nun nach der zitierten Judikatur schon die Übertragung bzw. Einräumung beschränkter Sachenrechte über die gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen zwischen Ehegatten hinausgeht, so gilt dies kraft Größenschlusses umso mehr für die Übertragung des Eigentumsrechtes an einer Wohnung.

Im gegenständlichen Fall tritt hinzu, dass die Bw. und ihr Ehegatte – gemeinsam – an einer anderen Adresse in K wohnhaft sind und es sich daher bei der übertragenen Wohnung nicht einmal um die gemeinsame Ehewohnung, deren Benützung kraft Familienrechtes beiden Ehegatten zusteht, handelt. Unter die Z 9 der zitierten Befreiungsbestimmung fallen Zuwendungen aber nur dann, wenn sie unmittelbar dem Unterhalt dienen. Ebenso wenig gehören Zuwendungen, die hinkünftig (allenfalls) als Hilfsmittel bei der Erzielung von Einkünften verwendet werden sollen, zum angemessenen Unterhalt (Dorazil, ErbStG-Handkommentar, 3. Auflage, § 15, Erl. 11.12).

Mit Übertragung des Eigentumsrechtes an einer Wohnung wurde der Bw. zweifellos eine von ihren sonstigen Unterhaltsrechten verschiedene - und überdies vom Bestand der Ehe unabhängige - Rechtsposition eingeräumt. Die Einräumung eines dinglichen Vollrechtes führt im Gegensatz zur reinen Gebrauchsüberlassung jedoch stets zu einer objektiven Bereicherung (s. nochmals zB UFS Salzburg vom 3. Februar 2004, RV/0003-S/04).

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

Da die Steuerfreibeträge des § 14 ErbStG im angefochtenen Bescheid zunächst nicht (sondern erst in der Berufungsvorentscheidung) berücksichtigt wurden, war der Berufung mit vorliegender Entscheidung letztlich teilweise statzugeben. Hinsichtlich der Ermittlung der

Bemessungsgrundlage sowie der Abgabe ist auf die Berufungsvorentscheidung vom 21. Dezember 2005 zu verweisen.

Graz, am 10. März 2006