

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, Adr, über die Beschwerde vom 25.02.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.01.2015, ErfNr, StNr, betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit **Notariatsakt vom 13.8.2014** hat LG ihrem Lebensgefährten BF das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht gemeinsam mit ihr selbst wie folgt eingeräumt:

1. LG ist aufgrund des Übergabsvertrages vom 9.10.2000

Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ-X. Auf der Liegenschaft wurde das Einfamilienhaus Adr, errichtet und wurde bzw. wird die Finanzierung des Wohnhauses durch LG und ihrem Lebensgefährten BF gemeinsam vorgenommen.

2. DIENSTBARKEITSEINRÄUMUNG

... Betreffend die Tragung der Bewirtschaftungskosten wird vereinbart:

Der Wohnungsberechtigte verpflichtet sich, sowohl die Wasser- und Kanalbenützungsgebühren, die Beheizungskosten, die Stromkosten und allfällige sonstige verbrauchsabhängige Betriebskosten, als auch die Grundsteuer, die Gebäudeversicherungsprämien und substanzielle Instandhaltungen selbst zur Hälfte beziehungsweise gemeinsam mit LG zu bezahlen. ...

Es wird die grundbücherliche Sicherstellung des Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten des BF auf der gesamten Liegenschaft vereinbart.

3. Zur Erhaltung der Liegenschaft im "Familienbesitz" verpflichtet sich LG (obligatorisch) die Liegenschaft nur mit Zustimmung ihres Lebensgefährten zu veräußern oder zu belasten.

6. Für den Fall der Beendigung der Lebensgemeinschaft aus welchem Grunde auch immer und ohne Rücksicht auf ein Verschulden verpflichtet sich LG an BF jene Geldbeträge zurückzuerstatten, die dieser nachweislich aus seinem derzeitigen Vermögen geleistet und in die Errichtung des Hauses Adr, investiert hat. Davon ausgenommen sind ausdrücklich die geleisteten Annuitäten und Kreditraten der von den Vertragsparteien gemeinsam aufgenommenen Kredite und Darlehen.

Der Schriftenverfasser hat die Urkunde dem Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, =GVG, durch Übermittlung einer Kopie angezeigt.

Mit Schreiben vom 3.11.2014 hat das GVG diesbezüglich den BF aufgefordert, die Finanzierungsmittel und Bewirtschaftungskosten bekannt zu geben, da diese als Entgelt für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes anzusehen seien.

Am 10.12.2014 hat BF entgegnet, da er bei Beendigung der Lebensgemeinschaft sein investiertes Geld wieder zurück bekomme, könne man es nicht als Entgelt für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes ansehen.

Als Beilagen hat BF ein Kreditanbot der Y-Bank vom 10.10.2013 über 184.000 € vorgelegt, Kreditnehmer sind beide Lebensgefährten; weiter einen privaten Darlehensvertrag vom 24.4.2014 über die unverzinsten Zurverfügungstellung eines Betrages von 12.000 € durch BF zur Finanzierung rund um die Errichtung des Hauses. Das Darlehen endet bei Auszug des BF und die Darlehensnehmerin LG beginnt sodann mit der Rückzahlung. Bei Ableben eines Vertragspartners kann der Darlehensvertrag nicht an Zweite übergehen.

Im Grundbuch eingetragen sind

- die Höchstbetragshypothek der Y-Bank, Pfandbestellungsurkunde vom 31.10.2013, Kreditnehmer LG und BF, über 220.800 €
- und das Darlehen der Z-Bank, Pfandurkunde vom 6.3.2014, Kreditnehmerin LG, über 58.000 €.

Daraufhin hat das GVG betreffend die Dienstbarkeitseinräumung vom 13.8.2014 mit **Gebührenbescheid** vom 27.1.2015 (berichtigt am **5.2.2015**) gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz 1957, =GebG, vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von 120.200 € eine 2 %-ige Gebühr in Höhe von 2.404 € festgesetzt. Das Entgelt hat sich aus dem Privatarlehen, dem halben Bankdarlehen und geschätzten Betriebskosten zusammen gesetzt.

Dagegen richtet sich die gegenständliche **Beschwerde vom 20.2.2015** des BF, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., mit Berufung auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 19.4.2011, RV/0470-L/09, deren Sachverhalt sich mit seinem deckt. Der Bf. habe den Kredit in Höhe von 92.000 € nicht aufgenommen, damit ihm ein Wohnrecht eingeräumt werde, sondern sei das Wohnrecht erst im Nachhinein

zu seiner Absicherung für den Fall des Vorablebens seiner Lebensgefährtin gemacht worden. Die effektiven Betriebskosten würden sich auf 78 € pro Monat belaufen. Das Privatarlehen werde bei Beendigung der Lebensgemeinschaft zinsfrei zurückgezahlt, sodass sich der Bf. auch damit das Wohnrecht nicht erkaufe.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 21.4.2015** hat das GVG der Beschwerde des Bf. teilweise stattgegeben und die Gebühr vom Gesamtentgelt in Höhe von nunmehr 112.424 € neu mit 2.248,48 € festgesetzt. Zur Begründung führt das GVG aus:

Im Notariatsakt vom 13.8.2014 ist festgehalten, dass die Finanzierung des Wohnhauses durch LG und den Bf. vorgenommen wird und LG nunmehr ihrem Lebensgefährten das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an der ihr gehörigen Liegenschaft einräumt. Es wird auch vereinbart, dass für den Fall der Beendigung der Lebensgemeinschaft der Berechtigte die aus seinem Vermögen geleisteten Geldbeträge - mit Ausnahme der geleisteten Annuitäten und Kreditraten für den gemeinsam aufgenommenen Kredit - rückerstattet bekommt. Darüber hinaus verpflichtet sich der Bf., die Betriebskosten (Wasser- und Kanalgebühren, Strom- und Beheizungskosten etc.) zur Hälfte zu tragen. Gem. § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn diese entgeltlich eingeräumt werden, einer Rechtsgebühr von 2% vom Wert des bedungenen Entgeltes. Für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. Nach § 26 GebG gelten für die Bewertung die Vorschriften des Bewertungsgesetzes mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind. Die Vertragsteile haben bei der Bank für die "Errichtung eines Eigenheimes" einen gemeinsamen Kredit von 184.000 € aufgenommen. Weiters hat der Bf. seiner Lebensgefährtin einen unverzinsten Darlehensbetrag von 12.000 € gewährt, der bei Auszug des Darlehensgebers zu tilgen ist und bei Ableben eines Vertragspartners nicht an Zweite übergeht. Aus dem Kontext des Notariatsaktes und der Darlehensverträge geht unzweifelhaft hervor, dass die Mitfinanzierung des Wohnhausbaues in Wechselwirkung zur Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes steht. Ein Zusammenhang zwischen der (teilweisen) Finanzierung der Errichtungskosten und der Übernahme der Betriebskosten einerseits und der Einräumung des Wohnrechtes andererseits ist jedenfalls gegeben. Dass das Privatarlehen im Falle des Auszuges des Bf. an diesen zurückzuzahlen ist, ist im Hinblick auf die Vorschrift des § 26 GebG unbeachtlich. Zur Auslegung des Begriffes "Wert des bedungenen Entgeltes" hat der VwGH festgestellt, dass hierfür grundsätzlich dieselben Überlegungen anzustellen sind, wie für den "Wert" bei den Bestandverträgen iSd. § 33 TP 5 GebG. Es kommt darauf an, was der Berechtigte aufwenden muss, um in den Genuss des Wohnrechtes zu kommen. Dass auch Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, hat der Gerichtshof bereits im Erkenntnis vom 27.06.1960, 1624/59, vertreten und dargelegt, dass Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dienen und vom Bestandnehmer zu erbringen sind, Teil des Wertes und somit Teil der Bemessungsgrundlage sind. Hinsichtlich der

Höhe dieser Kosten wird der in der Beschwerdeschrift einbekannte anteilige Betrag von monatlich 78 € anerkannt und der mit dem 9- fachen Jahreswert (=unbestimmte Dauer) kapitalisierte Wert von 8.424 € zugrunde gelegt.

Am 18.5.2015 hat der Bf. auf elektronischem Wege den gegenständlichen Vorlageantrag gestellt und ergänzend ausgeführt, das Darlehen bei der Y-Bank sei lange vor dem Vertrag betreffend Wohnrecht aufgenommen worden. Erst durch ein Gespräch beim Notar sei er darauf aufmerksam geworden, dass er bei Ableben seiner Lebensgefährtin keinen Anspruch auf das Haus und ein Verbleiben im Haus besitze. Daher sei ein Vertrag für den Fall des Ablebens der Lebensgefährtin ausgefertigt worden, um den Bf. abzusichern.

Am 9.7.2015 hat das GVG die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht, =BFG, zur Entscheidung vorgelegt.

Über Vorhalt des BFG hat der Bf. mit Schreiben vom 2.12.2018 klargestellt, dass mit dem Bau des Hauses Ende November 2013 begonnen worden sei, Ende Mai 2014 sei er eingezogen. Der Bf. bezahle die halbe Kreditrate an die Y-Bank und nicht an seine Lebensgefährtin. Er könne das Geld natürlich nicht zurückverlangen. Der Landeskredit laufe ausschließlich auf seine Lebensgefährtin und werde auch von ihr bezahlt.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes und der darin enthaltenen Urkunden, des Grundbuchsstandes sowie der Parteienangaben erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Gebühr von 2 von Hundert von dem Werte des bedungenen Entgeltes.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind ...

Erwägungen

Wird jemandem entgeltlich eine Dienstbarkeit eingeräumt, so ist dies gemäß § 33 TP 9 GebG gebührenpflichtig. Entgeltlichkeit liegt vor, wenn nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden soll.

Im Gegenstandfall besteht im Wesentlichen Streit darüber, ob die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten des Bf. mit Notariatsakt vom 13.8.2014 entgeltlich erfolgt ist und somit der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegt.

Gemäß dem reinen Wortlaut der Urkunde hat LG dem Bf. das Wohnungsgebrauchsrecht unentgeltlich eingeräumt. Allerdings übernimmt der Bf. vertraglich die Tragung der Hälfte der Bewirtschaftungskosten und trägt er teilweise endgültig zur Finanzierung des Eigenheimes bei.

A) Bewirtschaftungskosten

Zur Auslegung des Begriffes "Wert des bedungenen Entgeltes" im Sinne des § 33 TP 9 GebG hat der Verwaltungsgerichtshof, =VwGH, festgestellt, dass hierfür grundsätzlich dieselben Überlegungen anzustellen sind, wie für den "Wert", den ein Bestandnehmer im Sinne des § 33 TP 5 GebG aufzuwenden hat, um eine Sache in Bestand nehmen zu können. Weiters hat der VwGH ausdrücklich dargelegt, dass es bei der Feststellung des bedungenen Entgeltes darauf ankommt, was der Berechtigte aufwenden muss, um in den Genuss des Wohnrechtes zu kommen (zB VwGH 30.10.1961, 174/61).

Die Ansicht, dass die *Betriebskosten* Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt, hat der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960, 1624/59, vertreten und dargelegt, dass auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Bestandnehmer erbringen muss, Teil des Wertes sind. Bei den Betriebskosten handelt es sich jedenfalls um Kosten, die den Gebrauch der Sache erleichtern. Dass Betriebskosten Teil des gebührenbestimmenden Entgeltes sind, hat der VwGH auch in weiterer Folge immer wieder bestätigt (zB VwGH 30.5.1974, 974/73 und 367/73).

Wenn sich der Bf. im Punkt Zweitens des Notariatsaktes in unmittelbarem, sachlichem und zeitlichen Zusammenhang mit der Einräumung der Dienstbarkeit verpflichtet, die Hälfte der Bewirtschaftungskosten für das Wohnrechtsobjekt zu übernehmen, so ist nach Ansicht des BFG darin zweifelsfrei von einer kausalen Verknüpfung zwischen den getroffenen Vereinbarungen auszugehen und in den Bewirtschaftungskosten ein Entgelt zu sehen. Gelangt man aber zu der Ansicht, dass die Einräumung des Wohnrechtes entgeltlich erfolgte, so sind die übernommenen Bewirtschaftungskosten Teil des bedungenen Entgeltes.

Demgemäß hat das GVG zu Recht die vom Bf. in Höhe von 78 € pro Monat einbekannten Kosten (deren kapitalisierter Wert unbestritten 8.424 € beträgt) in die Gebührenbemessungsgrundlage einbezogen.

B) Finanzierungsbeiträge

Ob ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, ist nach den Vorschriften des Gebührengesetzes zu prüfen. Entgeltlichkeit oder eine "subjektive Äquivalenz" liegt dann vor, wenn nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden soll (VwGH 18.2.1983, 81/17/0030, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG).

Auf das Vorliegen einer solchen Äquivalenz kann auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden (vgl. nochmals VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143).

Der Bf. hat zusammen mit seiner Lebensgefährtin auf deren Grundstück in W ein Eigenheim als gemeinsame Wohnstätte errichtet. Da das Gebäude unselbständiger Bestandteil des Grundstückes ist und nach der Regel "superficies solo cedit" das Eigentum am Gebäude dem Eigentum am Grundstück folgt, hat LG unbestrittenermaßen als Alleineigentümerin der Liegenschaft auch das Eigentum am darauf errichteten Gebäude erlangt, zu dessen Finanzierung der Bf. teilweise beigetragen hat.

- Insbesondere hat der Bf. als Kreditnehmer in unmittelbarer zeitlicher Nähe zum Hausbau gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin einen Kredit in Höhe von 184.000 € aufgenommen. Hinsichtlich der geleisteten Annuitäten und Kreditraten dieses gemeinsam aufgenommenen Kredites hat der Bf. gemäß Punkt Sechstens des Notariatsaktes ausdrücklich keinen Rückzahlungsanspruch bei Beendigung der Lebensgemeinschaft aus welchem Grunde auch immer und ohne Rücksicht auf ein Verschulden. Aus dieser Vertrags- und Sachlage muss aber nach Ansicht des BFG auf den Willen der Vertragsparteien geschlossen werden, dass der Bf. die Verpflichtungen aus dem Kredit als wirtschaftliches Äquivalent für die Einräumung der Dienstbarkeit übernommen hat. Nach dem Willen der Vertragsparteien sollte offenkundig die eine Leistung (Einräumung der Dienstbarkeit) durch die andere (Finanzierung der Errichtung des Eigenheimes ohne Abgeltung) im Sinne einer subjektiven Äquivalenz vergolten werden. Gemäß dem gesamten Vertragsinhalt stand die Leistung des Bf. in Form der Mitfinanzierung des Hausbaus **ohne Rückersatzanspruch** in Wechselwirkung zur Einräumung des lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes an dem im Eigentum der LG stehenden Grundstück. Die Übernahme der Hälfte des gemeinsam aufgenommenen Bankkredites stellt somit in Höhe von 92.000 € das Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit dar.
- Im Unterschied dazu endet zwar das Privatdarlehen in Höhe von 12.000 € gemäß der vertraglichen Vereinbarung vom 24.4.2014 bei "Auszug des Darlehensnehmers" und ist sodann sofort zurückzuzahlen. Dem folgt auch die Regelung im Notariatsakt, worin sich LG verpflichtet, für den Fall der Beendigung der Lebensgemeinschaft aus

welchem Grunde auch immer und ohne Rücksicht auf ein Verschulden, jene Geldbeträge zurückzuerstatten, die der Bf. nachweislich aus seinem Vermögen geleistet und in die Errichtung des Hauses investiert hat. Ausdrücklich ausgenommen sind nur die geleisteten Annuitäten und Kreditraten der von den Vertragsparteien gemeinsam aufgenommenen Kredite und Darlehen (siehe vorher).

Allerdings muss nach Ansicht des BFG aus dem Geschehensablauf auch hinsichtlich des Privatdarlehens abgeleitet werden, dass dieses ausschließlich zwecks Errichtung der gemeinsamen Wohnung und somit zur Schaffung gemeinsamen Wohnraums gegeben wurde. Zweifelsfrei steht daher der finanzielle Beitrag zur Errichtung des gemeinsamen Wohnsitzes mit der kurz darauf erfolgenden Wohnrechtseinräumung in einem zeitlichen und kausalen Zusammenhang. Wenn der Bf. vermeint, sein Beitrag könne nicht als Entgelt angesehen werden, da die Einräumung des Wohnrechtes lediglich zur Absicherung seiner Position erfolgt sei, so ist ihm auch die Entscheidung des UFS vom 1.10.2004, RV/2928-W/02, entgegenzuhalten, welche eine gleichlautende Argumentation für nicht beachtlich gehalten hat. Vielmehr war nach Ansicht des UFS *"bei einem derart engen sachlichen Zusammenhang von Leistung eines Baukostenzuschusses für die gemeinsame Ehewohnung und der dinglichen Einräumung eines Wohnungsrechtes für dieselbe von einer kausalen Verknüpfung zwischen den getroffenen Vereinbarungen auszugehen"*. Auch in diesem Fall war der Baukostenzuschuss für den Fall der Beendigung der Ehe hinauszuzahlen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht ein entgeltliches Rechtsgeschäft und Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 9 GebG angenommen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der überdies klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

