



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bf, vertreten durch Dr. Josef Fürhapter, Notar, 6840 Götzis, Montfortstraße 4/1/18, vom 23. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. April 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bittleihevertrag vom 21.6.2007 räumte HG ML auf jederzeitigen Widerruf das vollkommen unentgeltliche Recht ein, die im Obergeschoss des Hauses ADR gelegene Wohnung mit sämtlichen Räumlichkeiten alleine zu bewohnen und zu benützen.

Mit Bescheid vom 22. April 2008 hat das Finanzamt Feldkirch Frau ML Schenkungssteuer in Höhe von 5.591,00 € vorgeschrieben. Das Wohnungsrecht wurde vom Finanzamt mit 400,00 € pro Monat bewertet und mit dem sich auf Grund des Alters der Maria Lampert ergebenden Kapitalisierungsfaktor vervielfacht.

In der Berufung vom 23. Mai 2008 brachte Frau ML im Wesentlichen vor, die Urkundsparteien hätten mit Absicht und Überlegung, auch in Hinblick auf das Alter der Berechtigten, eine unverbindliche Bittleihe errichtet und hätten dem Verleiher das Recht eingeräumt, die entlehene Sache nach Willkür zurückzufordern. Da weder die Dauer noch die Absicht des Gebrauches bestimmt worden seien, sei auch kein wahrer Vertrag entstanden. Es seien somit auf das gegenständliche Rechtsgeschäft ausschließlich die Bestimmungen des § 974 ABGB anzuwenden. Eine unverbindliche Bittleihe unterliege jedoch weder einer Steuer noch einer

Gebühr. Die Entlehnerin besitze keinerlei Sicherheiten. Den Urkundsparteien habe es bei Abschluss des gegenständlichen Rechtsgeschäftes an jeglicher Schenkungsabsicht gefehlt. Das gegenständliche Rechtsgeschäft sei jederzeit widerruflich, was von den Parteien auch ausdrücklich gewollt worden sei. Schenkungen hingegen, dürften in der Regel nicht widerrufen werden (§ 946 ABGB). Ein Widerruf von Schenkungen sei nur aus ganz bestimmten Gründen gemäß §§ 947, 948, 950, 951 u. 953 ABGB möglich. Das gegenständliche Rechtsgeschäft sei jedoch jederzeit widerruflich und zwar ohne Angabe von Gründen und biete Frau ML keinerlei Sicherheiten.

Dem gegenständlichen Rechtsgeschäft fehle es am wirtschaftlichen Zuwendungscharakter. Der Nutzungswert einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung bei jederzeitiger Widerrufbarkeit sei gleich null. Der Vergleich mit anderen Formen rechtlich abgesicherter Gebrauchsüberlassung wie ein auch außerbücherliches Wohnrecht, Fruchtgenussrecht, etc. zeige, dass eine gewisse Nutzungssicherheit gegeben sein müsse, damit ein Schenkungssteuertatbestand erfüllt werde. Daraus folge e contrario, die Schenkungssteuerfreiheit dieses Rechtsgeschäftes. Eine Schenkung müsse zu einer Bereicherung des Geschenknehmers führen, um die Steuerpflicht auszuüben (vgl auch Dorazil-Taucher Punkt 2.13 ff zu § 3). Fellner erwähne in Rz 36 zu § 3 eine VwGH-Entscheidung vom 17.12.1973, 1702/72, wonach bei unentgeltlicher Überlassung von Grund und Boden zur Errichtung eines Ferienheimes unter Widerrufsvorbehalt das Rechtsgeschäft mit dem Risiko des verlorenen Aufwandes belastet gewesen sei, sodass durch die Vereinbarung keine Bereicherung erfolgt sei.

Keine Schenkung liege nach herrschender Ansicht (mangels Freigiebigkeit) vor, wenn eine Leistung aus moralischen, sittlichen oder Anstandspflichten zugesagt wird (SZ 38/227). Frau ML sei die Mutter der Lebensgefährtin von Herrn HG. Die Vereinbarung zwischen Herrn HG und Frau ML sei somit eindeutig aus moralischen und sittlichen Gründen erfolgt. Da somit keine Schenkung vorliege, könne das gegenständliche Rechtsgeschäft auch nicht mit Schenkungssteuer belastet werden (siehe hiezu Rummel ABGB Rz 4 zu § 938 ABGB). Ein Wohnungsgebrauchsrecht liege deshalb nicht vor, da der Wille der Partei eindeutig nicht auf den Abschluss eines derartigen Rechtsgeschäftes bzw. die Einräumung eines Wohnungsrechtes gerichtet sei. Die Urkundsparteien hätten mit Absicht die Konstruktion einer weder einer Steuer noch einer Gebühr unterliegenden Bittleihe gewählt und beabsichtigten in keiner Weise die Vereinbarung einer Servitut. Aus diesem Grunde sei auch nie daran gedacht worden, das vereinbarte Recht als Dienstbarkeit grundbücherlich sicherzustellen. Es könne somit gegenständliche Urkunde nie und nimmer so ausgelegt werden, dass hier ein Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt werden sollte. Frau ML verzichte im Gegenteil aus

Überzeugung auf jegliche Sicherheiten. Wegen der Unentgeltlichkeit der Vereinbarung, liege auch kein Bestandvertrag vor.

Kurzfristige Mietverträge bis drei Monate, die auch von wirtschaftlicher Relevanz seien, seien von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit. Ein Größenschluss ergebe, dass Rechtsgeschäfte über eine Gebrauchsüberlassung, die nicht einmal eine Mindestbindung von drei Monaten aufweisen – sei es durch Kündigungsfrist oder –verzicht – schon aus diesem Grund ebenso, allenfalls im Wege einer Analogie, von der Gebührenbefreiung erfasst seien. Gegen die Subsumption von Bittleihe unter § 33 GebG spreche auch die VwGH-Entscheidung vom 18.8.1994, unter Hinweis auf Rummel zu § 1090 ABGB, wonach eine gewisse Zeit eine Art von Mindestbindung gegeben sein müsse, die aber bei jederzeitiger Widerrufbarkeit nicht gegeben sei.

Das gegenständliche Rechtsgeschäft unterliege somit weder einer Steuer noch einer Gebühr. Es handle sich hier ausschließlich um eine Bittleihe, welche jederzeit widerruflich sei, nicht als Servitut formuliert worden sei, keine Entgeltlichkeit beinhalte und der Entlehnerin keine Sicherheit biete. Im Übrigen entspreche auch die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung nicht den örtlichen Gegebenheiten. Das Wohnhaus ADR sei ca. 35 Jahre alt, Frau ML benütze lediglich eine Küche, ein Wohn-/Schlafzimmer sowie ein Bad/WC im Ausmaß von knapp über 30 m². Sämtliche in der Wohnung befindlichen Möbel und sonstigen Einrichtungs- und Dekorationsgegenstände stünden ausschließlich im Eigentum von Frau ML. Eine Bewertung mit 400,00 € sei somit weit überhöht. Das gegenständliche Recht könnte, sollte es überhaupt einer Steuer oder einer Gebühr unterliegen, mit max. 250,00 € monatlich bewertet werden.

Der angefochtene Bescheid wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 26. Juni 2008 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Die Überlassung der Wohnung zur Nutzung stelle regelmäßig eine Bereicherung des Nutzungsberechtigten dar. Dabei trete die Bereicherung bereits mit der vertraglichen Begründung des Nutzungsrechtes und der Übergabe zur Nutzung ein. Bewohnt also die Berechtigte die überlassene Wohnung bereits tatsächlich, sei die Bereicherung eingetreten und die Steuerschuld für die Zuwendung entstanden. Ob eine Schenkung, auch iSd § 3 Abs 1 Z 1 ErbSt, vorliegt oder nicht, brauche hier nicht entschieden zu werden. Schließlich sei auch bei Schenkungen der Vorbehalt des Widerrufs möglich, könnten aufgrund der Vertragsfreiheit doch vertragliche Widerrufgründe vereinbart werden. Der Schenkungssteuer unterliege gemäß § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG nämlich auch eine freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert werde.

Der Ansicht, der Nutzwert einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung bei jederzeitiger Widerrufbarkeit sei gleich null und der Vergleich mit anderen rechtlich abgesicherten Gebrauchsüberlassungen wie Wohnungsrecht oder Fruchtgenuss zeige, dass eine gewisse Nutzungssicherheit gegeben sein müsse, e contrario folge daraus die Schenkungssteuerfreiheit dieses Rechtsgeschäftes, könne nicht gefolgt werden. Wie bei Wohnrecht oder Fruchtgenuss würden der Berechtigten bei der strittigen Überlassung die Kosten erspart, die sie ansonsten für Miete oder Pacht der Wohnung aufzuwenden hätte. Und auch Dienstbarkeiten müssten nicht zwingend auf Lebenszeit eingeräumt werden, sondern könnten auch wie das strittige Recht mit unbestimmter Dauer versehen sein, was in beiden Fällen bei der Bewertung zu berücksichtigen sei. Der Unterschied bestehe nach Ansicht des Finanzamts lediglich in der dinglichen Sicherstellung. Gegenüber dem Eigentümer erfolge aber die Nutzung im Streitfall gleich wie mit Dienstbarkeitsvertrag auf vertraglicher Basis, nämlich dem Bittleihevertrag und unentgeltlich, im Gegensatz zu einer sonst allenfalls gegebenen titellosen Nutzung (für die ansonsten auch nachträglich noch eine bereicherungs- bzw schadenersatzrechtliche Forderung geltend gemacht werden könnte). Wenn sich die Berufungsführerin auf Dorazil-Taucher berufe, sei zu erwidern, dass die dort geforderten Voraussetzungen vorhanden seien. Die Berechtigte erspare sich Kosten zu Lasten des Zuwendenden. Bei diesem sei daher das geforderte Vermögensopfer gegeben. Die Berechtigte sei objektiv bereichert. Insbesondere in den Ausführungen unter Punkt 2.16 der bezogenen Kommentierung könne keine Verneinung einer Steuerpflicht der Nutzungsüberlassung erblickt werden, vielmehr bestätige die Kommentierung auch unter Bezug auf weitere Kommentierung die Steuerpflicht von zeitlich begrenzten Gebrauchsüberlassungen (Dienstbarkeiten) und auch für den Fall eines freien Widerrufsvorbehalts. Das zitierte Erkenntnis des VwGH sei dagegen mit dem gegenständlichen Fall überhaupt nicht vergleichbar, da dort die Steuerpflicht auf Grund des Risikos des Nutzungsberechtigten, seine Investitionen (Errichtungskosten für die Errichtung eines Ferienheims) auf Grund eines Widerrufsvorbehalts als verlorenen Aufwand zu verlieren, gegeben gewesen sei. Vergleichbares liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Dass eine Bereicherung der Berechtigten mit der Berechtigung zur unentgeltlichen Nutzung verbunden sei, sei evident. Zur Überlassung zum Gebrauch führe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 Rz. 35 aus:

"Wird eine Sache jemandem zum Gebrauch überlassen, so kann darin eine Schenkung, insbesondere aber eine freigebige Zuwendung gelegen sein, wenn im Vermögen des Gebrauchsnehmers dadurch eine Bereicherung eintritt, dass er sich die Anschaffung eines Gegenstandes aus seinem eigenem Vermögen durch die Überlassung zum Gebrauch erspart und wenn ferner auch eine Schenkungsabsicht vorhanden bzw. die Zuwendung eine freigebige ist. Die der SchSt unterliegende Zuwendung muss dabei auf dem Vermögensgebiet liegen, sie muss aus dem Vermögen des Zuwendenden stammen. Dies bedeutet nicht, dass

Gegenstand einer Schenkung lediglich Vermögenssubstanz sein kann, auch der Vermögensgebrauch ist ein Vorteil, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt.“

Das Vorliegen einer sittlichen Verpflichtung zur unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung an die Mutter der Lebensgefährtin könne nicht als gegeben erachtet werden. Nach Ansicht des Finanzamtes könne nicht festgestellt werden, dass der Verkehrsanschauung nach, eine moralische oder sittliche Verpflichtung bestünde, der Mutter der Lebensgefährtin eine Wohnung unentgeltlich zur Verfügung zu überlassen.

Was den Wert der Wohnung betrifft, so könne den Argumenten der Berufung schon im Hinblick auf die vertragliche Vereinbarung, wonach das Recht, "die im Obergeschoss des Hauses ADR, gelegene Wohnung mit sämtlichen Räumlichkeiten alleine zu bewohnen und zu benützen" eingeräumt wurde, nicht gefolgt werden. Nach den im Bewertungsakt erliegenden Unterlagen habe die Wohnung im Oberschoss nach erfolgtem Umbau 1992 eine Nutzfläche von ca. 65 m² + 31 m² Neubau; zusammen somit rund 96 m².

Was die Dauer im Hinblick auf das Alter der Berechtigten und die jederzeitige Widerrufbarkeit betreffe, so sei dies bei der Bewertung berücksichtigt worden. Die Bewertung sei insgesamt gemäß § 15 Abs 2 BewG als auf unbestimmte Dauer eingeräumt (grundsätzlich 9-facher Jahreswert), aber begrenzt mit dem geringeren Kapitalwert gem. § 16 BewG aufgrund des Alters der Berechtigten (6,176229-facher Jahreswert) und entspreche damit den gesetzlichen Vorgaben, auch wenn nach der individuellen Meinung allenfalls eine geringere Dauer möglich wäre.

Dass die Nutzungsüberlassung tatsächlich widerrufen worden und die Zuwendung wieder herausgegeben worden wäre, also der überlassene Gebrauch tatsächlich beendet worden und die Wohnung wieder herausgegeben worden wäre, sei nicht eingewendet worden und wäre auch sonst nicht hervorgekommen.

Es seien daher keine Umstände hervorgekommen, die eine abweichende Bewertung ergeben würden.

Dass die Bittleihe keinen Bestandvertrag oder auch sonst keinen Vertrag iSd § 33 GebG begründet, tue nichts zur Sache, da Gebühren hier nicht Gegenstand seien, sondern ausschließlich Schenkungssteuer.

Im Vorlageantrag vom 4. Juli 2008 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

In Fellner, Gebühren- und Verkehrssteuern Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer § 3 Rz 35 heißt es:

"Wird eine Sache jemandem zum Gebrauch überlassen, so kann darin eine Schenkung, insbesondere aber eine freigebige Zuwendung gelegen sein, wenn im Vermögen des Geschenknehmers dadurch eine Bereicherung eintritt ... und wenn ferner auch eine Schenkungsabsicht vorhanden bzw. die Zuwendung eine freigebige ist."

Eine Schenkungsabsicht habe HG gefehlt.

Schenkungen seien üblicherweise nur aus ganz bestimmten Gründen widerruflich.

Im Übrigen bestehe in der gegenständlichen Situation sehr wohl eine moralische bzw. sittliche Verpflichtung des Herrn HG, der alleinstehenden, hoch betagten Mutter seiner Lebensgefährtin, durch die Einräumung zumindest eines jederzeit widerruflichen Nutzungsrechtes zu helfen. Herr HG habe dies jedenfalls so empfunden. Daher könne auch nicht von einer freigebigen Zuwendung gesprochen werden.

Bei dem gegenständlichen Rechtsgeschäft könne es sich auch schon deshalb um keine Schenkung handeln, da eine Bittleihe, wie schon das Wort sagt, eine Leihe sei. Eine Leihe könne wohl nicht einer Schenkungssteuer unterliegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 und 2 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des ErbStG sowohl jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes als auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Laut Erkenntnis des VwGH vom 21. Oktober 1982, 81/15/0050, 0060, 0061, knüpft § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG an den zivilrechtlichen Tatbestand der Schenkung an und ist einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich. Das Vorbringen in der Berufung ist daher insofern zutreffend, dass auf Grund des Abschlusses eines Bittleihevertrages gemäß § 974 ABGB, die Anwendung des § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG ausgeschlossen ist.

Der wesentlich weiter gefasste § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG unterwirft hingegen nicht nur die Schenkung im Sinne der § 938 ff ABGB der Schenkungssteuer, sondern auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (VwGH 14.5.1980, 361/79).

Gegenstand der freigebigen Zuwendung kann neben der Vermögenssubstanz auch die Gewährung eines Vermögensgebrauchs sein (siehe VwGH vom 14. 9. 1955, 2407/53). Dabei kommt es nicht darauf an, dass das Gebrauchsrecht in Form einer Servitut eingeräumt wird. Es genügt dass dem Zuwendungsempfänger die bloße Nutzung einer Sache eingeräumt wird.

Unbestritten ist, dass es sich trotz Tragung der laufenden Betriebskosten durch Frau ML um die unentgeltliche Einräumung eines Nutzungsrechts an der verfahrensgegenständlichen Wohnung handelt. Die Freigebigkeit der Zuwendung liegt ebenfalls vor, da Frau ML keinen Anspruch auf die unentgeltliche Überlassung zum Gebrauch hatte, sondern die Verpflichtung durch Herrn HG freiwillig eingegangen wurde.

Für die Annahme einer freigebigen Zuwendung im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes ist weiters der Bereicherungswille des Zuwendenden, also der Wille dem Empfänger der Zuwendung einen wirtschaftlichen Vorteil zukommen zu lassen, notwendig. Dieser Wille wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Zuwendende auch eigene Interessen verfolgt und braucht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im übrigen kein unbedingter zu sein, da es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers in Kauf nimmt (siehe z B die Erkenntnisse vom 24.5.1991, ZI 89/16/0068, vom 14.5.1992, ZI 91/16/0012 und vom 30.8.1995, ZI 94/16/0034). Auf Grund der unentgeltlichen Überlassung ist eine Bereicherung von Frau ML zu Lasten des Vermögens von Herrn HG eingetreten. Die Bereicherung erfolgte im Ausmaß der für den Zeitraum der Überlassung nicht zu bezahlenden Mietzinse und stellt einen Vorteil dar, der zweifelsohne in Geld veranschlagt werden kann (Mietersparnis). Anhand des vorliegenden Sachverhalts stellt der UFS fest, dass beiden Vertragsteilen – jedenfalls aber Herrn HG – die Verschaffung eines Vermögensvorteils an Frau ML bewusst war, und daher zumindest auf Seiten von Herrn HG ein Bereicherungswille vorlag.

Der Behauptung dass Herr HG keinen Bereicherungswillen gehabt habe, da die Einräumung des Wohnrechtes aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt worden sei, ist zu entgegen, dass eine freigebige Zuwendung in Entsprechung einer sittlichen Verpflichtung nur dann anzunehmen ist, wenn hiezu eine besondere, aus den konkreten Umständen des Falls erwachsende, in den Geboten der Sittlichkeit wurzelnde Verpflichtung des Zuwendenden besteht. Die unentgeltliche Verfügung muss nach Maßgabe ihres Anlasses, der Beziehungen des Zuwendenden zum Zuwendungsempfänger und den gesamten persönlichen und Vermögensverhältnissen des Zuwendenden dadurch veranlasst sein, dass die Unterlassung den Zuwendenden dem Vorwurf sittlicher Minderwertigkeit aussetzen würde. Das Vorliegen einer sittlichen Verpflichtung zur unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung an die Mutter der Lebensgefährtin kann nicht als gegeben erachtet werden. Nach Ansicht des UFS kann nicht festgestellt werden, dass der Verkehrsanschauung nach, eine moralische oder sittliche Verpflichtung bestünde, der Mutter der Lebensgefährtin eine Wohnung unentgeltlich zur Verfügung zu überlassen. Die Behauptung, dass Herr HG eine moralische, sittliche oder Anstandspflicht empfunden habe, der Mutter seiner Lebensgefährtin ein Wohnrecht einzuräumen, wird vom UFS lediglich als Schutzbehauptung gewertet.

Durch die nicht bestehende Verpflichtung zur Bezahlung eines Mietzinses ist in diesem Ausmaß für die auf Grund der jederzeitigen Widerrufbarkeit der Bittleihe unbestimmte Dauer des Vertragsverhältnisses eine Bereicherung im Vermögen von Frau ML entstanden. Dass diese Zuwendung auf Kosten des Eigentümers der in Rede stehenden Wohnung erfolgt, ist offenkundig, da demselben während der vertraglich vereinbarten Zeit der Bittleihe eine anderweitige gewinnbringende Verwendung nicht offen steht. Es liegt daher entgegen den Ausführungen in der Berufung eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG vor.

Der Ansicht, der Nutzwert einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung bei jederzeitiger Widerrufbarkeit sei gleich null und der Vergleich mit anderen rechtlich abgesicherten Gebrauchsüberlassungen wie Wohnungsrecht oder Fruchtgenuss zeige, dass eine gewisse Nutzungssicherheit gegeben sein müsse, e contrario folge daraus die Schenkungssteuerfreiheit dieses Rechtsgeschäftes, kann nicht gefolgt werden. Denn mit dem Vollzug des Bittleihevertrages durch Überlassung der Wohnung ist die Verfügungsmöglichkeit über diese aus dem Vermögen des Zuwendenden ausgeschieden und in das Vermögen der Zuwendungsempfängerin übergegangen, es hat folglich eine Vermögensverschiebung stattgefunden. Die Frage danach, ob diese von sicherem Bestand ist, berührt den Umstand der Bereicherung des Zuwendungsempfängers auf Kosten des Zuwendenden nicht. Die eingetretene Bereicherung kann zwar bei Ausübung der dem Zuwendenden vorbehaltenen Rechte wieder (später) entfallen, weil der Zuwendungsempfänger infolge des Hinzutretens eines Ereignisses zur Herausgabe des Gegenstands der Zuwendung verpflichtet ist, jedoch wird allein durch diese Möglichkeit die vermögensmäßig erworbene Position nicht zu einer lediglich "formalen". Die Bereicherung, die sich letztlich auch in der Möglichkeit dokumentiert, über den Zuwendungsgegenstand zu verfügen und – soweit nicht Rechte Dritter entgegenstehen – jeden anderen von der Einwirkung auf ihn auszuschließen, ist, solange der Bittleihevertrag seine volle Wirksamkeit entfaltet (also nicht widerrufen wird), eine auch in schenkungssteuerrechtlicher Hinsicht endgültige. Das ErbStG fordert nicht, dass Gebrauchsüberlassungen dinglich abgesichert sind. Die Widerrufbarkeit führt nicht zu einer Bewertung mit null, sondern zu einer Bewertung auf unbestimmte Dauer. Wie bei Wohnrecht oder Fruchtgenuss erspart sich die Berechtigte bei der strittigen Überlassung die Kosten, die sie ansonsten für Miete oder Pacht der Wohnung aufzuwenden hätte. Diese Ersparnis wird durch die Widerrufbarkeit bis zum tatsächlichen Widerruf nicht null. Das zitierte Erkenntnis des VwGH ist mit dem gegenständlichen Fall überhaupt nicht vergleichbar, da dort die Steuerpflicht auf Grund des Risikos des Nutzungsberechtigten, seine Investitionen (Errichtungskosten für die Errichtung eines Ferienheims) auf Grund eines Widerrufsvorbehalts zu verlieren, gegeben war. Vergleichbares liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Nach den Feststellungen des Finanzamtes Feldkirch in der Berufungsvorentscheidung – denen im Vorlageantrag nicht entgegengetreten wurde – beträgt die Fläche, der Wohnung an der Frau ML das Wohnrecht eingeräumt wurde, 96 m². Eine Bewertung des Wohnrechtes mit 400,00 € pro Monat ist daher äußerst niedrig angesetzt, zumal selbst Herr HG in der Berufung von einem Wert in Höhe von 250,00 € für 30 m² ausgegangen ist, was in etwa dem doppelten m²/Preis entspricht. Durch den Ansatz von 400,00 € pro Monat ist Frau ML daher keinesfalls beschwert.

Gemäß § 15 Abs 2 BewG sind Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten. Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer sind solche, bei denen das Ende in absehbarer Zeit sicher, der Zeitpunkt des Fortfalles aber ungewiss ist. Ist der Fortfall des Rechtes lediglich durch die Lebenszeit einer Person oder mehrerer Personen bedingt, so hat die Bewertung ausschließlich nach den Bestimmungen des § 16 BewG zu erfolgen. Ist die Dauer des Rechtes außer durch die Lebenszeit einer Person auch noch durch andere unbestimmte Umstände beschränkt, so ist die Berechnungsart maßgebend, die den geringeren Kapitalwert ergibt (Twaroch-Wittmann-Frühwald, BewG §15 Abs 2). Die Kapitalisierung hatte daher nach dem Lebensalter der Frau ML zu erfolgen.

Dass die Bittleihe keinen Bestandvertrag oder auch sonst keinen Vertrag iSd § 33 GebG begründet, tut nichts zur Sache, da im gegenständlichen Fall keine Rechtsgeschäftsgebühr, sondern ausschließlich Schenkungssteuer vorgeschrieben wurde.

Die Ausführungen zur Gebührenfreiheit von Mietverträgen mit einer Dauer von weniger als drei Monaten sind zwar richtig, tragen aber nichts zur Lösung des gegenständlichen Falles bei, da im gegenständlichen Fall keine Mietvertragsgebühr, sondern Schenkungssteuer vorgeschrieben wurde. Zudem tritt auch in den Fällen der Vermietung von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten eine Gebührenpflicht ein, wenn das Mietverhältnis über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt wird. Das Mietverhältnis gilt mangels anderer beurkundeter Parteienvereinbarung auf unbestimmte Zeit fortgesetzt. Eine allfällige Analogie – die aber mangels Regelungslücke im Schenkungssteuerrecht sowieso nicht in Frage kommt – würde daher auch nicht zur Schenkungssteuerfreiheit führen, da die tatsächliche Gebrauchsüberlassung der gegenständlichen Wohnung bereits länger als drei Monate gedauert hat und eine analoge Anwendung des § 33 TP 5 Abs 4 Z 1 ab dem vierten Monat zu einem Vertrag von unbestimmter Dauer führt.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Feldkirch, am 7. Jänner 2009