



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.T., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 24. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 27. Juni 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Unter Punkt II des Wohnrechtsvertrages vom 27. April 2007 räumte die X.GmbH dem P.T. als Eigentümerin der Liegenschaft EZI. Z des Grundbuches Y an dem darauf errichteten Haus T. das lebenslange und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht ein.

Punkt III. "Gebührenbemessung" hatte folgenden Inhalt:

"In Anbetracht des Alters des Wohnungsberechtigten und des Wertes des Wohnrechtes, das im Sinne eines Mietwertes mit € 200,00 pro Monat angesetzt werden kann, bemisst sich der Wert dieses Wohnungsgebrauchsrechtes gemäß der Verordnung über Erlebniswahrscheinlichkeiten mit einem Betrag von € 34.854,75".

Das Finanzamt schrieb unter Anwendung der Steuerklasse V gegenüber dem P.T. (im Folgenden: Bw) für diesen Rechtsvorgang Schenkungssteuer von 50.830,00 € (siehe Bescheid) vor. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurde der Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes mit 147.300,00 € angesetzt, was dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft entspricht.

Die dagegen erhobene Berufung wendet sich gegen den angesetzten Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes mit dem Argument, es sei nicht korrekt, den dreifachen Einheitswert der Liegenschaft allein für den Wohnrechtsberechtigten zu bemessen, wenn derselbe Wert für das Eigentum an einer Liegenschaft anzusetzen sei. Vielmehr sei als Bemessungsgrundlage für das Wohnrecht der bereits im Wohnrechtsvertrag angeführte Wert von 34.854,75 € anzusetzen. Darüber hinaus sei es auch verfehlt, die Berechnung der Steuer nach der Steuerklasse V vorzunehmen und den dafür vorgesehenen Freibetrag abzuziehen, da es sich um eine Schenkung unter Lebenden zwischen zwei Eheleuten handle. Da die Ehegattin und gleichzeitige Geschäftsführerin der X.GmbH das Wohnrecht ihrem Ehemann lediglich aus dem Grund eingeräumt habe, um ihren gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen nachzukommen, liege auch kein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand vor.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Eigentümerin der Liegenschaft ist die X.GmbH. Diese Gesellschaft ist eine juristische Person und daher alleine handlungsfähig. Gegenüber dem Wohnungsberechtigten ist die Gesellschaft nicht verwandt und daher Stkl. V. Ob die Ehegattin Geschäftsführerin ist oder nicht hat dabei außer Betracht zu bleiben, ist sie doch nicht Liegenschaftseigentümerin. Hinsichtlich der Bewertung des Wohnrechtes am gesamten Haus mit einer Fläche von 295 m<sup>2</sup> muss festgestellt werden, dass ein Wert von € 0,68 /m<sup>2</sup> für das Wohnrecht als zu niedrig einzustufen ist und in freier Beweiswürdigung ein Wert von € 3/m<sup>2</sup> herangezogen wird. Da bei Schenkungen aber maximal der dreifache Einheitswert zum Ansatz kommt, ist dieser als Bemessungsgrundlage anzusetzen, ist doch die Kapitalisierung des Wohnrechtes (Wert € 885) höher. Auf Grund obiger Ausführungen war die Berufung abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin vorgebracht, die Beurteilung, für das Recht am ganzen Haus mit einer Fläche von 295 m<sup>2</sup> sei ein Wert von 3 € pro m<sup>2</sup> heranzuziehen, sei nicht korrekt. Ein Wohnungsgebrauchsrecht könne niemals in Höhe des Wertes der gesamten Liegenschaft bewertet werden. Vielmehr sei der im Wohnrechtsvertrag angeführte Wert von 200 € pro Monat durchaus angemessen, zumal das Wohnungsgebrauchsrecht ein höchst persönliches Recht darstelle und eine Weitergabe der Nutzung an Dritte verboten sei. Darin unterscheide sich das vorliegende Recht in wesentlicher Art und Weise von einem Mietrecht, das eine Weitergabe der Nutzungsmöglichkeiten an Familienmitglieder und sogar an Dritte nicht ausschließe. Der Maßstab für die Bewertung könne somit niemals ein fiktiver Mietwert sein. Zudem liege es auf der Hand, dass der Wert eines bloßen höchstpersönlichen Nutzungsrechtes niemals so hoch sein könne wie der Wert der gesamten Liegenschaft. Schon allein aus diesem Grund sei die Argumentation des Finanzamtes nicht nachzuvollziehen. Der im Wohnrechtsvertrag vorgenommenen Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes sei daher zu folgen.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Unter Beachtung der Begründung der Berufungsvorentscheidung im Konnex gesehen mit dem im Vorlageantrag gestellten Begehren, "der Bewertung des Berufungswerbers zu folgen" bildet zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens den allein noch verbliebenen Streitpunkt, ob das Finanzamt zu Recht den Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes mit dem dreifachen Einheitswert angesetzt hat. Der Bw. beantragt demgegenüber eine Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes mit monatlich 200 €, wodurch sich gemäß § 16 BewG ein anzusetzender Wohnungswert von 34.854,75 € ergibt.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts- somit ein Vertrag, wodurch jemand 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 oder einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79), sohin auch die Einräumung einer Dienstbarkeit, da auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, durch den der Bedachte in seinem Vermögen bereichert wird (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236,0237 und die dort zitierten Lehrmeinungen). Mit dem vorliegenden Wohnrechtsvertrag wurde dem P.T. (Bw) von der X.GmbH die Dienstbarkeit des lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an dem ihr gehörigen Haus T. samt dem unverbauten Grundstück eingeräumt. Durch diesen Vorgang wurde der Bw. in seinem Vermögen unzweifelhaft bereichert, während das Vermögen der Grundeigentümerin durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit entsprechend geschmälert wurde. Daraus folgt, dass die vorliegende Einräumung der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes an den Bw. der Schenkungssteuer unterliegt. Laut Vorlageantrag besteht nunmehr ausschließlich Streit darüber, mit welchem Wert dieses Wohnungsgebrauchsrecht in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen ist nach § 16 BewG idF BGBl. I Nr. 71/2003 zu ermitteln. Nach § 17 Abs. 2 BewG sind Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (z.B. Wohnung) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der nach § 16 BewG ermittelte Wert eines Nutzungsrechtes an einer Wohnung darf für den Bereich des ErbStG nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 2.3.1972, 929/71, vom 27.5.1999, 96/16/0038, vom 17.5.2001, 98/16/0311 und vom 19.9.2001, 2001/16/0100) und Lehre (Dorazil, ErbStG, 3. Auflage, Pkt. 9.21 zu § 19 ErbStG,

und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 82 Abs. 2 zu § 19 ErbStG) nicht größer sein als der steuerliche Wert (nunmehr dreifache Einheitswert) des genutzten Wirtschaftsgutes selbst. Ein Nutzungsrecht an einem Haus, worunter jedenfalls auch ein Wohnungsgebrauchsrecht am Haus zu verstehen ist, kann also höchstens mit dem für das Haus samt Garten festgestellten Einheitswert in die Bemessungsgrundlage einfließen. Das Finanzamt kam ausgehend von den Ansätzen (Baufläche (Gebäude) 295 m<sup>2</sup> x 3 €/ m<sup>2</sup> ergibt einen monatlichen Wert von 885 €) augenscheinlich zum Ergebnis, dass der gemäß § 16 BewG ermittelte Kapitalwert des Wohnungsgebrauchsrechtes in Höhe von 155.177,27 € (885 € Monatswert, Lebensalter des Bw., Bewertungsstichtag 27.4.2007, vorschüssig; siehe übermitteltes Berechnungsblatt) jedenfalls höher ist als der dreifache Einheitswert und hat unter Beachtung der oben dargestellten Rechtslage den dreifachen Einheitswert des Liegenschaft (147.300 €) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als "Wohnungswert" angesetzt. Der vom Finanzamt getroffene Ansatz von 3 €/pro m<sup>2</sup> wird damit bekämpft, für das höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht könne niemals ein fiktiver Mietwert der Bewertungsmaßstab sein. *"Zudem liegt es auf der Hand, dass der Wert eines bloß höchstpersönlichen Nutzungsrechtes niemals so hoch sein kann, wie der Wert der gesamten Liegenschaft. Schon allein aus diesem Grund ist die Argumentation der Behörde I Instanz nicht nachzuvollziehen".*

Dem Vorbringen, Maßstab für die Bewertung dieses höchst persönlichen Wohnungsgebrauchsrechtes könne niemals ein fiktiver Mietwert sein, ist schon damit entgegenzutreten, dass augenscheinlich die Vertragsparteien selbst im Wohnrechtsvertrag Punkt III "Gebührenbemessung" bei ihrer Angabe des Wertes des Wohnrechtes von 200 € pro Monat vom Mietwert ausgegangen sind, zeigt dies doch folgende Formulierung *".....des Wertes des Wohnrechtes, das im Sinne eines Mietwertes mit € 200,00 pro Monat angesetzt werden kann"*. Der Mietwert stellte daher auch für den Bw. durchaus einen tauglichen und sachlich angemessenen Wertansatz und Anhaltspunkt für die Ermittlung des "üblichen Mittelpreises des Verbrauchsortes" dar. Wenn daher das Finanzamt ausgehend von der sich aus dem Grundbuchsatzug ergebenden "Baufläche (Gebäude)" von 295 m<sup>2</sup> und einem (geschätzten) Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes pro Quadratmeter von 3 € den Wohnungswert gemäß § 16 BewG idF BGBl. I Nr. 71/2003 mit 155.117,27 € ermittelt hat, dann vermag das Berufungsvorbringen nicht schlüssig und begründet aufzuzeigen, warum der vom Finanzamt ermittelte Ansatz von 3 € pro m<sup>2</sup> nicht sachgerecht und angemessen gewesen sein soll. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Richtwert lt. Richtwertgesetz für die mietrechtliche Normwohnung für Tirol im Zeitraum 1.4.2006 bis 31.3.2007 pro m<sup>2</sup> 5,57 € und ab 1.4.2007 5,65 € beträgt. Blieb daher das Finanzamt bei dessen Ansatz deutlich unter dem für Tirol geltenden Richtwert, der selbst schon einen

Durchschnittswert darstellt, dann erscheint dieser Betrag von 3 € pro m<sup>2</sup> keinesfalls überhöht, sondern durchaus sachlich gerechtfertigt. Zudem wird ausgeführt, dass der Bw. trotz diesbezüglichem ausdrücklichen Ersuchen (ho. Vorhalt vom 27. Juni 2008) es unterlassen hat darzulegen, welche Tatumstände und Wertableitungen dafür streiten, dass der von ihm begehrte Ansatz von 200 € pro Monat dem objektiven Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes entspricht. Wurden aber vom Bw. die Ansatzpunkte seiner eigenen Wertermittlung von 200 € pro Monat in keiner Weise angeführt und blieben damit nicht nachvollziehbar, dann erscheint der vom Bew. ohne nähere Angaben der Berechnungsunterlagen gemachte Wertansatz nicht geeignet, die sachliche Angemessenheit der vom Finanzamt vorgenommenen Bewertung mit 3 € pro m<sup>2</sup> (lt. FA daher 885 € Monatswert) in begründete Zweifel zu ziehen. Wenn sich auch das Wohnungsgebrauchsrecht von der Miete hinsichtlich der Weitergabe der Nutzung an Dritte durchaus unterscheidet, darf aber dennoch nicht außer Acht gelassen werden, dass für den Berechtigten durch die persönliche Nutzungsmöglichkeit des ganzen Hauses mit Garagen samt unverbauter Fläche von 1.336 m<sup>2</sup> jedenfalls ein entsprechender objektiver Wert besteht. Da laut Meldeauskunft P.T. und auch seine Ehegattin C.T. unter der Adresse T. gemeldet sind und es sich bei diesem Haus vermutlich um die Ehwohnung handelt, könnte gegebenenfalls noch die Bestimmung des § 87 EheG zum Tragen kommen. Überdies sollte im Zusammenhang mit der zwischen den Vertragsparteien vereinbarten eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit nicht unerwähnt bleiben, dass laut Firmenbuchauszug der Bw. zu 75 % an der Grundstückseigentümerin X.GmbH als Gesellschafter beteiligt ist und die restlichen 25 % Gesellschaftsanteile seine Ehegattin hält, die gleichzeitig auch einzige Geschäftsführerin ist. Dadurch relativiert sich wohl für den Bw. die Gefahr einer allzu rigiden tatsächlichen Durchsetzung von Nutzungsbeschränkungen durch die Eigentümerin der Liegenschaft. Obzwar das Flächenausmaß von 295 m<sup>2</sup> als solches unbestritten geblieben war, wird bloß zur Klarstellung noch ausgeführt, dass im Regelfall die vom Finanzamt augenscheinlich aus dem Grundbuchsauszug entnommene "Baufläche (Gebäude) 295 m<sup>2</sup>" nicht unbedingt als tauglicher und letztlich geeigneter Ansatzpunkt für die Wertableitung gelten wird, sondern nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates vielmehr von den gesamten Nutzflächen des Hauses samt z.B. Garagen auszugehen ist. Die vorgenommene Einsichtnahme in den Bauakt hat allerdings als Besonderheit des Einzelfalles ergeben, dass die Nutzflächen des ganzen Hauses (135,66 m<sup>2</sup> Wohnfläche, 26,07 m<sup>2</sup> Büro, 45,09 m<sup>2</sup> Einliegerwohnung, Hausflur 19,64 m<sup>2</sup>, weiteres WC 2,12 m<sup>2</sup>, 85,71 m<sup>2</sup> Hallenschwimmbad mit Sauna und Duschen, zusätzlich 2 Garagen mit 19,25 m<sup>2</sup> und 47,13 m<sup>2</sup>) in etwa der Fläche von 295 m<sup>2</sup> entsprechen bzw. sogar übertreffen. Dies erklärt wohl auch, warum der Bw., dem die Nutzflächen des Hauses unzweifelhaft bekannt sind, gegen die vom Finanzamt angeführte Fläche von 295 m<sup>2</sup> keine Einwände erhob. Der Unabhängige Finanzsenat kommt in freier Beweiswürdigung auf Grund

der Größe und der erkennbaren guten Ausstattung (Hallenschwimmbad mit Sauna) des Gebäudes in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass für das gegenständliche Wohnungsgebrauchsrecht der vom Finanzamt mit 3 € bewertete Quadratmeterpreis bzw. ein absolut gesehenener Monatswert von 885 € (anstatt von 200 €) sachlich jedenfalls angemessen und keinesfalls überhöht erscheint. Damit ist das Schicksal des vorliegenden Berufungsfalles bereits entschieden.

Ergibt nämlich die Berechnung des Wertes des Wohnungsgebrauchsrechtes gemäß § 16 BewG ausgehend von einem monatlichen Wert von 885 € (unbestritten zumindest 295 m<sup>2</sup> x 3 €) und unter Beachtung des Lebensalters des Begünstigten einen Barwert von 155.117,27 €, der jedenfalls höher ist als der (dreifache) Einheitswert (147.300 €) des genutzten Wirtschaftsgutes, dann bildet unter Beachtung der eingangs dargestellten Rechtslage der dreifache Einheitswert der Liegenschaft, an der das Wohnungsgebrauchsrecht besteht, den höchstmöglichen Ansatz. Das Finanzamt hat daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu Recht den dreifachen Einheitswert der Liegenschaft im Betrag von 147.300 € als Wert des lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes berücksichtigt und nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 110 € von einem steuerpflichtigen Erwerb von 147.190 € die (ansonsten unbestritten gebliebene) Steuerberechnung vorgenommen und gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG die Schenkungssteuer mit 50.830 € festgesetzt. Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid war daher wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 27. August 2008