



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/2952-W/08,
GZ. RV/2953-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Hirtzberger Sacha Katzensteiner Rechtsanwälte GmbH, 3500 Krems, Gartenaugasse 3, vom 29. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. August 2008, ErfNr betreffend Schenkungssteuer bzw. Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid wird Folge gegeben und der Schenkungssteuerbescheid wird aufgehoben.

Der Gebührenbescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgeändert wie folgt:

Die Gebühr gemäß [§ 33 TP 9 GebG](#) 1957 wird mit 2% des Wertes des bedungenen Entgelts von € 43.025,04, somit mit € 860,50 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Auf Grund einer dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien übermittelten Kopie der mit 9. August 2007 datierten und von N. R., geb. ..1959, und der Berufungswerberin (Bw.), geb. ..1956, unterfertigten Urkunde über einen Dienstbarkeitsvertrages erlangte das Finanzamt Kenntnis von der Einräumung der Dienstbarkeit der Wohnung an der Liegenschaft EZ 1 GB K. zu Gunsten der Bw. durch den Liegenschaftseigentümer N. R..

In der Urkunde ist dazu im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

"I. Ausgangslage

1. N. R. ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch 2 K. mit den Grundstücken Nr. 109 Baufläche (Gebäude) und Baufläche (begrünt) im Gesamtausmaß von 1.150 m² und

Nr.53 Baufläche (Gebäude) und Baufläche (begrünt) im Gesamtausmaß von 415 m².

2. In der Natur handelt es sich um eine Liegenschaft mit einem Haus bestehend aus Wohnzimmer, WC (mit Bad), Küche, Esszimmer und einem Nebenraum. Im Norden schließt an das Haus ein zweiteiliges Garagengebäude an. Östlich von dem Haus befindet sich ein Stadel und dahinter nordseitig ein Garten. Westlich des Hauses befindet sich ein "Küchengarten".

II. Bestellung einer Dienstbarkeit

1. N. R. räumt für sich und seine Rechtsnachfolger Frau <Bw> mit sofortiger Wirkung, jedoch auf Lebenszeit der <Bw>, unentgeltlich die Dienstbarkeit der Wohnung gemäß [§ 521 ABGB](#) auf der unter Punkt I. beschriebenen Liegenschaft ein.

2. Die der <Bw> eingeräumte Dienstbarkeit der Wohnung ist im Sinne des Wohnungsgebrauchsrechtes, wie auch im Sinne eines Mitbenützungsrechtes neben dem Liegenschaftseigentümer N. R. zu verstehen.

Das Wohnungsrecht ist als Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes zu verbüchern.

4. Das Recht erlischt, ohne dass es dafür eines gesonderten Aktes bedürfte, im Fall dass Frau <Bw> die Liegenschaft dauerhaft verlässt.

5. <Bw> erklärt die Annahme dieser Rechtseinräumung.

III. Wohnungskosten

1. Sämtliche auf das Haus entfallenden Kosten, sohin jene für Instandsetzung, Instandhaltung, Versicherungen, Betriebskosten, Kredite- und Bauspardarlehensrückzahlungen, sowie auch alle sonstigen mit der Liegenschaft zusammenhängenden Kosten tragen Herr N. R. und Frau <Bw> je zur Hälfte.

2. Im Fall des Vorablebens des N. R. treffen diese Kosten <Bw> alleine.

..... "

In Folge eines Vorhaltes übermittelte die Bw. eine, mit 14. April 2008 datierte, mit "Vertragsnachtrag" übertitelte und von den Vertragsparteien unterzeichnete Urkunde, in welcher im Wesentlichen Folgendes festgehalten ist:

".....

Im Zuge eines Nachtrages zum Dienstbarkeitsvertrag vom 09.08.2007 wird zwischen den Parteien folgendes festgestellt und vereinbart:

1. Die Einräumung der Dienstbarkeit des Wohnrechtes gemäß dem Dienstbarkeitsvertrag vom 09.08.2007 erfolgt nicht unentgeltlich. <Bw> ist seit 26 Jahren die Lebensgefährtin des die Dienstbarkeit des Wohnrechtes einräumenden N. R..

Seit einem Unfall im Jahr 1982, bei welchem N. R. eine Kniezertrümmerung und einen Oberschenkelbruch erlitt, ist N. R. pflegebedürftig und wird von <Bw> gepflegt. Am 21.08.2006 erlitt N. R. einen Schlaganfall und am 02.10.2007 wurde er am Herzen operiert. Auch im Zusammenhang mit diesen Vorfällen ergab und ergibt sich weiterer Pflegeaufwand.

2. Die Rechtseinräumung gemäß Dienstbarkeitsvertrag vom 09.08.2007 erfolgt daher einerseits in Abgeltung des bisher der <Bw> entstandenen außerordentlichen Pflegeaufwandes, der mit wöchentlich zumindest 15 Stunden anzunehmen ist, sowie mit der Auflage, dass <Bw> auch weiterhin gegenüber dem Rechtseinräumenden N. R. die erforderlichen Pflegeleistungen erbringt.

3. Sofern <Bw> der Pflegeverpflichtung gemäß Punkt 2. nicht mehr entspricht, erlischt das ihr eingeräumte Recht, wie im Fall des dauerhaften Verlassens der Liegenschaft (Punkt 4. lit 4 des Vertrages).

..... "

Auf Grund eines weiteren Vorhaltes erklärte die Bw., sinngemäß, dass die Dienstbarkeit des Wohnrechtes gemäß Dienstbarkeitsvertrag vom 9. August 2007 aus den im "Vertragsnachtrag" angeführten Gründen eingeräumt worden sei.

Andererseits sei die Einräumung auch aus einer moralisch und sittlichen Pflicht erfolgt und es liege keine Schenkung und auch keine freigebige Zuwendung im Sinne des ErbStG vor. Weiters meinte die Bw., dass die Zuwendung noch nicht ausgeführt worden sei, da die Dienstbarkeit noch nicht grundbücherlich einverleibt worden sei.

Den monatlichen Wert des Wohnungsnutzrechtes erklärte die Bw. mit € 280,00 und die monatlichen Kosten des Hauses (Gemeindeabgaben, Grundsteuer, Strom, Gas und Haushaltsversicherung) mit € 236,76.

In einer weiteren Eingabe erklärte die Bw., dass keine Kredit- und Bauspardarlehenkosten aushafteten.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Schenkungssteuerbescheid gegenüber der Bw. betreffend *"Dienstbarkeitsvertrag (Vertragsnachtrag vom 14.4.2008) vom 9. August 2007 mit R. N."* Schenkungssteuer ausgehend von einem Wert des Wohnungsrechtes von € 36.191,07 [*dreifacher Einheitswert der gesamten Liegenschaft*] in Höhe von € 7.216,20 fest.

Mit dem ebenfalls angefochtenen Gebührenbescheid setzte das Finanzamt betreffend *"Dienstbarkeitsvertrag (Vertragsnachtrag vom 14.4.2008) vom 9. August 2007 mit R. N."* eine Gebühr gemäß [§ 33 TP 9 GebG](#) 1957 ausgehend von einem Wert des bedungenen Entgelts von € 72.031 in Höhe von € 1.440,63 fest.

Dabei ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass erst nachträglich eine Gegenleistung in Form einer Pflegeleistung vereinbart worden wäre, die daher bei der Schenkung vom 9. August 2007 nicht in Abzug gebracht werden könne.

Erst durch den Nachtrag sei die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit beurkundet worden und die Dienstbarkeit von ursprünglich unentgeltlich auf entgeltlich geändert worden.

Zur Ermittlung des Wertes des bedungenen Entgeltes hat das Finanzamt den üblichen Mittelpreis des Verbraucherortes für die Pflege ab Vertragsnachtrag mit € 280,00 geschätzt und dazu die Hälfte der monatlichen Betriebskosten von € 118,38 addiert.

Die sich daraus ergebende monatliche Gegenleistung kapitalisierte das Finanzamt gemäß [§ 16 Abs. 1 BewG 1955](#) ausgehend von der Summe der Erlebenswahrscheinlichkeiten des N. R. und unter Zugrundelegung des Bewertungsstichtages 14. April 2008 (monatlich € 398,38 x 12 x Barwertfaktor 15,067628).

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid eingebrachten Berufung meinte die Bw., dass eine Schenkungssteuerschuld mangels Verbücherung der Dienstbarkeit noch gar nicht entstanden sein könne.

Weiters erklärte die Bw. Folgendes:

"Den vertragsschließenden Teilen war von Anbeginn klar, dass die Einräumung der Servitut als Gegenleistung für die jahrzehntelange Pflege des N. R. und auch für die künftigen Pflegeleistungen erfolgt. Zwischen den Vertragsteilen war niemals beabsichtigt, eine "unentgeltliche" Servitut zu begründen, sondern war diese stets darauf gerichtet, als Abgeltung der Pflegeleistungen der <Bw> zu dienen.

Richtig ist, dass im Servitutsvertrag fälschlich die Unentgeltlichkeit formuliert wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass es sich bei dem Vertragsteil um eine "Schablone" gehandelt hatte, die im gegenständlichen Vertrag Berücksichtigung fand. Die Einräumung einer unentgeltlichen Servitut war hingegen von den vertragsschließenden Parteien nicht gewollt, vielmehr waren sich beide vollkommen darüber einig, dass die Servitut zu Gunsten der Einschreiterin als Entgelt für deren Pflegeleistungen vereinbart sein soll. Die Bezeichnung der "Unentgeltlichkeit" im Vertrag vom 09.08.2007 ist daher entsprechend den Regeln der falsa demonstratio unerheblich. Lediglich um der Behörde den Umstand vor Augen zu führen, dass es sich bei der gegenständlichen Servitut um eine entgeltliche handelt, wurde der Behörde über Aufforderung der zwar seinerzeit vereinbarte, bis zum Zeitpunkt des Vertragsnachtrages jedoch schriftlich nicht formulierte Zusatz übermittelt, dass die Servitut als entgeltlich zu betrachten ist. Die Unentgeltlichkeit [gemeint wohl: Entgeltlichkeit] war jedoch von Anbeginn an (09.08.2007) Vertragsbestandteil und die Bezeichnung der "Unentgeltlichkeit" aufgrund des übereinstimmenden inneren Parteiwillens unerheblich.

Die Einräumung der Servitut war daher von Anfang an entgeltlich."

In der gegen den Gebührenbescheid eingebrachten Berufung monierte die Bw, dass ein und dasselbe Rechtsgeschäft einmal als entgeltlich und einmal als unentgeltlich betrachtet werde. Weiters meinte die Bw., dass die Einbeziehung jener Kosten in die Bemessungsgrundlage, die die Bw. lt. Pkt. III. des Dienstbarkeitsbestellungsvertrages für die Instandsetzung, Instandhaltung, Versicherungen und Betriebskosten aufzuwenden habe, unzulässig wäre. Im Entgeltverhältnis stünden ausschließlich die von der Behörde mit € 280,00 pro Monat bewerteten Pflegeleistungen.

Die Berufungen wurden dem UFS vom Finanzamt mit den Fragen vorgelegt, ob eine entgeltliche und/oder unentgeltliche Einräumung des Wohnrechtes vorliege und was als Entgelt für die Einräumung des Wohnrechtes anzusehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass der Lebensgefährte der Bw. mit dem oben dargestellten Dienstbarkeitsvertrag vom 9. August 2007 der Bw. ein Wohnungsgebrauchsrecht an seinem Haus in K. auf Lebenszeit eingeräumt hat. Dies jedoch mit der Einschränkung, dass das Recht erlischt, wenn die Bw. die Liegenschaft dauerhaft verlässt.

Entgegen der Beurkundung war zwischen den Vertragsparteien niemals beabsichtigt, ein unentgeltliches Servitut zu begründen, sondern war dieses stets darauf gerichtet, als Abgeltung der Pflegeleistungen der Bw. zu dienen. Beim oben dargestellten Vertragsnachtrag handelt es sich nicht um ein vom Dienstbarkeitsvertrag gesondertes Rechtsgeschäft, mit welchem Rechte oder Verbindlichkeiten ihrem Umfang oder der Art nach geändert worden wären, oder mit welchem der Rechtsgrund geändert worden wäre, sondern um eine Korrektur

auf Ebene der Beurkundung.

Der monatliche Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes beträgt ebenso wie der monatliche Wert der Pflegeleistungen € 280,00.

Die Kosten des Hauses (Gemeindeabgaben, Grundsteuer, Strom, Gas und Haushaltsversicherung), welche die Bw. sich zu tragen verpflichtet hat, betragen anteilig monatlich € 118,38.

Dies ergibt sich aus den schlüssigen Sachverhaltsangaben der Bw. und aus der von der Bw. als richtig anerkannten Schätzung der Pflegekosten durch das Finanzamt.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955](#) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Diese Bestimmung und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 4. Juli 2007 (BGBl. I 39/2007) wurde die Aufhebung des [§ 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955](#) (ErbStG) durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist - entsprechend den Bestimmungen des B-VG - auch die vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sind. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall - weder im engeren noch im weiteren Sinn - gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Gemäß [§ 3 Abs. 1 ErbStG 1955](#) gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Auf Grund des [§ 33 TP 9 GebG](#) 1957 unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, nach Maßgabe des III. Abschnittes des GebG, einer Gebühr von 2 v.H. von dem Werte des bedungenen Entgeltes.

Leistungen von unbestimmter Dauer sind gemäß [§ 15 Abs. 2 BewG 1955](#) vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

Auf Grund des [§ 16 Abs. 1 BewG 1955](#) ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von den Erlebenswahrscheinlichkeiten abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Schenkung im Sinn des § 3 Abs. 1 ErbStG ist einerseits eine objektive Bereicherung des Bedachten und in subjektiver Hinsicht, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern. Dabei genügt es für den Bereicherungswillen, dass die zuwendende Partei die Bereicherung des Empfängers in Kauf nimmt, wobei der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde auch aus dem Sachverhalt erschlossen werden kann. Ein Bereicherungswille ist insbesondere bei Zuwendungen unter Angehörigen zu vermuten, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. ua. VwGH 17.12.1998, [96/16/0241](#)).

Da der Wert der Pflegeleistungen dem Wert des dafür eingeräumten Rechtes entspricht, und es entgegen der Beurkundung zwischen den Vertragsparteien niemals beabsichtigt war, ein unentgeltliches Servitut zu begründen, sondern dieses stets darauf gerichtet war, als Abgeltung der Pflegeleistungen der Bw. zu dienen, liegt von vornherein eine entgeltliche Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes vor und es ist für eine Festsetzung von Schenkungssteuer hier kein Raum, sodass der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid Folge zu leisten und der angefochtene Schenkungssteuerbescheid aufzuheben war.

Dazu ist darauf hinzuweisen, dass es im Bereich der Schenkungssteuer kein "Urkundenprinzip" gibt und es dem Abgabepflichtigen auch nicht verwehrt ist, erst während des Berufungsverfahrens Ergänzungen zum Sachverhalt vorzubringen (vgl. UFS 2.2.2006, RV/0063-W/04; 27.07.2010, RV/1580-W/08).

Da der Erklärung der Bw., dass die Pflegeleistungen ein Entgelt für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes darstellen, zu folgen war, der monatliche Wert des Wohnungsnutzungsrechts dem monatlichen Wert der Pflegeleistung und die Dauer der Einräumung des Rechtes der vereinbarten Dauer der Pflegeleistung entspricht, ist hier von

einer rein entgeltlichen Einräumung des Rechtes auszugehen.

Dies wurde mit dem oben dargestellten, in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise beurkundeten "Vertragsnachtrag" vom 14. April 2008 beurkundet.

Die Gebührenpflicht dieses entgeltlichen Rechtsgeschäftes auf Grund des [§ 33 TP 9 GebG 1957](#) ist grundsätzlich unbestritten.

Der Ansicht der Bw., dass die von ihr anteilig zu tragenden Kosten des Hauses bei der Bemessung der Gebühr gemäß [§ 33 TP 9 GebG 1957](#) nicht zu berücksichtigen wären, da diese in keinem Entgeltsverhältnis stünden, kann nicht gefolgt werden.

Auch wenn bloß die Pflegeleistungen den Gegenwert für den Wohnungswert darstellen, so sind die "Kosten des Hauses", welche dem Eigentümer zu ersetzen sind bzw. welche der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauch dienen, trotzdem Teil des "bedungenen Entgelts".

Zur Auslegung des Begriffes "Wert des bedungenen Entgeltes" im Sinne dieser Tarifpost hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass hiefür grundsätzlich dieselben Überlegungen anzustellen sind, wie für den "Wert" den ein Bestandnehmer im Sinne des [§ 33 TP 5 GebG 1957](#) aufzuwenden hat, um eine Sache in Bestand nehmen zu können. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof 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 (vergleiche z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. 10 1961, Zl. 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 Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960 Zl. 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 (vgl. UFS 19.7.2006, RV/0575-W/07).

Auf Grund der Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes auf Lebenszeit ist das Finanzamt bei der Ermittlung des Wertes des bedungenen Entgeltes in Anwendung des [§ 16 Abs. 1 BewG 1955](#) ausgehend von der Summe der Erlebenswahrscheinlichkeiten des Liegenschaftseigentümers von einem Barwertfaktor von 15,0676228 ausgegangen.

Berücksichtigt man, dass die Pflegeleistungen persönliche Leistungen der Bw. sind, und auch von ihrer Lebenszeit abhängig sind, ergäbe sich ein Barwertfaktor von 14,189391.

Da jedoch das Recht erlischt, wenn die Bw. die Liegenschaft dauerhaft verlässt, ist das bedungene Entgelt gemäß [§ 15 Abs. 2 BewG 1955](#) mit dem Neunfachen des Jahreswertes des Entgeltes von € 4.780,56 ((€ 280,00 monatliche Pflegeleistungen zuzüglich Hälfte der

monatlichen Betriebskosten von € 118,38) x 12) zu bewerten.

Der Wert des bedungenen Entgelts beträgt somit € 43.025,04.

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 zu erfolgen. Ist die Dauer des Rechtes außer durch die Lebenszeit einer Person auch noch durch andere unbestimmte Umstände (zB. Verheiratung) beschränkt, so ist die Berechnungsart maßgebend, die den geringeren Kapitalwert ergibt (Twaroch/Wittmann, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 25. Ergänzungslieferung, S 111).

Da lt. den Erklärungen der Bw. die Vertragsparteien selbst von einer von vornherein entgeltlichen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes ausgegangen sind, erübrigen sich Überlegungen zur Frage, ob die Einräumung aus einer moralischen oder sittlichen Pflicht erfolgt sein könnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. November 2012