



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AD, Adr., vertreten durch Dr. Christian Neubauer, Notar, 2130 Mistelbach, Hauptpl. 20, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. September 2003 betreffend Schenkungssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Servitutsbestellungsvertrag vom 29. Juli 2003 räumte Herr WS seiner Tochter Frau AD (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.), geb. am 18.1.1964, ob dem auf der Liegenschaft EZx befindlichen Haus xxx ein lebenslängliches und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht derart ein, dass die Bw. das Recht hat, das gesamte Gebäude zu bewohnen und zu nützen, wobei die Vertragsparteien festhielten, dass eine genaue Benützungsregelung des vertragsgegenständlichen Objekts außerhalb dieses Vertrages erfolgt, als auch eine Mitbenützung des Gartens und der Nebenräumlichkeiten. Diese Rechtseinräumung wurde von der Bw. rechtsverbindlich angenommen.

Darüber hinaus kamen die Vertragsparteien überein, dass die Bw. alle die mit der Ausübung ihres Wohnungsgebrauchsrechtes verbundenen Kosten aus eigenen Mitteln trägt, sowie weiters anteilmäßig zur Erhaltungs- und Betriebskosten der Liegenschaft beiträgt.

Punkt III des Vertrages lautet wie folgt:

*Zur Gebührenbemessungszwecken wird festgehalten, dass das Wohnungsgebrauchsrecht der Servitutsnehmerin mit monatlich € 200,00 bewertet wird. Die anteiligen Erhaltungs- und*

*Betriebskosten betragen derzeit zirka € 190,00 monatlich, sodass die Servitutseinräumung als überwiegend entgeltlich anzusehen ist."*

Mit Bescheid vom 10. September 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Bw. für diesen Rechtsvorgang Schenkungssteuer in gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 3 % von € 25.052,00 = € 751,56 fest. Der Bescheid enthält folgende Begründung:

*"Da im gegenständlichen Fall zwar die Betriebs- und Erhaltungskosten anteilmäßig je nach Gebrauch zu bezahlen sind, eine Gegenleistung für den Wohnungswert selbst jedoch nicht zu erbringen ist, ist im Hinblick auf § 15 Abs. 3 GebG nicht von einer gebührenpflichtigen Dienstbarkeit auszugehen. Die Vorschreibung erfolgt vom 3fachen Einheitswert, da das kapitalisierte Wohngebrauchsrecht maximal mit diesem angesetzt werden darf."*

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass aufgrund der übernommenen Verpflichtung der Betriebs- aber auch der Erhaltungskosten, die ja jedenfalls dem Liegenschaftseigentümer zustünden, diese Servitutseinräumung entgeltlichen Charakter habe, sodass keine Schenkungssteuer, sondern eine Vertragsgebühr zur Vorschreibung gelangen müsse. Es werde daher beantragt, den Schenkungssteuerbescheid ersatzlos aufzuheben und richtigerweise einen Gebührenbescheid unter Zugrundelegung der 2% Vertragsgebühr zu erlassen.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt, ohne das zuvor noch Ermittlungen getätigt oder eine Berufungsvorentscheidung erlassen worden wäre. Bei der Aktenvorlage wurde vom Finanzamt unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.2.1994, 93/16/0126 die Abweisung der Berufung beantragt.

Mit Vorhalt vom 5. Dezember 2005 teilte der unabhängige Finanzsenat der Bw. mit, aus welchen Erwägungen er davon ausgeht, dass durch die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes eine freigebige Zuwendung an die Bw. verwirklicht worden ist und der Wert des Wohnrechtes auch unter Beachtung der ihr auferlegten anteiligen Kostenbeteiligung mindestens € 27.252,30 (= dreifacher Einheitswert des Einfamilienhauses) beträgt.

Dazu wurde von der Bw. bis dato keine Stellungnahme abgegeben.

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

Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird, unterliegen gemäß § 33 TP 9 GebG einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 vH vom Wert des bedungenen Entgeltes.

Nach § 15 Abs. 3 GebG sind unter anderem Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz enthält keine Befreiungsbestimmung für Vorgänge die auch einen gebührenpflichtigen Tatbestand erfüllen, sondern sieht nur umgekehrt § 15 Abs. 3 GebG eine Ausnahme von der Gebührenpflicht für Rechtsgeschäfte vor, die unter Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen. Es ist deshalb im vorliegenden Fall nicht entscheidend, ob eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit erfolgt ist oder nicht, sondern ob durch die gegenständliche Dienstbarkeitsseinräumung ein Tatbestand iSd Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz erfüllt wurde.

Auf Grund der Bestimmung des § 3 Abs. 1 ErbStG gelten als Schenkung iSd ErbStG nicht nur Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechts sondern auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241) dann vor, wenn

- a) die Zuwendung unter Lebenden erfolgt,
- b) der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist (andernfalls aber würde eine gleichfalls nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG steuerpflichtige Schenkung im bürgerlichrechtlichen Sinn vorliegen) und
- c) der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, d.h. diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Schenkung im Sinn des § 3 Abs. 1 ErbStG ist daher 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).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um ein Rechtsgeschäft zwischen Vater und Tochter, weshalb aus der Nahebeziehung auf einen (zumindest bedingten) Bereicherungswillen des Servitutsbestellers geschlossen werden kann. Außerdem ist in Punkt II des Vertrages ausdrücklich von einem "unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrecht" die Rede, was ebenfalls darauf hindeutet, dass eine Bereicherung der Bw. von ihrem Vater zumindest in Kauf

genommen wurde. Es sind daher hier in subjektiver Hinsicht die Tatbestandsvoraussetzungen einer freigebigen Zuwendung erfüllt.

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Bereicherung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte = gemeinen Werte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht. Eine solche Bereicherung ergibt sich grundsätzlich nicht aus steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen. Dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (siehe dazu Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51b zu § 3, mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

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).

Auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ist ein der Steuer unterliegender Vorteil (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 3 ErbStG, Rz 14). Ob dabei das Gebrauchsrecht an einer unbeweglichen Sache im Grundbuch eingetragen worden ist oder nicht, ist für die Besteuerung dieses Rechts nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 20.12.2001, 2001/16/0436 und VwGH 23.1.2003, 2002/16/0124).

Schließen die Parteien einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag, so liegt eine gemischte Schenkung vor. Ein wesentliches Anzeichen für die Annahme einer gemischten Schenkung stellt ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dar. Ein solches Missverhältnis liegt dann vor, wenn sich nach Lage des Falles für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0126).

Das Wohnungsrecht ist eine besondere Art des Gebrauchsrechtes oder des Fruchtgenusses je nachdem, ob Wohnräume nur zum persönlichen Bedarf (Wohnungsgebrauchsrecht) oder ohne diese Einschränkung (Wohnungsfruchtgenuss) benützt werden dürfen (siehe OGH 13.10.1983, 7 Ob 638/83 mit Hinweis auf Petrasch in Rummel, ABGB, Rz. 1 zu § 521). Nach dem klaren Inhalt des Servitutsbestellungsvertrages vom 29. Juli 2003 wurde der Bw. ein (persönliches) Gebrauchsrecht und kein Fruchtgenussrecht eingeräumt. Auch wenn der konkrete Umfang des Wohnungsgebrauchsrechtes noch einer separaten Benützungsregelung vorbehalten wurde, so hat diese durch Punkt II. des Vertrages das lebenslange und unentgeltliche Recht, das gesamte Gebäude zu bewohnen und zu nützen sowie den Garten und die Nebenräumlichkeiten mitzubenuetzen, eingeräumt erhalten.

Die Bezeichnung des Wohnungsgebrauchsrecht durch die Vertragsparteien als "unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht" lässt darauf schließen, dass bei Vertragsabschluss die Parteien selber die Tragung der mit der Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes verbundenen Kosten durch die Bw. und ihr anteiliger Beitrag zu den Erhaltungs- und Betriebskosten der Liegenschaft nicht als Entgelt für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes angesehen haben.

Diese Betrachtung steht auch im Einklang mit der zivilrechtlichen Judikatur, wonach die Entrichtung der mit dem Gebrauch ordentlicherweise verbundenen Kosten (zB Wassergebühr und Grundsteuer - vgl MietSlg 31.327) oder bloß der anteiligen Betriebskosten noch nicht als entgeltliche Benützung anzusehen ist. Die Belastung eines Wohnungsgebrauchsberechtigten mit den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben der betreffenden Wohnung spricht nicht gegen eine (iSd § 881 Abs 2 ABGB) vorteilhafte Zuwendung. Eine derartige Kostenbelastung wiegt den Nutzen des Wohnungsgebrauchsrechtes keineswegs auf. Trifft die Kostenbelastung auch nur für den Fall und die Dauer der Inanspruchnahme des Wohnungsgebrauchsrechtes, so dass sie das Nutzungsrecht nicht zu einem entgeltlichen macht (vgl etwa die Judikatur zur Bittleihe, die auch den Charakter der Unentgeltlichkeit nicht dadurch verliert, dass der Nutzungsberechtigte die Betriebskosten des Objekts oder einen "Anerkennungsziins" zu zahlen hat (siehe das Urteil des OGH 15.6.1999, 5 Ob 156/99y mit Hinweisen auf SZ 63/31; 3 Ob 1501/92; 1 Ob 2087/96k = EWR III/974 A/3 ua).

Durch die auch im vorliegenden Fall bestehende Verknüpfung der Kostentragung mit der Ausübung des Gebrauchsrechtes, ist sichergestellt, dass der Bw. aus der Wohnrechtseinräumung nur ein Nutzen (und somit eine objektive Bereicherung) zukommen kann, der die "Belastung" durch die Kostentragung übersteigt. Selbst wenn man berücksichtigt, dass gemäß 508 ABGB beim (Wohnungs-)Gebrauchsrecht im Unterschied zum Fruchtgenussrecht der Eigentümer für die Erhaltung der Sache zu sorgen hat (siehe Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts<sup>10</sup>, Band I<sup>11</sup>, S. 381) und daher der Berechtigte aus einem entgeltlichen Wohnungsgebrauchsrecht ebenso wie ein Mieter (siehe § 1096 ABGB) - anders als ein Fruchtgenussberechtigter - nicht für die Erhaltung der Liegenschaft aufzukommen hat, so verbleibt dennoch für die Bw. eine objektive Bereicherung. Zumindest die anteiligen Betriebskosten und die durch den Gebrauch der Wohnung durch die Bw. verursachten Kosten hätte die Bw. auch dann zu tragen, wenn für die Überlassung des Gebrauchs ein gleichwertiges Entgelt bezahlen müsste – sei es als Mieterin oder als Berechtigte aus einem entgeltlichen Dienstbarkeitsvertrag, weshalb lediglich die Übernahme der anteiligen Erhaltungskosten die Bereicherung der Bw., die ihr durch die Einräumung des unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes zukommt, vermindern kann.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die (steuerliche) Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften, §§ 2 - 17 BewG). Nach Abs. 2 dieser Bestimmung - idF des BGBl I 2002/142 in Geltung ab 1. Jänner 2001 - ist u. a. für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen bestimmt sich grundsätzlich gemäß § 16 Bewertungsgesetz (BewG) 1955 in der hier noch anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 172/1971 nach den Kapitalisierungsfaktoren entsprechend dem Lebensalter des Berechtigten. Das ist im gegenständlichen Fall im Hinblick auf das Alter der Bw von 39 Jahren im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung der 15-fache Wert der einjährigen Nutzung. Der Jahreswert einer Nutzung oder Leistung, die nicht in Geld sondern in Sachwerten besteht, ist gem. § 17 Abs. 2 BewG mit den am Verbrauchsort üblichen Mittelwerten (Durchschnittswert) anzusetzen. Dabei ist der Betrag maßgebend, den ein Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 2. März 1972, 929/71, festgehalten, dass Wohnungsrecht und Fruchtgenuss Nutzungen darstellen, die nicht in Geld bestehen und somit mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind (§§ 16, 17 Abs. 2 BewG 1955).

Beim "üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes" handelt es sich um einen objektiven Maßstab. Maßgeblich ist der Betrag, den der Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste. Bei der Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes ist daher jener Wert anzusetzen, den die Begünstigte als Miete (ohne Betriebskosten) aufwenden müsste, um im gegenständlichen Einfamilienhaus wohnen zu können. Die Vertragsparteien haben das Wohnungsgebrauchsrecht "zu Gebührenbemessungszwecken" mit monatlich € 200,00 bewertet. Kapitalisiert man diesen Betrag gemäß § 16 BewG entsprechend dem Alter der Bw. bei Vertragsabschluss mit dem 15-fachen Jahreswert, so ergibt sich ein Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes von € 36.000,00.

Die anteiligen Erhaltungs- und Betriebskosten wurden im Servitutsbestellungsvertrag gemeinsam mit € 190,00 beziffert, ohne dass eine nähere Aufschlüsselung in Erhaltungs- und in Betriebskosten erfolgt wäre oder eine Erläuterung, für welche Art von "Erhaltungskosten" konkret die Bw. aufkommt. Auch in der Berufung wurde von der Bw. nicht konkretisiert, welcher Erhaltungsaufwand und in welcher betraglichen Höhe der Bw. durchschnittlich

erwächst und in wie weit die mit € 200,00 pro Monat vorgenommene Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes durch die Vereinbarung über die Kostentragung beeinflusst wird.

Auch wenn weder im Servitutsbestellungsvertrag noch in der Berufung näher dargestellt wurde, durch welche Methode die Vertragsparteien für das Wohnungsgebrauchsrecht einen Wert von € 200,00 pro Monat ermittelt haben (es wurden auch keine Angaben über die Wohnnutzfläche des Einfamilienhauses und den Bauzustand getätigt), so können nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates Ermittlungen über den monatlichen Nutzungswert des gegenständlichen Wohnungsgebrauchsrechtes unterbleiben, weil nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 2.3.1972, 929/71; vom 27.5.1999, 96/16/0038; vom 17.5.2001, 98/16/0311; vom 19.9.2001, 2001/16/0100) ein Nutzungsrecht nicht höher als mit dem steuerlichen Wert (= dreifacher Einheitswert) des Wirtschaftsgutes selbst, an dem das Nutzungsrecht eingeräumt wird, bewertet werden darf. Nach dem Gesamtbild des Vertrages stellt sich der anteilige Beitrag der Bw. zu den Erhaltungskosten nicht als gleichwertiges Äquivalent für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes dar und ist auf Grund der von der Vertragsparteien im Vertrag getätigten Angaben davon auszugehen, dass der Wert des der Bw. eingeräumten Wohnungsrechtes auch unter Beachtung der ihr auferlegten anteiligen Kostenbeteiligung mindestens € 27.252,30 (= dreifacher Einheitswert des Einfamilienhauses) beträgt.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. Jänner 2006