



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hermann Holzmann, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 4 v. H. von € 50.455, sohin im Betrag von € 2.018,20, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut der am 20. März 2002 zwischen den Ehegatten R. abgeschlossenen "Wohnrechtsvereinbarung" hat R. R. als Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ 342 GB X, Grundstück samt Wohnhaus mit der Adresse I-Str. 46 in X., seiner Ehegattin J. R. (= Bw),

geb. 1951, "auf deren Lebensdauer die Dienstbarkeit des Wohnungsfruchtgenussrechtes am kompletten Wohngebäude" eingeräumt. Gleichzeitig wird unter Vertragspunkt I. festgehalten, dass "dieses Frau J. R. eingeräumte Wohnungsfruchtgenussrecht durch das Wohnrecht des R. R. beschränkt ist". Weiterer Vertragsinhalt ist die grundbücherliche Einverleibung der Dienstbarkeit des Fruchtgenusses "gemäß Punkt I dieser Vereinbarung".

Der zuletzt zum 1. Jänner 1996 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft wurde mit erhöht € 39.970,06 erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 17. April 2002, Str. Nr. X, hinsichtlich des ihr zugewendeten Fruchtgenussrechtes ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft von € 119.910,18 abzüglich der Freibeträge von zusammen € 9.500 gemäß § 14 Abs. 1 und 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, sohin ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von gerundet € 110.410 gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG (Stkl. I) die Schenkungssteuer im Betrag von € 7.480 vorgeschrieben (Berechnung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 17. April 2002). Begründend wurde nochmals darauf hingewiesen, dass der Bemessung der Einheitswert zugrunde zu legen war.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Wert eines Nutzungsrechtes könne nie höher sein als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes und wurde auf die bezughabende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und Literatur verwiesen. Der Einheitswert des gegenständlichen Einfamilienhauses betrage € 39.970,06 und entfalle lediglich zur Hälfte auf die Bw, da deren Wohnrecht wiederum durch jenes ihres Gatten beschränkt sei. Die steuerliche Bemessungsgrundlage könne sohin maximal € 19.985,03 betragen. Es werde beantragt, die sich hieraus gesetzestkonform zu ermittelnde Steuer im Betrag von € 262,13 festzusetzen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2002 hat das Finanzamt im Wesentlichen dahin begründet, dass das Fruchtgenussrecht am "kompletten Wohngebäude" eingeräumt worden sei. Seit 1. Jänner 2001 sei der Steuerbemessung der dreifache Einheitswert zugrunde zu legen.

Mit Antrag vom 1. Juli 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, die Einschränkung des zugewendeten Nutzungsrechtes durch das Wohnrecht des R. R. gehe aus der Vereinbarung hervor, sodass dieses nur an der Hälfte des Wohnhauses der Bw zustehe und auch nur insoweit ausgeübt werden könne. Der Sachverhalt sei nämlich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen. Demnach beinhalte die getroffene und nur in dieser

Form akzeptierte Vereinbarung ein Fruchtgenussrecht der Bw nur am halben Wohngebäude. Damit verbunden wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung wiederum des den Betrag von € 262,13 übersteigenden Steuerbetrages von festgesetzt € 7.480.

Von der Rechtsmittelbehörde wurde bei der zuständigen Bewertungsstelle zu EW-AZ Y noch erhoben, dass die zu Wohnzwecken geeignete Fläche/Wohnnutzfläche in gegenständlichem Wohnhaus rund 206 m² beträgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem 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 kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79) und somit auch ein nicht abtretbares vermögenswertes Recht wie im Gegenstandsfalle die unentgeltliche Zuwendung eines Fruchtgenussrechtes an einer Wohnung bzw. einem Wohnhaus.

Die Fruchtnießung ist gemäß § 509 ABGB das dingliche Recht, eine fremde Sache ohne jede Einschränkung, aber unter Schonung der Substanz, zu gebrauchen. Der Fruchtnießer hat sohin neben dem Eigengebrauchsrecht auch das Recht, die Sache in Bestand zu geben, sie also zu vermieten oder zu verpachten. Dagegen ist das bloße Wohnungsgebrauchsrecht inhaltlich beschränkter als der Fruchtgenuss, da der Gebrauchsberechtigte die Sache nur so weit verwenden darf, als dies seine persönlichen Bedürfnisse verlangen. In § 521 ABGB ist das "Wohnungsrecht" als das dingliche Recht zum Gebrauch einer Wohnung bestimmt, das je nach dem Umfang der Gestattung entweder den Grundsätzen des (unbeschränkten) Fruchtgenussrechtes (§ 521 Satz 3) oder jenen des auf die persönlichen Bedürfnisse abgestellten Gebrauchsrechtes zu unterstellen ist. Das bedeutet, die Dienstbarkeit der Wohnung besteht entweder in dem Recht, die bewohnbaren Teile eines Hauses zum eigenen Bedarf zu benützen, oder aber in dem Recht, alle bewohnbaren Teile eines Hauses mit Schonung der Substanz ohne Einschränkung zu genießen, zB auch den Gebrauch einem Dritten zu überlassen (zB durch Bestandvertrag), in welchem Falle eine Fruchtnießung eines Wohngebäudes vorliegt. Das Ausmaß der Dienstbarkeit und der Umfang der dem Berechtigten zustehenden Befugnisse richtet sich nach dem Inhalt des Titels (Vertrag über die Einräumung der Dienstbarkeit), auf dem sie beruht. Im Zweifelsfall ist dieser Inhalt auszulegen, wobei sich die Interpretation am Zweck der Servitutseinräumung zu orientieren hat bzw. insbesondere

Natur und Zweck der Dienstbarkeit zur Zeit ihrer Einräumung zu beachten sind (siehe OGH in SZ 53/149 und SZ 56/60). Nach der allgemein geltenden Auslegungsregel des § 484 ABGB ist das Servitutsrecht einschränkend zu interpretieren (siehe zu vor: *Koziol-Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts¹⁰, Band II, S. 164 – 169 mit weiteren Verweisen zur Rechtsprechung des OGH und Literatur; vgl. auch SZ 28/30 und SZ 25/15).

Nach dem Inhalt des der gegenständlichen Servitutseinräumung zugrundeliegenden Titels, das ist die "Wohnrechtsvereinbarung" vom 20. März 2002, ist zwar der Bw zunächst unter Punkt I. die lebenslange Dienstbarkeit des Wohnungsfruchtgenussrechtes "am kompletten Wohngebäude" eingeräumt, gleichzeitig und unmittelbar anschließend jedoch festgehalten worden, dass diese Dienstbarkeit durch das "Wohnrecht" des Ehegatten beschränkt ist. Diesbezüglich ist nunmehr im Hinblick auf die steuerliche Bemessungsgrundlage strittig, ob der Bw eine Dienstbarkeit am gesamten oder aber bloß am hälftigen Wohnhaus eingeräumt wurde.

Bei dem wie hier in Zweifel gezogenen Ausmaß der Dienstbarkeit ist der Inhalt der getroffenen Vereinbarungen unter Beachtung von Natur und Zweck der Dienstbarkeit sowie nach § 484 ABGB grundsätzlich einschränkend zu interpretieren. Unter Bedachtnahme darauf, dass es sich bei gegenständlichem Wohnhaus um die gemeinsame Ehwohnung der Ehegatten R. bei alleinigem Eigentum daran des R. R. handelt, hat aber der offenkundige Zweck der Wohnrechtsvereinbarung zur Zeit deren Einräumung wohl nur darin bestanden, tatsächlich das "Wohnungsgebrauchsrecht" der Bw als Ehegattin zusätzlich zu der ihr aus dem Unterhalt zustehenden Befriedigung deren Wohnbedürfnisses grundbücherlich abzusichern bzw. zu verdinglichen. Dieses Recht ist jedoch ausdrücklich beschränkt durch das gleichzeitige Wohnungsbedürfnis des Ehegatten, in welchem Umfang – nämlich gemäß dem (gesamten) Punkt I. des Vertrages – die Eintragung ins Grundbuch erfolgte. Demgegenüber kann nach der zweckgebunden vorzunehmenden Interpretation der Vertragsinhalt in Zusammenhalt mit den vorliegenden Umständen wohl nicht dahin verstanden werden, dass nach dem Parteiwillen beabsichtigt worden wäre, der Bw ein völlig uneingeschränktes Fruchtgenussrecht am gesamten Wohnhaus in der Weise zukommen zu lassen, dass sie dieses etwa zur Gänze etwa an einen Dritten vermieten und daraus/aus der gesamten Sache Früchte (Mieteinnahmen) ziehen könnte.

Dem Berufungseinwand, der Bw sei, beschränkt durch die gleichzeitige Benützung durch den Ehegatten, umfanggemäß nur am hälftigen Wohnhaus eine Dienstbarkeit eingeräumt worden, kommt demnach Berechtigung zu.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die 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 gem. § 16 Bewertungsgesetz (BewG) 1955 idGF nach den Kapitalisierungsfaktoren entsprechend dem Lebensalter des Berechtigten, das ist im Berufungsfalle im Hinblick auf das Alter der Bw von 50 Jahren im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung der 13fache 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 Verbraucherortes anzusetzen sind (§§ 16, 17 Abs. 2 BewG 1955). Zum "ortsüblichen Mittelpreis" ist auf den, für eine mietrechtliche Normwohnung bestimmten, sogenannten "Richtwert" (siehe § 2 Abs. 1 Richtwertgesetz iVm § 16 Abs. 2 Mietrechtsgesetz) zu verweisen, der mangels verfügbarer Vergleichswerte anzusetzen wäre. Dieser Richtwert beträgt laut Verordnungen BGBl. 140 bis 148/1994 idF BGBl. 2001/125, Teil II, u. a. für das Bundesland Tirol im Zeitraum 1.4.2001 bis 31.3.2002 **S 69,80** pro m². Im Hinblick auf die gegenständliche Wohnnutzfläche von rund 206 m² würde sich hieraus ein monatlicher Mietwert von über S 14.000 bzw. das kapitalisierte hälftige Nutzungsrecht der Bw mit letztlich rund S 1,1 Mio. (mtl. ca. S 7.000 x 12 x Kapitalisierungsfaktor 13) ergeben.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass – wie vom Finanzamt ohnehin berücksichtigt – aufgrund des dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht immanenten Bereicherungsprinzipes nach der ständigen VwGH-Judikatur (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 - sohin die unentgeltliche Einräumung eines Wohnrechtes bzw. Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft - nicht höher als mit dem steuerlichen Wert

(= Einheitswert) des Wirtschaftsgutes selbst, an dem das Nutzungsrecht eingeräumt wird, bewertet werden darf. Sofern also - wie im Berufungsfall - ein nach objektiven Maßstäben gemäß den §§ 16 und 17 BewG ermittelter Wert des Nutzungsrechtes den Einheitswert der Liegenschaft übersteigt, ist als Wertansatz höchstens der Einheitswert als Obergrenze heranzuziehen. Dem Umstand, dass der Bw kein ausschließliches Nutzungsrecht, sondern dieses unter Mitbenützung des Eigentümers iSd Vertragspunktes I. der "Wohnrechtsvereinbarung" vereinbart und somit zur Hälfte eingeschränkt worden war, ist nach obigen Ausführungen dahin Rechnung zu tragen, dass die Steuerbemessung bloß vom hälftigen Einheitswert der Liegenschaft vorzunehmen ist.

Die Bw verkennt jedoch die Rechtslage insoweit, als nach der ab 1. Jänner 2001 geltenden Novellierung des § 19 Abs. 2 ErbStG idF BGBl. I 2000/142 nunmehr bezüglich der Bewertung von Liegenschaften der dreifache Einheitswert als Obergrenze in Ansatz zu bringen ist. Dieser gesetzlichen Bestimmung sowie obiger Judikatur entsprechend ist daher der dreifache anteilige Einheitswert, das ist der hälftige EW $\text{€ } 19.985 \times 3 = \text{€ } 59.955$, als maximaler Wert des Nutzungsrechtes für die Steuerbemessung heranzuziehen. Unter Berücksichtigung der Freibeträge von gesamt $\text{€ } 9.500$ nach § 14 ErbStG ergibt sich der steuerpflichtige Erwerb mit $\text{€ } 50.455$ und errechnet sich hieraus gem. § 8 Abs. 1 ErbStG die 4%ige Schenkungssteuer im Betrag von $\text{€ } 2.018,20$.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 23. Feber 2004