

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache JEjun Adr, vertreten durch Ornezeder & Partner Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, Hauptstraße 91, 4890 Frankenmarkt, gegen den Bescheid des FA Freistadt Rohrbach Urfahr (Gebühren und Verkehrsteuern) vom 24. November 2010, ErfNr. xxx, betreffend Rechtsgeschäftsgebühr (Dienstbarkeitsvertrag) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Ehegatten JEsen und BE waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft xy, samt dem Haus 1.

Mit **Notariatsakt vom 23. November 1994** hat BE ihren Hälfteanteil an dieser Liegenschaft gegen Einräumung des Wohnrechtes an der Auszugswohnung „*im Stammgebäude des vertragsgegenständlichen Hauses und zwar in der Wohnung, die sich im ersten Stockwerk dieses Gebäudes an der Nordostseite befindet, bestehend aus ...*“ (inklusive Garage und Gartenbenützung) ihrem Ehegatten übergeben, wobei festgestellt wurde, dass zu Lebzeiten des Übernehmers die Ehegatten die Wohnung gemeinsam bewohnen. JEsen war nunmehr Alleineigentümer der gegenständlichen Liegenschaft.

Mit **Notariatsakt vom 15. Dezember 2000** hat JEsen die Liegenschaft, den Kommanditanteil an der e und den Geschäftsanteil an der E GmbH an seinen Sohn JEjun nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., gegen Einräumung des Wohnrechtes an der obigen

Auszugswohnung gemeinsam mit seiner Ehegattin (und Mutter des Bf.) und Bezahlung einer monatlichen Versorgungsrente übergeben.

Im Februar 2009 ist die Auszugswohnung infolge eines Brandes in der angrenzenden Sargtischlerei unbewohnbar geworden. Die Wohnungsberechtigten Ehegatten BE und JEsen sind daher in den privaten Bereich des Hauses 2, V, gezogen, wo sie ab 28. Juli 2009 ihren Hauptwohnsitz gemeldet haben. Das Haus 1 wurde außen grob saniert, ist aber immer noch unbewohnbar und steht daher derzeit leer.

In der Folge haben die Eltern und Wohnungsberechtigten mit ihrem Sohn dem Bf. den hier gegenständlichen **Dienstbarkeitsabänderungsvertrag vom 12. April 2010** geschlossen:

Zweitens: Die Parteien kommen nunmehr überein, das Wohnungsrecht von der bisherigen Adresse 1 in das Haus 2 zu verlegen.

Drittens: Aus diesem Grund räumt der Bf. seinen Eltern das Wohnungsrecht in dem privaten Bereich des Hauses 2 ein. Mit diesem Recht ist die Alleinbenützung des Gartens und der bestehenden Garage verbunden.

Hinsichtlich der Tragung der Betriebskosten, der Wegzugsregelung und der Pflegeleistungen bleibt die Regelung des Übergabsvertrages vom 23. November 1994 aufrecht.

Viertens: Zur grundbücherlichen Durchführung willigen die Parteien einerseits in die Einverleibung der Dienstbarkeit der Wohnung am neuen Standort und andererseits in die Löschung des bisherigen Wohnungsrechtes bei der Liegenschaft xy, ein.

Nach Angaben des Bf. beabsichtigen seine Eltern wegen dieses Wohnungstausches nicht mehr, die ehemalige Auszugswohnung wieder zu beanspruchen.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 24. November 2010 für den Dienstbarkeitsvertrag vom 12. April 2010 gemäß § 33 TP 9 GebG die Gebühr in Höhe von 1.167,13 Euro festgesetzt.

Dagegen hat der Bf. am 23. Dezember 2010 Berufung erhoben, weil nach dem Brand der Auszugswohnung vereinbart worden sei, dass die Eltern bis auf weiteres in einem ebenfalls dem Bf. gehörenden Gebäude, 2, wohnen sollten. Um Rechtssicherheit für die Eltern zu gewährleisten, sei der Dienstbarkeitsabänderungsvertrag geschlossen worden. Dieser Rechtsvorgang sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein entgeltlicher Verzicht auf das bisherige Wohnrecht, sondern die Zustimmung zu einer ersatzweisen Übertragung. Infolge Fehlens der Bewohnbarkeit könne für das Wohnrecht in dem durch höhere Gewalt unbewohnbar gewordenen Haus 1 überdies kein Wert angesetzt werden.

Das Finanzamt hat die Berufung am 8. Februar 2011 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes sowie der im weiteren Ermittlungsverfahren dem BFG vorgelegten Unterlagen (Übergabsverträge vom 23. November 1994 und vom 15. Dezember 2000, Fotodokumentation der durch Brand weitgehend zerstörten Auszugswohnung) und der telefonischen Angaben des Bf. am 3. Juni 2014 erwiesen.

Rechtsgrundlagen

Nach § 33 TP 9 Gebührengesetz 1957 (GebG) unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemand der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Gebühr von 2 von Hundert von dem Werte des bedungenen Entgeltes.

Aus dem Zivilrecht sind die folgenden Regelungen des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) für den gegenständlichen Fall relevant:

Gemäß § 521 ABGB ist die Servitut der Wohnung das Recht, die bewohnbaren Teile eines Hauses zu seinem Bedürfnisse zu benützen.

Nach § 485 ABGB lässt sich keine Servitut eigenmächtig von der dienstbaren Sache absondern, noch auf eine andere Sache oder Person übertragen.

Nach § 525 ABGB stellt zwar der Untergang des dienstbaren oder des herrschenden Grundes die Dienstbarkeit ein; sobald aber der Grund, oder das Gebäude wieder in den vorigen Stand gesetzt ist, erhält die Servitut wieder ihre vorige Kraft.

Rechtliche Würdigung

Daraus ergeben sich zunächst die folgenden bürgerlich-rechtlichen Grundlagen (siehe Kletecka/Schauer, ABGB-ON, § 525 Rzn. 7, 8 und § 485 Rzn. 3, 6):

Nach § 525 Satz 2 besteht bei „eingestellten“ Dienstbarkeiten die Möglichkeit, dass diese mit der Wiederherstellung des früheren Zustandes (zB dem Wiederaufbau oder Neubau) ex lege wieder aufleben. Ein vorübergehender (tatsächlicher oder rechtlicher Untergang bewirkt damit bloß eine als „Einstellung“ bezeichnete Latenz des Rechtes und nicht dessen endgültigen Untergang. Dieses von der hM angenommene „Ruhe“ der Dienstbarkeit resultiert aus der rechtlichen Tatsache, dass die Dienstbarkeit „nicht auf der Oberfläche, sondern auf dem ganzen Grund und Boden haftet“.

Selbst wenn ein ganzes Haus zerstört wird, liegt kein dauernder Untergang, sondern nur eine vorübergehende Unmöglichkeit der Servitutsausübung vor, da ein Wiederaufbau im Zweifel möglich ist. Das Gebäude muss dabei nicht in unveränderter Gestalt wiederhergestellt werden; es reicht, dass die Ausübung der Dienstbarkeit wieder möglich ist.

Auf eine solche Erneuerung hat der Servitutsberechtigte uU sogar Anspruch; er kann zB die Einrichtung entsprechender Räume im Neubau begehren. Ist die vorübergehende Unmöglichkeit auf ein Verschulden oder auf einen vom Schuldner zu vertretenden Zufall zurückzuführen, so ist dieser zur Beseitigung verpflichtet. Das Gleiche gilt, wenn die Beseitigung dem Schuldner ohne erhebliche Kosten möglich ist, wenn ein Dritter zur

Wiederherstellung verpflichtet ist, oder wenn sich eine Verpflichtung zur Beseitigung des Zustandes, der die vorübergehende Unmöglichkeit der Leistung bewirkt, aus dem Inhalt des Schuldverhältnisses ergibt. Die Wiederherstellungspflicht findet dort ihre Grenzen, wo sie dem Eigentümer der belasteten Sache nicht mehr zugemutet werden kann.

Demgemäß liegt im konkreten Fall wegen der zweifellos bestehenden Unbewohnbarkeit des Hauses 1 infolge der massiven Brandschäden ein tatsächlicher Untergang des Wohnrechtes vor. Grundsätzlich haftet das dingliche Recht der Dienstbarkeit an der betroffenen Liegenschaft. Bei einer endgültigen oder auch bloß vorübergehenden Unmöglichkeit der Ausübung des Wohnrechtes besteht daher kein Anspruch auf eine Ersatzwohnung, sondern das eingeräumte Recht ist „eingestellt“ oder ruht. Zwar kann eine Grunddienstbarkeit nicht eigenmächtig übertragen werden, es ist den Parteien nach § 485 ABGB jedoch erlaubt, das Wohnrecht aufzuheben und an seiner Stelle ein anderes zu begründen. Grunddienstbarkeiten können somit, sofern sie nicht ihrer Natur nach an ein bestimmtes Grundstück gebunden sind, mit Zustimmung der Parteien auf ein anderes Grundstück übertragen werden.

Dh. im gegenständlichen Fall ist es allein an dem übereinstimmenden, freien Willen der Vertragsparteien gelegen, dass das bestehende Wohnrecht aufgehoben wurde (durch Löschung im Grundbuch) und an seiner Stelle ein neues Wohnrecht im Haus 2 durch Einverleibung im Grundbuch begründet wurde.

Aufgrund dieser zivilrechtlichen Ausgangslage hat der VwGH schon in seinem Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0143, wie folgt klargestellt:

Darauf, ob es sich bei der entgeltlichen Einräumung des Titels zur Erwerbung einer Dienstbarkeit um eine „Neubegründung“ oder um eine Übertragung der Dienstbarkeit auf eine andere Sache handelt, kommt es für die Erfüllung des Gebührentatbestandes nicht an. Wird eine bisher bestandene Dienstbarkeit aufgehoben und gleichzeitig eine neue begründet, so wird der gebührenpflichtige Tatbestand erfüllt.

Die Einräumung der Dienstbarkeit in einer Ersatzwohnung erfüllt daher grundsätzlich einen gebührenpflichtigen Tatbestand. Allerdings bleibt für die Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG durch den gegenständlichen Dienstbarkeitsabänderungsvertrag vom 12. April 2012 das wesentliche Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit zu prüfen. Voraussetzung für die Steuerpflicht nämlich ist es, dass die (neue) Dienstbarkeit **entgeltlich** eingeräumt wird.

Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, so liegt damit eine "subjektive Äquivalenz" und Entgeltlichkeit vor. Auf das Vorliegen einer solchen Äquivalenz kann aus dem Sachverhalt geschlossen werden. Entgeltlichkeit verlangt aber nicht Gleichwertigkeit der Leistungen.

Vgl. Fellner; Stempel und Rechtsgebühren, § 33 TP 9 Rz. 12

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes. Zum "Wert", von dem die

Gebühr zu berechnen ist, zählen lt. VwGH alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Wohnrechtes vom Wohnungsberechtigten zu erbringen waren.

Nach dem Vertragsinhalt haben die Eltern des Bf. keine positive Gegenleistung für die Einräumung des Wohnrechtes in der 2 erbracht. Einziger Vorteil, den der Bf. aus dieser Regelung gezogen hat, war die Einwilligung der Eltern in die Löschung der Dienstbarkeit in dem Haus 1.

Dies kann einen vermögenswerten Vorgang darstellen, wenn die mit dem Wohnrecht belastete Liegenschaft durch dessen Auflassung eine entsprechende Werterhöhung erfährt (vgl. UFS vom 3. Dezember 2004, RV/1728-W/04).

In diesem Zusammenhang gilt es allerdings zu bedenken, dass im konkreten Fall kein bestehendes Wohnrecht, sondern bloß ein „eingestelltes“ aufgegeben wurde. Eine Werterhöhung der Liegenschaft durch Löschung eines im Zeitpunkt des Vertragschlusses bereits untergegangenen oder allenfalls ruhenden Wohnrechtes kann aber nicht unterstellt werden. Auch wenn fraglich bleibt, ob der Bf. nach den obigen zivilrechtlichen Ausführungen zu einer „Beseitigung der Unmöglichkeit der Servitutsausübung“ verpflichtet gewesen wäre, so kann aus der Tatsache, dass das Haus 1 bis heute leer steht, geschlossen werden, dass jedenfalls keine subjektive Äquivalenz zwischen der Zustimmung zur Löschung und der Begründung des neuen Wohnrechtes bestanden hat. Vielmehr hat der Bf. seinen Eltern das Wohnrecht in der 2 aus moralischen und sachlichen Gründen wohl unentgeltlich eingeräumt. Im Übrigen haben sich Umfang und Ausgestaltung des Wohnrechtes nicht verändert.

Selbst wenn ein bloß überwiegend unentgeltliches Rechtsgeschäft anzunehmen wäre, ist die Voraussetzung des § 33 TP 9 GebG nicht erfüllt (siehe Fellner; Stempel und Rechtsgebühren, § 33 TP 9 Rz. 12).

Das Finanzamt ist somit zu Unrecht von der Entgeltlichkeit des Dienstbarkeitsvertrages durch „Verzicht auf das Wohnrecht an der bisherigen Anschrift“ ausgegangen. Die vorliegende Vereinbarung stellt ein unentgeltliches Rechtsgeschäft dar und ist nicht gebührenpflichtig im Sinne des § 33 TP 9 GebG.

Der angefochtene Gebührenbescheid war daher aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des VwGH zur Übertragung einer Dienstbarkeit erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 5. Juni 2014