



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 2. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. Juni 2008 betreffend Gebühr entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Herr Ing. A.B. ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ XXXX KG A..

Mit Vereinbarung vom 7. Dezember 2007 räumt er seinem Vater (Bw.) und seiner Mutter „jeweils das Lebenslängliche Wohnungsgebrauchsrecht im Sinne eines ausschließlichen Gebrauchs- und Nutzungsrechtes an dem auf der Liegenschaft befindlichen Hauptgebäude (Einfamilienhaus) und an den Nebengebäuden (Garage und Gartenhütte) samt dem ausschließlichen Benützungsrecht des gesamten Gartens und aller Zu- bzw. Abgänge sowie weiters das Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß [§ 364c ABGB](#) an der gesamten Liegenschaft ein.“

Einvernehmlich wurde vereinbart, dass nur die Betriebskosten und die Kosten für die Erhaltung des Vertragsobjektes von den Wohnungsberechtigten allein getragen werden. Dieser Vertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zur Gebührenbemessung angezeigt und in einer Beilage mitgeteilt, dass die Erhaltungskosten jährlich € 1.000,00 betragen würden.

Mit Bescheid vom 5. März 2008, setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang gegenüber dem Bw. zunächst Schenkungssteuer in Höhe von € 1.499,58 fest.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass die Bewertung des Wohnrechtes mit einem Betrag in Höhe von € 10.808,50 nicht nachvollziehbar sei, zumal aus der Begründung lediglich hervorgehe, dass die Nutzung mit dem gemäß § 16 Abs. 2 BewG kapitalisierten Wert in Ansatz zu bringen sei.

Wenngleich die Einräumung des Wohnrechtes unentgeltlich erfolgt sei, habe sich der Bw. mit seiner Gattin als gemeinsame Berechtigte verpflichtet, die Betriebskosten sowie die Kosten für die Erhaltung des Vertragsobjektes für die Dauer des Bestehens dieses Wohnungsgebrauchsrechtes allein zu tragen. Diese Gegenleistung, die zumindest den Wert des Wohnungsrechtes erreiche, habe in der Berechnung der Schenkungssteuer offensichtlich keine Berücksichtigung gefunden.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 15. April 2008 wurde der steuerliche Vertreter der Fruchtgenussberechtigten um Übermittlung einer Kostenaufstellung der durchschnittlichen monatlichen Betriebs- und Erhaltungskosten ersucht, sowie um Bekanntgabe, welcher Mietbetrag für das Objekt durch eine fremde Person monatlich zu leisten wäre (ortsüblicher Mietpreis).

Mit Eingabe vom 8. Mai 2008 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass es sich bei dem Vertragsobjekt um einen nicht unterkellerten Bungalow mit einer Nutzfläche von ca. 100 m<sup>2</sup> handle. Auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft befände sich noch eine Garage im Ausmaß von ca. 20 m<sup>2</sup>.

Das bereits vor 50 Jahren errichtete Einfamilienhaus sei in hohem Maße renovierungsbedürftig. Es müsse daher in den nächsten Monaten eine Generalsanierung – auf Kosten der Nutzungsberechtigten – durchgeführt werden. Derzeit sei im Haus nur eine Elektroheizung vorhanden, die durch den Betrieb der Elektro-Nachtspeicheröfen hohe Heizungskosten verursache. Weiters seien für die Warmwasseraufbereitung zwei Elektrospeicher angebracht.

Erforderlich sei daher die Installation einer Gasetagenheizung mit einer Wärmezentrale sowie die Neuverlegung der Gasleitung. Es müsse eine Dämmung am Haus angebracht und die Fassade neu errichtet werden. Ferner müssten sämtliche Fenster ausgetauscht und auch der Wasseranschluss müsse erneuert werden.

Diese dringend notwendigen Erhaltungskosten würden von den Fruchtgenussberechtigten getragen werden und diese seien mit einem finanziellen Aufwand von zumindest € 50.000,00 verbunden. Die monatlichen Kreditraten würden unter Berücksichtigung einer 10-jährigen Laufzeit ca. € 650,00 betragen.

Die jährliche Betriebskosten würden sich wie folgt berechnen:

|                      |                |
|----------------------|----------------|
| Müll und Grundsteuer | € 586,92       |
| Strom                | ca. € 1.500,00 |
| Hausversicherung     | € 432,00       |
| Telekabel            | 231,24         |
| Wasser               | ca. € 200,00   |
| Gartenpflege         | ca € 1.200,00  |
| SUMME                | € 4.150,16     |

Es seien daher monatliche Betriebskosten in Höhe von ca. € 350,00 zu bezahlen.

Unter Berücksichtigung der zukünftigen Kreditraten entstünden daher monatliche Kosten in Höhe durchschnittlich ca. € 1.000,00 an Betriebs- und Erhaltungskosten.

Im Hinblick auf den schlechten Zustand des Hauses und die hohen Energiekosten sei das Vertragsobjekt kaum vermietbar. Vergleichbare Objekte in dieser Lage würden einen monatlichen Mietpreis in Höhe von ca. € 500,00 bis € 600,00 erzielen (ortsüblicher Mittelpreis), jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sich das Mietobjekt in einem guten Allgemeinzustand befinde und niedrige Betriebskosten anfallen würden.

Aus den dargelegten Kostenbelastungen ergebe sich, dass ein allenfalls zu erzielender Mietzins erheblich unter den monatlichen Fixkosten liegen würde.

Das Finanzamt hob den Schenkungssteuerbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2008 auf und setzte mit Bescheid gleichen Datums für dieses Rechtsgeschäft von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 108.120,20 eine Gebühr gemäß [§ 33 TP 9 GebG](#) 1957 in Höhe von € 2.162,40 fest.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die in der Berufung angeführten Betriebskosten (Kapitalwert € 5.120,20) und die Kosten für die Generalsanierung (Einmalbetrag € 50.000,00) ein Entgelt für die Einräumung des Wohnrechtes darstellen würden.

In der gegen diesen Gebührenbescheid fristgerecht eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes, wie sich aus dem Wortlaut der Vertragsurkunde ergebe, unentgeltlich erfolgt sei. Auch in der Berufung vom 7. April 2008 gegen den Schenkungssteuerbescheid vom 5. März 2008 sei ausdrücklich auf die unentgeltliche Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes hingewiesen worden.

Die Übernahme der laufenden Betriebskosten sowie die Kosten für die Erhaltung des Vertragsobjektes würden kein Entgelt darstellen.

Nur entgeltliche Einräumungen von Dienstbarkeiten seien gebührenpflichtig (VwGH 14.9.1964, 396/64).

Abgesehen davon, dass der angeführte Kapitalwert der Betriebskosten von € 58.120,20 der Höhe nach nicht nachvollziehbar sei, würden die für die Gartenpflege angegebenen Kosten

tatsächlich nicht anfallen. Zu berichtigen sei auch, dass die Kosten der Fa. Telekabel nicht zu den Betriebskosten zählen würden.

Ferner sei der im Gebührenbescheid genannte Einmalbetrag von € 50.000,00 nicht geleistet worden, weil ein Kredit bisher nicht gewährt worden sei und daher die beabsichtigte Generalsanierung nicht durchgeführt werden könne.

Die Heranziehung einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 108.120,20 als bedungenes Entgelt sei daher nicht zutreffend.

Schließlich werde bekanntgegeben, dass die Fruchtgenussberechtigten auf die Ausübung des vertraglich eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes ausdrücklich verzichten würden.

Die entsprechende Verzichtsurkunde vom 1. August 2008 wurde mit Eingabe vom 4. August 2008 vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass mit dem vorliegenden Vertrag Herr Ing. A.B. seinen Eltern ein Wohnungsgebrauchsrecht am Haus und an den Nebengebäuden inklusive Gartenbenützung eingeräumt habe. Im Punkt II sei vereinbart worden, dass die Wohnungsberechtigten die Betriebskosten und die Kosten für die Erhaltung des Vertragsobjektes tragen würden. Da sich Gebühr und Schenkungssteuer gemäß [§ 15 Abs. 3 GebG](#) ausschließen würden, sei zu prüfen, ob die Einräumung unentgeltlich oder entgeltlich erfolgt sei. Da in der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid der Wert der Gegenleistung zumindest mit dem Wert des Wohnungsrechtes angegeben worden sei, sei mangels Bereicherungsabsicht das Vorliegen einer Schenkung ausgeschlossen und aus diesem Grund der Berufung auch stattgegeben worden. Der Wert der Gegenleistung, des Entgeltes, das sei alles, was der Dienstbarkeitsberechtigte aufwenden muss, um in den Genuss der Sache zu kommen, bestehe in der Übernahme der Betriebskosten und der Sanierungskosten, die im Vorhalteverfahren anlässlich der Berufung erhoben worden seien. Jährliche Betriebskosten betrügen laut Vorhalt € 4.150,16, kapitalisiert gemäß § 16 BewG nach dem Lebensalter der Berechtigten ergebe dies € 58.120,20. Dazu würden die Kosten für die Generalsanierung lt. Vorhalt in der Höhe von € 50.000,00 kommen. Der Gesamtbetrag des Entgelts betrage daher € 108.120,00. Gemäß [§ 17 Abs. 5 GebG](#) sei das Unterbleiben der Ausführung des beurkundeten Rechtsgeschäftes oder seine Aufhebung, wobei gemäß [§ 17 GebG](#) der Urkundeninhalt maßgeblich sei, ohne jeglichen Einfluss auf die bereits entstandene Gebührenschuld. Diese sei gemäß [§ 16 GebG](#) bereits mit Unterzeichnung entstanden.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass der Wert der Gegenleistung neuerlich unrichtig angegeben worden sei, Wie bereits in der Berufung gegen den erstinstanzlichen Gebührenbescheid ausgeführt, würden die jährlichen Betriebskosten

nicht € 4.150,16 betragen und es wurden auch keine Kosten für die Generalsanierung übernommen, zumal eine Kreditgewährung nicht erfolgt sei. Die für die Gebührenbemessung maßgeblichen Umstände hätten sich noch vor der Zustellung der Berufungsvorentscheidung wesentlich geändert.

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

*Gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Gebühr von 2 v.H. von dem Werte des bedungenen Entgeltes.*

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 der Vereinbarung vom 7. Dezember 2007 wurde dem Bw. und dessen Gattin ein (persönliches) Gebrauchsrecht und kein Fruchtgenussrecht eingeräumt.

Als wesentlicher Grundsatz des Gebührenrechtes ist im § 17 Abs. 1 leg.cit. bestimmt, dass für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist. Andere Tatsachen oder Abreden, auf die in der Urkunde nicht Bezug genommen ist, sind für ihre gebührenrechtliche Beurteilung unmaßgeblich.

Weiters ist es gemäß [§ 17 Abs. 4 GebG](#) auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Es ist auch ohne Belang, ob das Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrecht erhalten und ob oder wie es ausgeführt wird (§ 17 Abs. 5 leg.cit.).

Es wurde vereinbart, dass für die Dauer des Bestehens des Wohnungsgebrauchsrechtes **nur** die Betriebskosten und die Kosten für die Erhaltung des Vertragsobjektes von den Wohnungsberechtigten allein getragen werden.

Dass darüber hinaus die Kosten für die Generalsanierung des Hauses als weitere Gegenleistung für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes übernommen werden, kann dem Vertrag nicht entnommen werden. Zudem wurde gleichzeitig mit der Anzeige des Vertrages beim Finanzamt zur Vergebührung mitgeteilt, dass die Erhaltungskosten jährlich € 1.000,00 betragen, woraus sich ergibt, dass mit den „Kosten für die Erhaltung“ nicht auch die Sanierungskosten gemeint waren.

Da in der Urkunde auf die Sanierungskosten nicht Bezug genommen wurde, sind diese nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Schließen die Parteien einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag, so liegt eine gemischte Schenkung vor (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1990, [90/14/0102](#)). 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. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 1991, [90/15/0084](#)).

Zur Auslegung des Begriffes "Wert des bedungenen Entgeltes" im Sinne des [§ 33 TP 9 GebG](#) hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass hierfür grundsätzlich dieselben Überlegungen anzustellen sind, wie für den "Wert" den ein Bestandnehmer im Sinne des [§ 33 TP 5 GebG](#) 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.

Im gegenständlichen Fall haben sich die Fruchtgenussberechtigten zur Tragung der Betriebs- und der Erhaltungskosten verpflichtet.

Die Betriebskosten wurden vom Bw. in der Berufung vom 8. Mai 2008 mit € 4.150,16 jährlich beziffert, wobei dem Bw. zuzustimmen ist, dass die Kosten der Firma Telekabel (€ 231,24) nicht zu den Betriebskosten zu zählen sind.

Die Erhaltungskosten wurden mit ca. € 1.000,00 jährlich beziffert.

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG idF BGBl I 2003/71 (ab 1. Jänner 2004) 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 der Erlebenswahrscheinlichkeit 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 BewG anzuwenden.

Der Jahreswert einer Nutzung oder Leistung, die nicht in Geld, sondern in Sachwerten besteht, ist gemäß § 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.

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 Begünstigten als Miete (ohne Betriebskosten) aufwenden müssten, um im gegenständlichen Einfamilienhaus wohnen zu können.

Bei einem Grundstück mit einem Flächenausmaß von 1225 m<sup>2</sup> und einem darauf befindlichen Bungalow übersteigt der bei einer Vermietung zu erzielende Mieterlös ohne Betriebskosten, die im Übrigen auch vom Mieter zu tragen sind, jedenfalls den vom Bw. angeführten Betrag für den Erhaltungsaufwand (jährlich € 1.000,00).

Als ortsüblicher Mittelpreis wurde vom Bw. ein Mietpreis von ca. € 500,00 bis € 600,00 bekanntgegeben, wobei der Bw. auf den renovierungsbedürftigen Zustand des Hauses verwies.

Eine genaue Ermittlung des Wohnungswertes ist jedoch im gegenständlichen Fall nicht erforderlich, da im gegenständlichen Fall zwar die Betriebs-, und Instandhaltungskosten zu tragen sind, aber eine Gegenleistung für das Wohnrecht als solches selbst nicht zu erbringen ist, weshalb es sich bei dem vorliegenden Rechtsgeschäft auch unter Berücksichtigung des Erhaltungsaufwandes um eine gemischte Schenkung handelt. Im Hinblick auf [§ 15 Abs. 3 GebG](#) ist daher nicht von einer gebührenpflichtigen Dienstbarkeit auszugehen.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.4.2005, GZ.RV/3244-W/02, und den dazu erstellten Rechtssatz („*Bei der Einräumung einer lebenslänglichen Dienstbarkeit des Wohnrechtes – gemeinsam mit der Ehegattin oder auch alleine – nur gegen anteilmäßige Tragung der Betriebs- und*

*Erhaltungskosten ist nicht von einer entgeltlichen Einräumung einer Dienstbarkeit auszugehen, da in diesem Fall eine Gegenleistung für den Wohnungswert selbst nicht zu erbringen ist.“)* sowie auf die Entscheidung vom 30.1.2006, GZ.RV/2080-W/03, verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2012