

GZ. RV/0323-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Josef Thaler & Mag. Wilfried Huber, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid 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

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 2001 kaufte das Ehepaar F. und K. F. von der Verkäuferin W. E. 50/3576-Miteigentumsanteile an der Liegenschaft Gst 341/6 in EZ 475 GB St.. Mit dem Eigentum dieser Miteigentumsanteile ist untrennbar Wohnungseigentum an W Haus E TOP 3 verbunden.

F. F. (= Bw) ist außerdem Eigentümer der Liegenschaften vorgetragen in EZ 61 GB St. Diese EZ ist belastet mit dem Wohnungsrecht gemäß Punkt 2 des Pflichtteilsübereinkommens vom 21.2.1997 für J. F.

Obiger Kaufvertrag enthält auszugweise folgende Bestimmungen:

IX.

Die Käufer F. F., geb. 1947-09-11, und K. F., geb. L., geb. 1956-01-15, räumen hiermit Herrn J. F., Metallarbeiter, geb. 1952-03-04, das Wohnungsgebrauchsrecht im Vertragsobjekt ein, wobei das Wohnrecht analog dem Wohnrecht im Haus A. eingeräumt wird.

J. F. seinerzeit verzichtet auf das auf der Liegenschaft EZ 61 GB St. zu seinen Gunsten einverleibte Wohnungsrecht gemäß Pkt. 2 des Pflichtteilsübereinkommens vom 1997-02-21, er willigt ausdrücklich ein, dass dieses Wohnungsrecht ob dieser Liegenschaft im Grundbuch gelöscht wird.

Festgehalten wird jedoch, dass für den Fall, dass J.F. dieses hier eingeräumte Wohnrecht aufgeben sollte, gemäß Pflichtteilsübereinkommen vom 1997-02-21 von seinem Bruder F. F. S 250.000,- (€ 18.168,21) als Entfertigungsbetrag spesen- und abzugsfrei zu erhalten hat.

X.

J.F. verpflichtet sich, die von ihm bewohnten Räumlichkeiten im Haus A, wo er derzeit das Wohnrecht ausübt, bis zum 2002-02-28 von sämtlichen Fahrnissen zu räumen.

J.F. selbst verpflichtet sich, bis spätestens 2001-12-31 in die mit diesem Vertrag erworbene Wohnung zu übersiedeln, in der ihm ab sofort auch das Wohnrecht eingeräumt wird".

Mit dem streitgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt ausgehend vom Wert des bedungenen Engeltes von 250.000 S die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von 5.000 S (= 363,36 €) fest. Begründend wurde angeführt, der Wert des aufgegebenen Wohnrechtes (250.000 S) sei das Entgelt für das neue Wohnrecht.

Gegen diesen Rechtsgebührenbescheid richtet sich die vorliegende Berufung im Wesentlichen mit dem Argument, entgegen der Bescheidbegründung sei von J. F. kein Wohnrecht aufgegeben worden, sondern das Wohnrecht sei lediglich von Haus A in das Kaufobjekt "verlegt" worden.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich auf folgende Begründung:

"Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Im Berufungsfall wurde im Kaufvertrag vom 12.12.2001 das Wohnrecht des Berufungswerbers aus der EZL. 61 KG St. auf die EZL 475 KG St. übertragen. Bedingung für die Einräumung des Wohnrechtes in der EZL 475 war die Löschung des Wohnrechtes in der EZL 61. Durch die Beurkundung dieser Regelung ist die Gebührenschuld gem. § 33 TP 9 entstanden, wobei die Einräumung des Wohnrechtes in der EZL 475 nicht unentgeltlich erfolgte, sondern dafür auf das Wohnrecht in der bisherigen Wohnung verzichtet werden musste (siehe Pkt X des Vertrages, wo sogar eine Räumungsverpflichtung vereinbart wurde).

In der Regelung im Pkt. IX des Vertrages vom 12.12.2001 betreffend den Pflichtteilsanspruch des Berufungswerbers wurde die Aufgabe des Wohnrechtes mit 250.000 S bewertet. Somit kann dieser Betrag als Entgelt für das neu eingeräumte Recht in der EZL 475 angenommen werden.

Die Gebührenschuld im Berufungsfall wurde somit nicht durch die Aufgabe des alten Wohnrechtes in EZL 61 ausgelöst, sondern durch die Neubeurkundung des Wohnrechtes überhaupt. Die Berufung war daher abzuweisen".

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung führte er aus, das Wohnrecht des J. F. sei weder aufgehoben, noch neu begründet worden, sondern lediglich von einer Liegenschaft auf die andere übertragen worden. Zu diesem Zweck hätte das Wohnrecht des J. F. auf der Liegenschaft EZ 61 gelöscht und auf der Liegenschaft EZ 475 GB St. neu einverleibt werden müssen. Eine Änderung habe sich nicht ergeben, der Berechtigte J. F. übe sein Wohnrecht nunmehr nur an anderen Räumlichkeiten aus. Die Verlegung des Wohnrechtes stelle auch keinen entgeltlichen Rechtserwerb dar, vielmehr sei die Übertragung des Wohnrechtes weder für den Berechtigten, noch für den Eigentümer der belasteten Liegenschaften mit Zahlungen an die jeweils andere Vertragspartei verbunden gewesen.

Gegen die vom Finanzamt angesetzte Bemessungsgrundlage wurde vorgebracht, eine solche Entfertigungszahlung von 250.000 S wäre nach den Bestimmungen des Pflichtteilsübereinkommens von F. F. seinem Bruder J. F. nur dann zu bezahlen, wenn J. F. das Wohnrecht auf der Liegenschaft EZ 61 GB St endgültig und ersatzlos aufgeben sollte. Da ein derartiger Verzicht für J. F. zu keinem Zeitpunkt in Frage gekommen sei, seien die Parteien dahingehend übereingekommen, dass das Wohnrecht, an dessen Bewertung sich nichts geändert habe, auf eine andere Liegenschaft übertragen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz (GebG) 1957, BGBI. Nr. 267/1957 idgF, unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, von dem Werte des bedungenen Entgeltes einer Gebühr von 2 v. H.

Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG ist es, dass die 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 also Entgeltlichkeit vor (siehe VwGH 18.2.1983, 81/17/0030 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG).

Im vorliegenden Berufungsfall bestreitet der Bw. die Verwirklichung dieses Tatbestandes mit dem Vorbringen, das Wohnrecht des J. F. sei weder aufgehoben, noch neu begründet, sondern lediglich von einer Liegenschaft auf die andere übertragen worden. Die Verlegung des Wohnrechtes stelle auch keinen entgeltlichen Rechtserwerb dar, sei doch die Übertragung des Wohnrechtes weder für den Berechtigten noch für den Eigentümer der belasteten Liegenschaft mit Zahlungen an die jeweils andere Vertragspartei verbunden gewesen.

Was den Einwand der bloßen Verlegung des Wohnrechtes angeht, ist diesem Vorbringen Folgendes entgegenzuhalten. Dienstbarkeiten (Servituten) sind beschränkte dingliche Nutzungsrechte an fremden Sachen. Da Dienstbarkeiten dingliche Rechte sind, bedarf es zu ihrer Begründung eines Titels und einer Erwerbungsart (Modus). Die persönlichen Dienstbarkeiten, zu denen das Wohnungsgebrauchsrecht (Wohnrecht) zählt, haben eine bestimmte Person als solche zum Subjekt. Im vorliegenden Berufungsfall räumten in Punkt IX des Kaufvertrages, der neben den Vertragsparteien des Kaufes auch von J. F. mitunterfertigt wurde, die Käufer F. F. und K. F. "hiermit" dem J. F. das Wohnungsgebrauchsrecht im Vertragsobjekt ein und gleichzeitig verzichtete J. F. seinerseits auf das auf der Liegenschaft EZ 61 GB St zu seinen Gunsten einverleibte Wohnungsrecht. Unter Punkt XIII erteilten die Vertragsteile ihre ausdrückliche Einwilligung, dass im Grundbuch St. im Lastenblatt bezüglich der EZ 475 die Einverleibung des Wohnungsgebrauchsrechtes gemäß Punkt IX dieses Vertrages für J. F. und bezüglich EZ 61 die Einverleibung der Löschung des Wohnungsrechtes für J. F. bewilligt und vollzogen wird. Der Titel und der Modus für den Erwerb der streitigen Personalservitut (Wohnungsgebrauchsrecht) durch J. F. bezogen auf die Wohnung TOP 3, EZ 475 GB St wurde daher durch diese Vertragsbestimmung begründet. Die Bestimmung des

Punktes IX des Kaufvertrages stellt inhaltlich einen Servitutsbestellungsvertrag dar und bildete den Titel zur Erwerbung des Wohnungsgebrauchsrechtes durch J. F an dieser Wohnung. Damit liegt der Tatumstand, dass J. F. der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit durch Punkt IX des Kaufvertrages **eingeräumt** wurde, zweifelsfrei vor. Dem Vorbringen, das Wohnrecht sei nicht neu begründet, sondern lediglich von einer Liegenschaft auf die andere übertragen worden, ist entgegenzuhalten, dass nach dem Zivilrecht (§ 485 ABGB) eine solche Übertragung und damit der Austausch des belasteten Objektes nicht möglich ist. Es ist den beteiligten Personen selbstverständlich unbenommen, die (alte) Servitut aufzuheben und an ihrer Stelle eine neue zu begründen (siehe Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 381). Gerade dies lag aber im Gegenstandsfall vor, begründete doch der erste Absatz des Punktes IX des Kaufvertrages zum einen als Servitutsbestellungsvertrag den Titel für die am Kaufobjekt neu eingeräumte Servitut und zum anderen verzichtete der J. F. im Absatz 2 auf sein auf der Liegenschaft EZ 61 GB St. einverleibtes ("altes") Wohnrecht.

War aber an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass durch Punkt IX des Kaufvertrages das in Frage stehende Wohnungsgebrauchsrecht dem J. F. *eingeräumt* wurde, dann bleibt noch zu beurteilen, ob die weitere Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG, nämlich dass die Dienstbarkeit *entgeltlich* eingeräumt wird, im Streitfall vorliegt. Der Berufungswerber verneint dies mit dem Hinweis darauf, die Übertragung des Wohnrechtes sei mit keinen Zahlungen an die andere Vertragspartei verbunden gewesen.

Das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit im Sinne dieser Gebührenvorschrift liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 18.2.1983, 81/17/0030) auch dann vor, wenn nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden soll, liegt doch damit eine "subjektive Äquivalenz", also Entgeltlichkeit vor. Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgelts. Zur Auslegung des Begriffes des Wertes des Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gelten (vgl. VwGH 3.10.1961, 174/61), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, § 33 TP 9 GebG, Ergänzung D, 5D). Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit dem Begriff "nach dem Wert" bedeutet, dass darunter alle Leistungen zu verstehen sind, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum

Gebrauch zu erbringen hat. Zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, zählen somit alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH 7.10.1993, 93/16/0140, siehe nochmals Fellner, § 33 TP 5 GebG, Ergänzung S, 20/5S und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Ausgehend von diesem Entgeltbegriff lässt sich aus der Vertragsbestimmung IX des Kaufvertrages und der Vorhaltbeantwortung vom 11. August 2003 an Sachverhalt unbedenklich die Schlussfolgerung ziehen, dass die Einräumung des Wohnrechtes an der gekauften Wohnung kausal verknüpft war mit dem gleichzeitigen Verzicht auf das Wohnrecht im Haus A. Die mit dieser Vorgangsweise verfolgte subjektive Zielsetzung war, dass J. F. gleichsam "im Austausch" für das eingeräumte neue Wohnrecht auf sein bisheriges Wohnrecht im Bauernhaus, das durch die gemeinsame Benützung der Küche, des Bades und der Toilette zu ständigen Streitigkeiten mit seinem Bruder und dessen Ehegattin geführt hat, verzichtet. Hatte J. F. letztlich als wirtschaftliches Äquivalent für die Einräumung des streitgegenständlichen Wohnrechtes vereinbarungsgemäß auf sein bisheriges Wohnrecht im Haus A verzichtet, dann stellt der Wert des von ihm "eingesetzten" Wohnrechtes die von ihm zu erbringende wirtschaftliche Leistung dar, um das neue Wohnrecht zu erhalten. Das Finanzamt ist daher zu Recht von einer entgeltlichen Dienstbarkeitseinräumung und damit von der Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 33 TP 9 GebG ausgegangen. Das Finanzamt hat den Wert des aufgegebenen Wohnrechtes unter Übernahme des im Pflichtteilsübereinkommen vom 21. Februar 1997 für den Fall der Aufgabe des Wohnrechtes festgelegten vom Bw. zu zahlenden Entfertigungsbetrages von 250.000 S in dieser Höhe festgesetzt. Die diesbezügliche Bestimmung des Pflichtteilsübereinkommens lautete folgendermaßen:

"Sollte der erbl. Sohn dieses Wohnrecht später einmal auf Dauer aufgeben wollen, so hat ihm der Erbe F. F. Zug um Zug gegen eine grundbuchsfähige Unterfertigung der Wohnungsrechtslöschungserklärung einen Entfertigungsbetrag von S 250.000,-- (zweihundertfünfzigtausend Schilling) spesen- und abzugsfrei, wertgesichert nach dem VPL 1986. Basis April 1994, auszuzahlen."

Zwischen den Vertragsparteien des Pflichtteilsübereinkommens bestand Einvernehmen darüber, dass bei Aufgabe des dem J. F. im Haus A eingeräumten Wohnrechtes ihm vom Bruder F. F. ein Entfertigungsbetrag von 250.000 S wertgesichert zu bezahlen war. Allerdings war diese Entfertigungszahlung nur für den Fall festgelegt worden, "sollte" J. F. das im

Pflichtteilsübereinkommen eingeräumte Wohnrecht "später einmal auf Dauer aufgeben wollen". Dieser Umstand lag im Streitfall zweifelsfrei deshalb nicht vor, denn laut Berufungsvorbringen hat J. F. sein Wohnrecht nicht (endgültig und ersatzlos) aufgeben wollen, sondern lediglich darin zugestimmt, dass das Wohnrecht auf eine andere Liegenschaft "übertragen" werde. Der letzte Absatz des Punktes IX des Kaufvertrages diente somit lediglich dazu festzulegen, dass die im Pflichtteilsübereinkommen getroffene Regelung betreffend einer Entfertigungszahlung nunmehr in gleicher Weise auch für das im Kaufvertrag eingeräumte neue Wohnrecht gelten sollte. Wie im Vorlageantrag ausgeführt hat sich an der Bewertung des Wohnrechtes durch die neue Servitutseinräumung nichts geändert. Hat laut Vertragslage der J. F. im kausalen Zusammenhang mit der Einräumung des neuen Wohnrechtes auf sein bisheriges altes Wohnrecht verzichtet, dann stellt der Wert des aufgegebenen Wohnrechtes jene Leistung dar, zu deren Erbringung sich J. F. verpflichtet hat um das neue Wohnrecht eingeräumt zu erhalten. Bei der vorzunehmenden Wertermittlung war zu berücksichtigen, dass das alte Wohnrecht in der ausschließlichen und alleinigen Benützung des Schlafzimmers im ersten Stock sowie der Bastelkammer im Tennenbereich und in der Mitbenützung von Küche und Bad im Parterre und des WC's im ersten Stock, verbunden mit dem Recht der freien Bewegung auf der gesamten Liegenschaft bestand. In der Vorhaltbeantwortung wurde ausgeführt, dass eine Darstellung der Größe und Ausstattung der von J. F. bewohnten Räumlichkeiten im Haus A. schwer möglich und ein objektiver Wert des alten Wohnrechtes nicht zu ermitteln sei. Gleichzeitig wurde die Wohnnutzfläche der Wohnung, an der das neue Wohnrecht eingeräumt worden war, mit 41,70 m² und zusätzlichem Balkon 5,45 m² angegeben. Unter Beachtung der vom alten Wohnrecht umfassten ausschließlichen und (Mit) Benutzungsrechte erscheint der Abgabenbehörde zweiter Instanz der vom Finanzamt für den Wert des aufgegebenen Wohnrechtes vorgenommene Wertansatz von 250.000 S für sachlich durchaus gerechtfertigt, entspricht doch dieser Betrag dem im Pflichtteilsübereinkommen für den Fall der dauernden Aufgabe des eingeräumten Wohnrechtes festgelegten Entfertigungsbetrages. Die Angemessenheit dieses Ansatzes zeigt sich bei einer Kapitalwertermittlung nach § 16 BewG unter der Annahme eines Monatswertes von 1.500 S, ergibt sich doch dabei unter Beachtung des Lebensalters des J. F. ein Kapitalwert des lebenslangen Wohnrechtes von 252.000 S (=1.500 S x 12 x Vervielfacher 14). Wurden zwar in der Vorhaltbeantwortung keine konkreten Angaben über die Größe der vom alten Wohnrecht umfassten Räumlichkeiten gemacht, so kann doch ausgehend von der Wohnnutzfläche der Wohnung, an der das neue Wohnrecht eingeräumt wurde, auf in etwa gleiche Größe geschlossen werden, bildete doch die neue Wohnung den Ersatz für die vom

alten Wohnrecht umfassten Räumlichkeiten im Bauernhaus und hat sich laut Vorlageantrag durch die Übertragung des Wohnrechtes auf eine andere Liegenschaft an der Bewertung des Wohnrechtes nichts geändert. Wenn auch für Küche, Bad und WC lediglich Mitbenützungsrechte bestanden, erscheint unter Hinweis auf die ausschließlichen Benützungsrechte an einem Schlafzimmer und an einem Werkraum und der eingewendeten Gleichwertigkeit der Wohnrechte ein geschätzter Wert des alten Wohnrechtes von monatlich 1.500 S für sachlich durchaus angemessen. Die Gegenüberstellung mit der Berechnung des Kapitalwertes gemäß § 16 BewG bestätigt damit im Ergebnis, dass der vom Finanzamt aus der vereinbarten Entfertigungszahlung abgeleitete Wert des aufgegebenen Wohnrechtes von 250.000 S keinesfalls zu hoch angesetzt wurde. Wenn auch im Streitfall die vereinbarte Entfertigungszahlung mangels endgültiger und ersatzloser Aufhebung des Wohnungsrechtes nicht zum Tragen kam, bildet doch die für die Ausmessung der Entfertigungszahlung vorgenommene Bewertung des Wohnrechtes einen tauglichen Ansatzpunkt für die Wertbestimmung des aufgegebenen (alten) Wohnrechtes.

Das Finanzamt sah daher zu Recht durch Punkt IX des Kaufvertrages den Tatbestand der entgeltlichen Dienstbarkeitseinräumung verwirklicht und hat im gegenständlichen Bescheid gemäß § 33 TP 9 GebG ausgehend vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von 250.000 S die Rechtsgebühr mit 363,36 € (entspricht 5.000 S) festgesetzt. Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 22. August 2003