



GZ. RV/0014-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hans-Peter Ullmann, 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 18 v. H. von € 18.973, sohin im Betrag von € 3.415,14, 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 dem am 25. September 2002 abgeschlossenen Vertrag hat Frau MP als Eigentümerin der 83/13.760el Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ 186 GB P., diese verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 14, gem. Pkten. III. und IV. ihrem

Lebensgefährten KK (= Bw) auf der Wohnung das unentgeltliche, lebenslange und grundbürgerlich sicherzustellende Wohnrecht eingeräumt. Der Bw habe im Verlauf der bereits länger bestehenden Lebens- und Wohngemeinschaft wesentliche Beiträge für die Erhaltung der Wohnung geleistet (siehe Pkt. II.). Der Dienstbarkeitsnehmer verzichtet für den Fall der Auflösung der Lebensgemeinschaft auf das Wohnrecht (Pkt. IV.). In Pkt. V. wurde nochmals ausdrücklich die Unentgeltlichkeit der Rechtseinräumung festgehalten. Sämtliche mit dem Vertrag verbundenen Kosten und Abgaben werden vom Bw getragen. Laut Aufsandung kann auch über nur einseitiges Ersuchen die Einverleibung der Dienstbarkeit der Wohnung für den Bw erfolgen.

Der zuletzt festgestellte dreifache Einheitswert der Gesamtliegenschaft wurde mit erhöht € 6.327.551,01, sohin anteilig mit € 38.167,64 erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 11. Oktober 2002, Str. Nr. X, hinsichtlich des eingeräumten Wohnrechtes ausgehend vom dreifachen anteiligen Einheitswert der Liegenschaft abzüglich des Freibetrages von € 110, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 38.057 gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. V) die Schenkungssteuer im Betrag von € 7.611,40 vorgeschrieben. Begründend wurde nochmals darauf hingewiesen, dass der Bemessung der Einheitswert zugrunde zu legen war.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt und im Wesentlichen eingewendet, die Lebensgefährten bewohnten seit vielen Jahren gemeinsam die im Eigentum der "Klägerin" (gemeint: Frau MP) stehende Wohnung. Bei der Lebensgemeinschaft handle es sich auch um eine Wirtschaftsgemeinschaft, bei der die Partner den gesamten Lebensaufwand zusammen bestreiten würden. Für die Inanspruchnahme des Wohnrechtes trage der Bw entsprechend zu den Wohnungskosten bei, weshalb keine Unentgeltlichkeit vorliege. Durch die Einräumung der Dienstbarkeit werde weder MP in ihrem Vermögen geschmälert noch der Bw bereichert. Vielmehr sei bloß der Ist-Zustand schriftlich festgehalten und durch grundbürgerliche Besicherung öffentlich gemacht worden. Die Absicherung des Nutzungsrechtes an der Wohnung sei erforderlich, da Lebensgefährten nicht gemeinsam Wohnungseigentum erwerben könnten. Die Vermögensvermehrung sei auch keine endgültige, da das Wohnrecht bei Auflösung der Lebensgemeinschaft endige, weshalb eine Bereicherung nicht vorliege. Es mangle den Vertragsparteien auch am Bereicherungswillen, da ihnen aufgrund der lange bestehenden Lebensgemeinschaft und des Zusammenwohnens eine Vermögenszuwendung bzw. – vermehrung nicht bewußt und von ihnen nicht gewollt gewesen sei. Selbst wenn man von einer Schenkung ausgehen wollte, sei der herangezogene Wertansatz (anteiliger Einheitswert) unrichtig, da anstelle eines Fruchtgenussrechtes dem Bw ein Wohnrecht - also

ein lediglich persönliches Nutzungsrecht an der Wohnung, dies jedoch zusammen mit der Lebensgefährtin - zukomme. Ausgehend von einem monatlichen Wert von € 75 wäre daher die Bemessungsgrundlage höchstens mit € 13.500 zu ermitteln, wobei dem Grunde nach keine Schenkung vorliege.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2002 hat das Finanzamt die hälftige "Mitbewohnerschaft" des Bw anerkannt und unter Heranziehung des hälftigen Einheitswertes die Schenkungssteuer im Betrag von € 3.415,14 festgesetzt.

Mit Antrag vom 2. Jänner 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weiteres Vorbringen begehrt.

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), sohin auch eine Dienstbarkeit wie etwa im Gegenstandsfall die Zuwendung eines Wohnrechtes, da auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237 und dort zitierte Lehrmeinungen).

Gemäß § 3 Abs. 4 ErbStG wird die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird. Der Gesetzgeber hat damit klargestellt, dass das **Motiv** einer Schenkung für die Steuerpflicht unerheblich ist und insbesondere die Freigebigkeit einer Zuwendung im Sinne des Schenkungssteuerrechtes nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass die Zuwendung als Belohnung für jedwede Leistungen des Empfängers hingegeben wird. Allein maßgebend und Gegenstand der steuerlichen Beurteilung ist der Inhalt des abgeschlossenen Rechtsgeschäftes.

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 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 (siehe zu vor: *Koziol-Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts¹⁰, Band II, S. 164 – 169 mit Judikaturverweisen).

Nach dem Inhalt des Vertrages vom 25. September 2002 wurde dem Bw die Dienstbarkeit des "Wohnrechtes" im Sinne eines höchstpersönlichen, lebenslangen Nutzungsrechtes (Gebrauchsrechtes) an der im Eigentum der Lebensgefährtin stehenden Wohnung unentgeltlich eingeräumt. Dem Berufungsvorbringen, es liege anhand der von den Lebensgefährten im Rahmen der Wirtschaftsgemeinschaft gemeinsam getragenen Kosten des Lebensaufwandes, ua. auch der Kosten der Wohnungserhaltung, keine Unentgeltlichkeit vor, ist entgegen zu halten, dass im Vertrag unter Punkt III. sowie nochmals unter Punkt V. ausdrücklich die Unentgeltlichkeit dieses Vorganges festgeschrieben wurde. Der Beitrag des Bw zu den gemeinsamen Lebenshaltungs- und Wohnungskosten könnte daher allenfalls als Motiv für die Zuwendung des Wohnrechtes verstanden werden, das steuerlich nach Obgesagtem allerdings nicht zu beachten und darüberhinaus wohl vielmehr – wie auch in der Berufung zutreffend ausgeführt - als Ausfluss einer als Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft anzusehenden Lebensgemeinschaft zu verstehen ist (vgl. *Stabentheiner*, Die nichteheliche Lebensgemeinschaft – ein Überblick, NZ 1995, 49 mit höchstgerichtlicher Judikatur).

Wenn daher dem Bw nach dem Vertragsinhalt ohne jegliche Auflage das Wohnrecht gänzlich unentgeltlich und auf Lebenszeit gewährt wird, dann ist der Bw entgegen seinem Dafürhalten sehr wohl in seinem Vermögen bereichert, während das Vermögen der Lebensgefährtin MP als Wohnungseigentümerin durch die Belastung der Liegenschaft mit einer, zudem grundbürgerlich sicherzustellenden, Dienstbarkeit entsprechend geschmälert wird. Daraus folgt aber bereits, dass die vorliegende Einräumung der Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes an den Bw der Schenkungssteuer unterliegt.

Zu dem in diesem Zusammenhang gleichgelagerten Berufungseinwand, die Lebensgefährten hätten schon lange zusammen gewohnt, sodass es sich beim Vertrag lediglich um die schriftliche Festlegung eines Ist-Zustandes bzw. dessen Besicherung, jedenfalls aber nicht um eine Änderung der Rechtsposition und somit um keine Bereicherung handle, hat der VwGH im Erkenntnis vom 20.12.2001, 2001/16/0436, erwidert, dass das bisherige Bewohnen durch den Lebensgefährtten Ausfluss der Lebensgemeinschaft gewesen sei, und weiter:

"Demgegenüber wurde dem Beschwerdeführer in der Vertragsurkunde vom ... ausdrücklich die persönliche Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauches bestellt, wobei vereinbart wurde, dass die Dienstbarkeit im Grundbuch zu "verdinglichen" sei. Dabei wurde dem Beschwerdeführer zweifellos gegenüber der vormaligen Nutzungsberechtigung auf Grund der Lebensgemeinschaft eine andere Rechtsposition eingeräumt."

Die Änderung der Rechtsposition ist laut VwGH darin zu erblicken, dass der Berechtigte, anstelle eines vormals bloß mündlich eingeräumten Nutzungsrechtes ohne dingliche Wirkung, nunmehr vertraglich einen Titel zur Erlangung der Dienstbarkeit mit Wirkung gegenüber Dritten innehält. Im Übrigen genüge dabei der durch den Vertrag geschaffene Titel im Hinblick auf die Beurteilung der eingetretenen Bereicherung, wohingegen dem Umstand, ob die Dienstbarkeit im Grundbuch tatsächlich sichergestellt wird, keinerlei Bedeutung zukommt (vgl. zu vor auch VwGH 20.12.2001, 2001/16/0592 betr. die Einräumung eines Wohnrechtes zwischen Ehegatten).

In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, dh. diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Dieser Wille braucht allerdings kein unbedingt zu sein; es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/16/0249; 28.9.2000, 2000/16/0327 uva.). Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 16.12.1999, 98/16/0403). Entgegen dem Vorbringen des Bw, die Vertragsparteien wären sich der unentgeltlichen Bereicherung nicht bewusst gewesen und hätten aufgrund des langjährigen Zusammenlebens nur den Ist-Zustand entsprechend schriftlich festhalten bzw. jedenfalls keine Vermögensvermehrung beim Bw eintreten lassen wollen, kann aber im Hinblick auf die Einräumung eines lebenslangen und grundbürgerlich zu besichernden Wohnrechtes wohl nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden, dass bei MP zumindest ein bedingter Bereicherungswille in der Weise vorgelegen war, dass sie eine sich aus dem Rechtsgeschäft allenfalls für den Bw ergebende Bereicherung in Kauf genommen hat. Aus dem Vertragsinhalt wie auch dem Berufungsvorbringen ist eindeutig erkenntlich, dass es der MP bzw. beiden Vertragsparteien gerade willentlich und unbedingt daran gelegen war, dem Bw eine gegenüber dem vormaligen Zustand "erhöhte", nämlich grundbürgerlich und damit nach außen hin besicherte Rechtsposition zu verschaffen, sodass von einem nicht vorhandenen Bewußtsein hinsichtlich der diesbezüglich sich ändernden Stellung/Rechtsposition des Bw nicht gesprochen werden kann.

Nach dem Obgesagten liegen daher sämtliche objektiv und subjektiv erforderlichen Voraussetzungen für die Verwirklichung eines schenkungssteuerpflichtigen Tatbestandes nach § 3 ErbStG vor.

Was die strittige Höhe der Bemessungsgrundlage anlangt, ist zunächst hervorzuheben, dass das Finanzamt – entgegen dem Berufungsvorbringen – nicht von einem vereinbarten Fruchtgenussrecht ausgegangen ist. Abgesehen davon wird aber steuerlich, konkret bewertungsrechtlich, ohnehin kein Unterschied im Rahmen der Bewertung eines Wohnrechtes oder aber Fruchtgenussrechtes gemacht. Dazu ist Folgendes näher darzulegen:
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 (für Erwerbsvorgänge, die bis zum 31.12.2003 verwirklicht wurden) nach den Kapitalisierungsfaktoren entsprechend dem Lebensalter des Berechtigten, das ist im Berufungsfalle im Hinblick auf das Alter des Bw von 39 Jahren der 15fache 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 VwGH hat im Erkenntnis vom 2.3.1972, 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“ wäre diesbezüglich auf den, für eine mietrechtliche Normwohnung bestimmten, sogenannten „Richtwert“ (siehe § 2 Abs. 1 Richtwertgesetz iVm § 16 Abs. 2 Mietrechtsgesetz) als (unterst möglicher) Vergleichswert zu verweisen, der ua. für das Bundesland Tirol im Zeitraum 1.4.2002 bis 31.3.2003 € 5,17 pro m² betragen hat. Mangels Kenntnis der exakten Wohnnutzfläche würde sich unter der Annahme beispielsweise einer Wohnnutzfläche von 60 m² hieraus ein monatlicher Mietwert von rund € 310 bzw. das kapitalisierte - und unter Berücksichtigung der Mitbewohnerschaft neben Frau MP - hälfte Nutzungsrecht des Bw

(x12 x 15) mit € 27.918 ergeben. Gleichzeitig darf nicht übersehen werden, dass – worauf vom Finanzamt ohnehin Bedacht genommen wurde – aufgrund des dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht immanenten Bereicherungsprinzips nach der ständigen VwGH-Judikatur (siehe VwGH 27.5.1999, 96/16/0038; 17.5.2001, 98/16/0311; 19.9.2001, 2001/16/0100) ein Nutzungsrecht nicht höher als mit dem steuerlichen Wert (= Einheitswert) des Wirtschaftsgutes selbst, an dem das Nutzungsrecht eingeräumt wird, bewertet werden darf. Soferne also 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 dem Bw kein ausschließliches Nutzungsrecht, sondern dieses unter Mitbenutzung der Eigentümerin zukommt, ist eben dahin Rechnung zu tragen, dass die Steuerbemessung bloß vom hälftigen anteiligen und dreifachen Einheitswert der Wohnung, das sind € 19.083,82, vorzunehmen ist. Aufgrund der Bewertung maximal vom Einheitswert muss auch das Argument betreffend die Beendigung der Rechtseinräumung für den Fall der Auflösung der Lebensgemeinschaft gemäß Vertragspunkt IV., sodass es sich um keine "endgültige" Bereicherung handle, ins Leere gehen; dies umso mehr, als es sich dabei um eine auflösende Bedingung im Sinne des § 5 BewG handelt. Demnach werden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben werden, wie unbedingt erworbene behandelt. Die Vorschriften über die Berechnung des Kapitalwertes der Nutzungen (ua. § 16, § 17) bleiben diesfalls unberührt.

Ausgehend vom hälftigen dreifachen Einheitswert bemisst sich sohin die Schenkungssteuer unter Berücksichtigung des Freibetrages € 110 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. V) mit 18 % von (abgerundet) € 18.973, das sind € 3.415,14.

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

Innsbruck, 30. November 2004