



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Notar, vom 14. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Dezember 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Berufung wird die Schenkungssteuer mit € 1.193,60 festgesetzt.
(gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3,5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 34.103,00).

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist mit seiner Gattin (im Folgenden kurz G) je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ XXX KG M.. Mit Schenkungsvertrag vom 16. Oktober 2007 räumte G ihrem Ehegatten (Bw.) ob ihrer Liegenschaftshälfte das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht ein.

Der Wert des Rechtes wurde von den Parteien mit € 100,00 bewertet.

Für diesen Rechtsvorgang setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 13. Dezember 2007 Grunderwerbsteuer in Höhe von € 388,50 und Schenkungssteuer in Höhe von € 923,90 fest.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung (en) führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass diesem mit dem Vertrag vom 16. Oktober 2007 das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt worden sei.

Dieses Recht sei von den Vertragsparteien einvernehmlich mit € 100,00 bewertet worden, der Barwert dieses Wohnungsrechtes ergebe gemäß § 16 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (richtig wohl Bewertungsgesetzes) einen Betrag von € 18.877,09.

Von diesem Betrag seien die Freibeträge gemäß § 14 Abs. 1 und 3 ErbStG im Betrag von insgesamt € 9.500,00 abzuziehen, sodass sich ein der Schenkungssteuer zu unterziehender Betrag von € 9.377,09 ergebe.

Gemäß § 8 ErbStG betrage die von diesem Betrag zu entrichtende Steuer in der Steuerklasse I € 234,34.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 24. Jänner 2008 hob das Finanzamt den Schenkungssteuerbescheid auf und setze die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 76.367,25 mit € 1.527,34 fest.

Zur Begründung wurde jeweils ausgeführt, dass das Fruchtgenussrecht im Schätzungswege mit demjenigen Wert angesetzt worden sei, der für eine Mietwohnung der Ausstattungskategorie A, jedoch ohne Lagezuschläge, aber inklusive Mehrwertsteuer nach dem Richtwert gemäß [Richtwertgesetz](#) (BGBl 800/1993, Artikel IX), in der geltenden Fassung der Kundmachung des Bundesministeriums für Justiz, nach dem Bundesland der Lage zu entrichten wäre.

Der in der Berufung beantragte Wertansatz für das Wohnrecht entspreche nicht den marktüblichen Konditionen, da bei Einfamilienhäusern durch das [Mietrechtsgesetz](#) eine freie Zinsbildung gestattet sei und die adaptierten Richtwerte deshalb hier nur als Orientierungshilfe nach unten dienen würden.

Schätzung: Baufläche 155 m² mal Richtwert nach dem Richtwertgesetz für NÖ für 2007 (BGBl. II 61/2007) € 5,22 (inklusive MwSt), davon ½ = € 404,55.

Dieser Betrag ergebe als vorschüssige Rente für 12 Monate, bei einem Zinssatz von 5,5%, kapitalisiert auf die Lebensdauer des Bw., multipliziert mit dem Barwertfaktor 15,730905 (laut Rechner auf der Home-Page des BMF) einen Barwert von € 76.367,25.

Für die Vorschreibung der Schenkungssteuer sei wegen Überwiegens der Entgeltlichkeit keine Grundlage gegeben.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass die Liegenschaft nicht geschenkt worden sei, sondern nur das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht.

Der Grunderwerbsteuerbescheid sei daher mangels Vorliegens eines Erwerbsvorganges aufzuheben.

Hinsichtlich des Schenkungssteuerbescheides werde angeführt, dass in der Berufungsvorentscheidung das Fruchtgenussrecht mit € 76.367,25 bewertet worden sei. Dieser Betrag übersteige den dreifachen Einheitswert der Liegenschaftshälfte.

Da es begrifflich nicht sein könne, dass lediglich das Fruchtgenussrecht einen höheren Wert darstelle als die Schenkung der Liegenschaft in Natura, bei der der dreifache Einheitswert Bemessungsgrundlage wäre, werde beantragt, die Schenkungssteuer entsprechend den Anträgen in der Berufung festzusetzen.

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2008 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid statt und hob diesen auf.

Mit einer weiteren zweiten Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2008 setzte das Finanzamt, ausgehend vom Kapitalwert des zugewendeten Fruchtgenussrechtes in Höhe des dreifachen anteiligen Einheitswertes in Höhe von € 43.603,70 abzüglich der Freibeträge gemäß § 14 Abs. 1 und 3 ErbStG in Höhe von insgesamt € 9.500,00 die Schenkungssteuer mit € 1.193,60 (3,5% von € 34.103,00) fest.

Mit Eingabe vom 19. März 2008 beantrage der Bw. nochmals die Vorlage der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass der Berufung nicht antragsgemäß stattgegeben worden sei.

In der Berufung sei angeführt worden, dass das Fruchtgenussrecht von den Parteien im Schenkungsvertrag bewertet worden sei und dies kapitalisiert gemäß den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes einen Barwert von € 18.877,09 ergebe. Es sei beantragt worden, diesen Wert der Schenkungssteuerbemessung zu Grunde zu legen.

In der Berufung gegen die erste Berufungsvorentscheidung sei lediglich ausgeführt worden, dass es begrifflich nicht möglich sein könne, dass die Schenkung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft mit einer höheren Steuer belastet werde als die Schenkung der gesamten Liegenschaft im Eigentum.

Dieses Argument gelte aber auch für die vorliegende Berufung.

Es könne nicht sein, dass der Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes dem dreifachen Einheitswert gleichkomme.

Als Fruchtgenussberechtigter sei man gemäß den Bestimmungen des [§ 512 ABGB](#) verpflichtet, für die Erhaltung und Bezahlung sämtlicher mit der betroffenen Liegenschaft verbundenen Auslagen zu sorgen, so dass hierdurch eine Investition in fremdes Vermögen gegeben sei.

Es werde daher beantragt, die Schenkungssteuer entsprechend den Anträgen in der Berufung vom 14. Jänner 2008 festzusetzen.

Am 11. April 2012 erließ der Unabhängige Finanzsenat einen Vorhalt mit nachstehendem Inhalt:

„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.

Im Hinblick auf diese Rechtslage wird um Bekanntgabe der Bewertungsgrundlagen für das Fruchtgenussrecht (lt. Vertrag € 100,00) ersucht.

Weiters wird um Bekanntgabe der Wohnnutzfläche des Hauses sowie um Übermittlung einer Kopie des Bauplanes ersucht.“

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Nach § 3 Abs. 1 Z 1 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, sohin auch Nutzungsrechte oder Dienstbarkeiten, wie etwa im Gegenstandsfalle die Zuwendung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft (vgl. VwGH 26.6.1997, [96/16/0236](#)).

Angaben und Vereinbarungen der Vertragsparteien über die Bewertung sind für die Abgabenbehörde nicht bindend; die Aufteilung eines Gesamtentgeltes ist nicht allein dem Gutdünken der Steuerpflichtigen überlassen, die Abgabenbehörde kann von den Parteienangaben abgehen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (vgl. VwGH 27.9.1995, [93/16/0047](#)).

Die Bewertung richtet sich zufolge § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften §§ 2 - 17).

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.

Als Wert eines Wohnrechtes kann dabei ein Wert angesetzt werden, der auch unter Fremden im Fall einer Vermietung zu erzielen ist. Maßstab für die Bewertung des Wohnrechtes ist daher der ortsübliche Mietzins am Verbrauchsort, den der Begünstigte als Miete aufwenden müsste, um in der gegenständlichen Wohnung wohnen zu können. Dabei ist die Größe der Wohnung genauso ausschlaggebend wie die bauliche Situation.

Um zu einer gleichmäßigen Behandlung der Steuerfälle zu kommen, kann im Wege der Schätzung des Wohnrechtes ([§ 184 BAO](#)) auf die Richtwerte nach dem [Richtwertgesetz](#)

([RichtWG](#)) (BGBl. I Nr. 800/1993) zurückgegriffen werden (vgl. ua. UFSG, RV/0086-G/03 vom 29.01.2007).

Gemäß [§ 1 Abs. 1 RichtWG](#) ist der Richtwert jener Betrag, der für eine mietrechtliche Normwohnung festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach [§ 16 Abs. 2 Mietrechtsgesetz](#). Die mietrechtliche Normwohnung ist nach [§ 2 Abs. 1 RichtWG](#) eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 m² und 130 m² in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht, über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen ist. Die Richtwerte für die Neuvermietung von Wohnungen, die unter das Richtwertsystem fallen (eingeführt mit 1. März 1994 durch das 3. WÄG, [§ 16 Abs. 2 - 4 MRG](#) in Verbindung mit dem [Richtwertgesetz](#)) wurden durch Verordnungen des BM für Justiz erstmals mit Wirkung ab 1. März 1994 pro Bundesland je m² Nutzfläche und Monat für die "mietrechtliche Normwohnung" festgesetzt. Nach der Verordnung der Bundesministerin für Justiz, kundgemacht durch [BGBl. II 37/2005](#), beträgt der Richtwert für Wohnungsmieten im Zeitraum 1. 4. 2007 - 31. 3. 2008 für Niederösterreich € 4,75/m².

Bei den Richtwerten nach dem [RichtWG](#) handelt es sich nicht um absolute Obergrenzen. Zu berücksichtigen ist, dass das sich die dort angegebenen Werte auf Wohnungen beziehen. Bei Häusern ist zweifellos ein höherer Mietpreis zu erzielen, wobei auch der Anteil am Nutzungsrecht für den unverbauten Teil des Grundstückes (Garten) in Ansatz zu bringen ist.

Das Finanzamt schätzte den Wert des Fruchtgenussrechtes wie folgt:

Baufläche 155 m² mal Richtwert nach dem [Richtwertgesetz](#) für NÖ 2007 € 5,22 (inkl. MWSt),
hievon ½=€ 404,55.

Es wäre zwar statt der Baufläche die Wohnnutzfläche in Ansatz zu bringen gewesen, allerdings ist der Bw. der der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates zur Bekanntgabe der Wohnnutzfläche ebenso wie dem Ersuchen um Bekanntgabe der Grundlagen für Wertermittlung des Fruchtgenussrechtes (lt. Vertrag bzw. Berufung € 100,00/Monat) nicht nachgekommen, so dass zumindest von einer Wohnnutzfläche von 155,00 auszugehen ist und der vom Finanzamt errechnete Wert als Mindestmaß angesehen werden muss, zumal das Recht der Gartenbenützung außer Ansatz blieb.

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht zweifelsfrei fest, dass es sich bei dem im Vertrag angeführten Wert für das Fruchtgenussrecht, nämlich € 100,00/Monat nicht um den üblichen

Mittelpreis des Verbrauchsortes handelt, da es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, dass ein solches Objekt (Hälfteanteil) um einen solchen Betrag an einen Fremden vermietet würde.

Eine Ermittlung des Unabhängigen Finanzsenates im Internet hat ergeben, dass derzeit beispielsweise ein Reihenhaus in M mit einer Grundfläche von 120 m² und einer Wohnfläche von 88 m² zu einer Gesamtmiete von € 1.050,00 inkl. Ust (Quelle: Bit Immobilien) und in M. ein Haus mit einer Wohnfläche von 135 m² und einer Grundstücksfläche von 664 m² (Quelle: Z-Immobilien GmbH) bzw. ein Haus mit einer Wohnfläche von 48 m² und einer Grundfläche von 359 m² zu einem Mietpreis von € 650,00 zuzüglich Ust (Quelle: ImmoBuddy.com) angeboten werden.

Daraus folgt, dass für das vertragsgegenständliche Objekt ein Mieterlös von € 1.100,00 jedenfalls realistisch ist.

Die Fruchtnießung ist gem. [§ 509 ABGB](#) das Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu genießen. Der Fruchtnießer hat ein Recht auf den vollen sowohl gewöhnlichen als auch ungewöhnlichen Ertrag ([§ 511 ABGB](#)). Nach [§ 512 ABGB](#) kann als ein "reiner Ertrag" aber nur das angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt. Gemäß [§ 513 ABGB](#) ist der Fruchtnießer verbunden, die dienstbare Sache als ein guter Haushälter in dem Stande, in welchem er sie übernommen hat, zu erhalten, und aus dem Ertrage die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen.

In der Berufungsentscheidung vom 23.10.2007, GZ.RV/0272-I/07, hat der Unabhängige Finanzsenat für den Erhaltungsaufwand einen Abzug in Höhe von 25% als angemessen angesehen.

Dieser Berufungsentscheidung folgend beträgt der Wert des Fruchtgenussrechtes mindestens € 412,50 (€ 1.100,00 abzgl 25%, hievon ½).

Auch daraus folgt allerdings, dass der vom Finanzamt angenommene Wert in Höhe von € 404,55 auch unter Berücksichtigung des Erhaltungsaufwandes keinesfalls zu hoch angesetzt wurde.

Wie bereits ausgeführt, 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 BewG anzuwenden.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

Zu § 16 Abs. 2 BewG nF erging die Verordnung zur verbindlichen Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten, BGBl II 2003/627, [ErlWS-VO 2004](#). Gestützt auf mehrere Erlässe des BMF mit entsprechenden Formeln, Rentenbeispielen und den aktuellen Tabellen zur versicherungsmathematischen Rentenbewertung wurde zwecks Vereinfachung auf der Homepage des BMF unter <http://www.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerbereich/Par16/Par16.aspx> ein Programm zur Berechnung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen eingerichtet (siehe zu vor: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 88 ff. zu § 19).

In Anwendung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie unter Zuhilfenahme des og. Berechnungsprogrammes ergibt sich im Hinblick auf das Lebensalter des Bw. und unter Ansatz des monatlichen Nutzungswertes von € 404,55 der Barwertfaktor mit 15,730905 und im Ergebnis der Barwert des Wohnrechtes mit € 76.367,25 (siehe Beilage).

Gemäß der ständige Judikatur des VwGH darf der Wert eines Nutzungsrechtes nicht größer sein als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst (Fellner, a.a.O., § 19 Rz84; Dorazil-Taucher, ErbStG, Mansche Große Gesetzausgabe, § 19 Tz 7.6, VwGH vom 19. September 2001, 2001/16/0100).

Aus dieser Rechtsprechung geht eindeutig hervor, dass Wert des Nutzungsrechtes durch den steuerlichen Wert des genutzten Wirtschaftsgutes maximal begrenzt wird, nicht jedoch, dass der Wert des genutzten Wirtschaftsgutes jedenfalls niedriger sein muss als der steuerliche Wert des genutzten Gutes. Das diesbezügliche Vorbringen, dass es nicht sein könne, dass der Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes dem dreifachen Einheitswert gleichkomme, widerspricht daher der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat daher in der zweiten Berufungsvorentscheidung zutreffend den Kapitalwert des Nutzungsrechtes mit dem dreifachen Einheitswert begrenzt.

Aufgrund dieser Ausführungen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen und die Schenkungssteuer entsprechend der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2008 wie folgt festzusetzen:

€ 43.603,70	Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes in Höhe des dreifachen anteiligen EW
-€ 2.200,00	Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG
-€ 7.300,00	Freibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG
34.103,70	Steuerpflichtiger Erwerb

Beilage: 1 Berechnung des Barwertes des Fruchtgenussrechtes

Wien, am 14. Mai 2012