



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des EF, Ort, X-G., vertreten durch Dr. Christian Neubauer, Notar, 2130 Mistelbach, Hauptpl. 20, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. Oktober 2003 betreffend Schenkungssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Servitutsbestellungsvertrag vom 20. Mai 2003 räumte Frau BK ihrem Lebensgefährten Herrn EF (dem nunmehrigen Berufungswerber, kurz Bw.), geb. am xx.xx.1962, ob dem auf der Liegenschaft EZx befindlichen Haus X-G. ein lebenslängliches und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht derart ein, dass der Bw. das Recht hat, gemeinsam mit Frau BK das gesamte Gebäude zu bewohnen und zu nützen, als auch eine Mitbenützung des Gartens und der Nebenräumlichkeiten. Diese Rechtseinräumung wurde vom Bw. rechtsverbindlich angenommen und wurde die Verdinglichung vereinbart.

Ausdrücklich festgehalten wurde, dass eine Individualisierung des Wohnungsgebrauchsrechtes auf einzelne Räumlichkeiten oder eine Konkretisierung der Art und Weise der Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes nicht vereinbart wurde.

Darüber hinaus kamen die Vertragsparteien überein, dass der Bw. sich anteilmäßig an allen Erhaltungs- und Betriebskosten der Liegenschaft X-G. beteiligt.

Punkt III des Vertrages lautet wie folgt:

Zur Gebührenbemessungszwecken wird festgehalten, dass das Wohnungsgebrauchsrecht des Servitutsnehmers mit monatlich € 180,00 bewertet wird. Der Servitutsnehmer übernimmt einvernehmlich die Hälfte der gesamten Erhaltungs- und Betriebskosten, welche monatlich

anteilmäßig mit € 210,00 angesetzt werden, sodass die Servitutseinräumung als überwiegend entgeltlich anzusehen ist."

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber dem Bw. für diesen Rechtsvorgang Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 18 % von € 25.690,00 = € 4.624,20 fest. Der Bescheid enthält folgende Begründung:

"Die unentgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (insbes. Wohnrecht, Fruchtgenussrecht) an einer Liegenschaft gegen Bezahlung der Betriebs- und Erhaltungskosten weist grundsätzlich einen freigebigen Charakter auf, wodurch ein dem Erbschafts-Schenkungssteuer unterliegender Vorgang gegeben ist. Bemessungsgrundlage: Kapital. Wohnrecht 1080,00 x 12 x 15 = 32.400,00 daher ist vom 3-fachen Einheitswert (25.800,00) vorzuschreiben."

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde vorgebracht, dass sich der Servitutsnehmer vertraglich verpflichtet habe anteilmäßig die monatlichen Betriebs- und Erhaltungskosten von € 210,00 zu bezahlen, womit schon dadurch ein entgeltlicher Charakter dieser Servitutseinräumung gegeben sei, da insbesondere die Verpflichtung zur Abdeckung von Erhaltungskosten nicht automatisch aus der Position eines Wohnungsgebrauchsberichtigten abgeleitet werden könne.

Darüber hinaus sei aber die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes keinesfalls – nicht einmal annähernd –, als unentgeltlich anzusehen, da der Bw. als Lebensgefährte von Frau BK, schon seit Jahren für seine zukünftige Wohnmöglichkeit in das Haus von Frau BK sowohl mit persönlichen Arbeitsleistungen als auch mit Geldleistungen, die für die Anschaffung von Baumaterialien (siehe bezahlten Rechnungen in Kopie beiliegend) verwendet wurden, investiert habe. Diese Investitionen seien aber einvernehmlich nicht als Geschenke aufgefasst, sondern dafür, dass sich damit der Bw. ein persönliches "zu Hause" schafft, was letztendlich durch die Einräumung des gegenständlichen Wohnungsgebrauchsrechtes in eine rechtliche Gestalt gefasst worden sei. Im Hinblick auf den eindeutig entgeltlichen Charakter dieses Wohnungsgebrauchsrechtes werde beantragt den Schenkungssteuerbescheid ersatzlos aufzuheben und den gegenständlichen Servitutsvertrag richtigerweise auf Grund des Gebührengesetzes zu vergebühren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.11.2003 wie das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet ab:

"Nach Ansicht des Finanzamtes steht die Verpflichtung anteilige Erhaltungs- und Betriebskosten zu bezahlen, nicht im Austauschverhältnis zur Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes (s. auch VwGH 17.2.1994, 93/16/0126). Dass die Bezahlung verschiedener Rechnungen im Austauschverhältnis zur Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes steht, kann aus der gegenständlichen Vereinbarung, wo ausdrücklich von einem unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrecht die Rede ist, wohl nicht geschlossen werden."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde vom Bw. ergänzend vorgebraucht, dass das Finanzamt vollkommen Fehl in der Annahme gehe, dass

die Entgeltlichkeit dadurch ausgeschlossen sei, da von einem unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrecht die Rede sei. Es handle sich dabei um einen terminus technicus, der lediglich bedeute, dass für die Ausübung dieses Wohnungsgebrauchsrechtes kein zusätzliches Entgelt bzw. Zins (ähnlich einer Miete) bezahlt werden müsse. Dies habe allerdings überhaupt nicht mit der Frage zu tun, ob mit der Einräumung eines solchen unentgeltlichen Rechtes eine Gegenleistung verbunden sei. Im gegenständlichen Fall sei, wie auch schon durch Belege nachgewiesen, ein beträchtlicher Betrag dafür aufgewendet worden, dass der Bw. sein Wohnbedürfnis durch die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes absichert. Es seien daher durch die erste Instanz offensichtlich zwei Tatbestände vollkommen miteinander verwechselt bzw. vermischt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird, unterliegen gemäß § 33 TP 9 GebG einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 v.H vom Wert des bedungenen Entgeltes.

Nach § 15 Abs. 3 GebG sind unter anderem Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz enthält keine Befreiungsbestimmung für Vorgänge die auch einen gebührenpflichtigen Tatbestand erfüllen, sondern sieht nur umgekehrt § 15 Abs. 3 GebG eine Ausnahme von der Gebührenpflicht für Rechtsgeschäfte vor, die unter Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen. Es ist deshalb im vorliegenden Fall nicht entscheidend, ob eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit erfolgt ist oder nicht, sondern ob durch die gegenständliche Dienstbarkeitseinräumung ein Tatbestand iSd Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz erfüllt wurde.

Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens ist auch nur die schenkungssteuerrechtliche Beurteilung des Servitutsbestellungsvertrages und ist eine allfällige Gebührenpflicht des Vertrages von der Abgabenbehörde erster Instanz im Rahmen eines gesonderten Verfahrens zu prüfen.

Auf Grund der Bestimmung des § 3 Abs. 1 ErbStG gelten als Schenkung iSd ErbStG nicht nur Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechts sondern auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241) dann

vor, wenn

- a) die Zuwendung unter Lebenden erfolgt,
- b) der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist (andernfalls aber würde eine gleichfalls nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG steuerpflichtige Schenkung im bürgerlichrechtlichen Sinn vorliegen) und
- c) der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, d.h. diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Schenkung im Sinn des § 3 Abs. 1 ErbStG ist daher einerseits eine objektive Bereicherung des Bedachten und in subjektiver Hinsicht, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern.

Dabei genügt es für den Bereicherungswillen, dass die zuwendende Partei die Bereicherung des Empfängers in Kauf nimmt, wobei der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde auch aus dem Sachverhalt erschlossen werden kann. Ein Bereicherungswille ist insbesondere bei Zuwendungen unter Angehörigen zu vermuten, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. ua. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um ein Rechtsgeschäft zwischen Lebensgefährten, weshalb aus der Nahebeziehung auf einen (zumindest bedingten) Bereicherungswillen der Servitutsbestellerin geschlossen werden könnte. Außerdem ist in Punkt II des Vertrages ausdrücklich von einem "unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrecht" die Rede, was ebenfalls darauf hindeutet, dass eine Bereicherung des Bw. von der Servitutsbestellerin zumindest in Kauf genommen wurde. Betrachtet man nur den Inhalt des Servitutsbestellungsvertrages (und nur dieser war dem Finanzamt bei Erlassung des angefochtenen Bescheides bekannt), so scheinen in subjektiver Hinsicht die Tatbestandsvoraussetzungen einer freigebigen Zuwendung erfüllt zu sein. Im Vertrag wurde als Entgelt für die Einräumung des Wohnrechtes nur die Tragung der anteiligen Erhaltungs- und Betriebskosten angegeben. Da alleine durch die Tragung der anteiligen Erhaltungs- und Betriebskosten der dem Bw. durch die Wohnrechtseinräumung zukommende Vorteil nicht wett gemacht werden würde, ging das Finanzamt bei Erlassung des angefochtenen Bescheides zu Recht davon aus, dass der Bw. auch objektiv gesehen bereichert wurde (siehe zu dieser Thematik auch die Entscheidung des UFS vom 30.1.2006, RV/2080-W/03).

Da es aber im Bereich der Schenkungssteuer kein "Urkundenprinzip" gibt und es dem Abgabenpflichtigen auch nicht verwehrt ist, erst während des Berufungsverfahrens Ergänzungen zum Sachverhalt vorzubringen, ist bei der nunmehrigen Entscheidung zu berücksichtigen, dass der Bw. bereits vor Abschluss des Servitutsbestellungsvertrages

beträchtliche Investitionen in das Einfamilienhaus seiner Lebensgefährtin getätigt hat. Die mit der Berufung vorgelegten Rechungen und Zahlungsbelege aus den Jahren 1999 bis 2003 lauten alle auf den Bw. und besteht für den unabhängigen Finanzsenat kein Anlass dafür, an den Angaben der Parteien zu zweifeln, dass die dort ausgewiesenen Beträge in Höhe von insgesamt € 25.901,27 tatsächlich vom Bw. getragen wurden und er daneben auch noch wesentliche Arbeitsleistungen erbracht hat. Es entspricht durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass unter Lebensgefährten beide Partner Investitionen in das gemeinsam bewohnte Einfamilienhaus vornehmen, auch wenn nur einer der beiden Eigentümer der Liegenschaft ist. Es ist nachvollziehbar, dass der Bw. die Investitionen in das Haus seiner Lebensgefährtin deshalb getätigt hat, um in Zukunft das Haus gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin zu bewohnen.

Auch wenn im Servitutsbestellungsvertrag die vom Bw. getätigten Investitionen nicht ausdrücklich als Entgelt für die Wohnrechtseinräumung genannt wurden, so haben nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates diese Investitionen sowohl einen Einfluss darauf, ob der Bw. durch den Vertrag objektiv bereicht wurde als auch darauf, ob bei Vertragsabschluss ein Bereicherungswille vorgelegen ist.

Die von einem Lebensgefährten während der Lebensgemeinschaft erbrachten Leistungen und Aufwendungen sind zwar in der Regel unentgeltlich und können grundsätzlich nicht zurückgefordert werden, wenn sie ihrer Natur nach für einen entsprechenden Zeitraum bestimmt und daher im Fall einer späteren Aufhebung der Lebensgemeinschaft ihren Zweck nicht verfehlt haben. Außergewöhnliche Zuwendungen aber, die in der erkennbaren Erwartung des Fortbestehens der Lebensgemeinschaft unentgeltlich erbracht wurden, sind bei Zweckverfehlung rückforderbar. Dies gilt für die Aufwendungen, die einen die Auflösung der Lebensgemeinschaft überdauernden Nutzen bewirkt haben. Wenn die zur gemeinsamen Verwendung angeschafften Sachen von den Lebensgefährten zunächst gemeinsam genutzt werden und dann der Geschäftszweck infolge Auflösung der Lebensgemeinschaft wegfällt, kann der verbleibende Restnutzen zurückgefordert werden. Wird dem Lebensgefährte jedoch ein Wohnrecht eingeräumt, so wirken sich die Leistungen des Lebensgefährten nicht nur im Vermögen der Grundeigentümerin aus, sondern – zumindest wirtschaftlich gesehen - auch in seinem Vermögen, weil damit eine Verbesserung (Werterhöhung) des vertraglich abgesicherten Wohnrechts erzielt wird (siehe OGH 15.7.1999, 6 Ob 135/99t).

Auch im vorliegenden Fall wurde durch die Investitionen des Bw. einerseits der Wert der Liegenschaft seiner Lebensgefährtin gesteigert und leitet sich anderseits ein Teil des Wertes des dem Bw. nunmehr eingeräumten Wohnrechtes aus seinen eigenen Geld- und Arbeitsleistungen ab. Daher haben diese Leistungen des Bw., auch wenn sie im Servitutsbestellungsvertrag nicht ausdrücklich als Entgelt festgelegt wurde, doch einen Einfluss darauf,

ob durch den Servitutsbestellungsvertrag im Vermögen des Bw. eine Bereicherung eingetreten ist.

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Bereicherung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte = gemeinen Werte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht. Eine solche Bereicherung ergibt sich grundsätzlich nicht aus steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen. Dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (siehe dazu Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51b zu § 3, mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Gegenstand einer Schenkung oder einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79). Auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ist ein der Steuer unterliegender Vorteil (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 3 ErbStG, Rz 14). Ob dabei das Gebrauchsrecht an einer unbeweglichen Sache im Grundbuch eingetragen worden ist oder nicht, ist für die Besteuerung dieses Rechts nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 20.12.2001, 2001/16/0436 und VwGH 23.1.2003, 2002/16/0124).

Schließen die Parteien einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag, so liegt eine gemischte Schenkung vor. 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. VwGH 17.2.1994, 93/16/0126).

Im vorliegenden Fall wurde das Wohnungsgebrauchsrecht von den Parteien mit monatlich € 180,00 bewertet. Kapitalisiert man diesen Betrag nach versicherungsmathematischen Grundsätzen nach der Sterbetafel 2000/2002 so ergibt sich bei einer Verzinsung von 5,5% und einem Lebensalter von 41 Jahren ein Kapitalisierungsfaktor von 15,829 und damit als Wert des Wohnrechtes ein Betrag von 34.190,64. Stellt man diesen Betrag den vom Bw. erbrachten Geldleistungen in Höhe von rund € 26.000,00 gegenüber und berücksichtigt man außerdem noch die vom Bw. erbrachten Arbeitsleistungen (deren Wert allerdings in der Berufung nicht beziffert wurde), so zeigt sich, dass der Wert des dem Bw. eingeräumten Wohnrechtes und die vom Bw. getätigten Aufwendungen nicht einem solchen Missverhältnis

stehen, dass sich für einen der Lebensgefährten auf jeden Fall eine Bereicherung und für den anderen eine Vermögenseinbuße ergibt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in verschiedenen Fällen ausgesprochen, dass das für die Annahme einer gemischten Schenkung maßgebliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dann gegeben ist, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung (unter Zugrundelegung der Verkehrswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld) in einer Bandbreite um 20 bis 30 von Hundert unterschreitet (VwGH 11.9.1980, 1050/78, VwGH 1.12.1987, 86/16/0008 und 12.7.1990, 89/16/0088, 0089, siehe auch Dorazil-Taucher, ErbStG, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz. 9.7 zu § 3). Im vorliegenden Fall bewegen sich die Wertabweichungen in einer derartigen Bandbreite, weshalb insbesondere das Vorliegen eines subjektiver Bereicherungswillen auszuschließen ist. Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Schenkungssteuerbescheid aufzuheben.

Wien, am 2. Februar 2006