



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, ADR, vertreten durch Mag. Christian Knall, Notar, 3352 St. Peter in der Au, Vogelhändlerpl. 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. Februar 2008 betreffend Schenkungssteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2007, St.Nr.xxx/xxxx entschieden:

Die Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang

Am 22. Mai 2007 wurde zwischen Frau NN als Übergeberin und deren Tochter XN als Übernehmerin ein Übergabsvertrag abgeschlossen. Gegenstand der Übergabe war einerseits der Gasthausbetrieb der Übergeberin im Standort ADR mit allen Aktiven und Passiven und andererseits die Liegenschaften EZ-1 und EZ-2 der KG**** sowie aus der EZ-3 KG**** das Grundstück Nr.**.

Unter Punkt II des Übergabsvertrag wurde festgehalten, dass die Gegenleistung der Übernehmerin besteht in:

- "a) der Gewährung von Wohnungs- und Ausgedingsrechten für die Übergeberin,*
- b) der Übernahme des Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsrechte des YN, geboren x.x.1949, und*
- c) der Gewährung eines Wohnungsgebrauchsrechtes für den Lebensgefährten der Übergeberin, BW, geboren x.x.1957."*

Punkt Achtens des Übergabsvertrages hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Über weiteres Verlangen der Übergeberin räumt die Übernehmerin für sich und ihre Rechtsnachfolger im Wege eines Vertrages zugunsten Dritter dem Lebensgefährten der Übergeberin, BW, geboren x.x. 1957 (...) Angestellter, in ADR wohnhaft, mit Wirkung vom Übergabsstichtag das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht gemeinsam mit der Übergeberin beziehungsweise nach deren Wegzug oder Ableben allein in der im Zubau des Vertragshauses ADR gelegenen, oben näher beschriebenen Wohnung samt dem Mitbenützungsrecht an Garten und Hauswasser ein.
Dieses Wohnungsgebrauchsrecht ist ob der Vertragsliegenschaft ***** grundbücherlich sicherzustellen."*

In Punkt Sechstens sicherte die Übernehmerin für sich und ihre Rechtsnachfolger auf Lebenszeit der Übergeberin, ohne dass diese hierfür noch etwas zu leisten hätte, beim Vertragshaus ADR nachstehende, am Übergabsstichtag beginnende Ausnahme zu:

"a) Das unbeschränkte Wohnungsgebrauchsrecht in der im ersten Stock gelegenen Wohnung, bestehend aus Wohnküche, Schlafzimmer, Bad, Klosett, Vorraum, Speis, Büro und hinterem Stiegenaufgang, und in der im Zubau gelegenen Wohnung, bestehend aus Wohnküche, Schlafzimmer, Bad (inklusive Klosett), Vorraum, Abstellraum und nicht ausgebautem Dachgeschoß. Damit verbunden das Alleinbenützungsrecht an dem unter der Wohnung im ersten Stock gelegenen Abstellraum und das Mitbenützungsrecht an Garten samt Swimmingpool (zur Erholung; Obstentnahme für den Eigenbedarf; halben Gemüsegarten zur Nutzung) und Hauswasser sowie das Recht auf vollständige Bewegungsfreiheit auf der gesamten Vertragsliegenschaft (ausgenommen nur die Privaträume der Übernehmerin und des YN)."

In Punkt Elftens wurde festgehalten, dass für Steuerzwecke die Parteien die Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsrechte der Übergeberin mit monatlich € 300,00, was kapitalisiert € 53.819,27 ergibt, die Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsrechte des YN mit monatlich € 140,00, was kapitalisiert € 22.306,72 ergibt, und das Wohnungsgebrauchsrecht des BW mit monatlich € 35,00, was kapitalisiert € 6.266,27 ergibt, bewerten.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Schenkungssteuerbescheid

Mit Bescheid vom 25. Februar 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber Herrn BW (dem nunmehrigen Berufungswerber, kurz Bw.) Schenkungssteuer für die im Übergabsvertrag unter Punkt 8.) von Frau NN zu seinen Gunsten getroffene Rechtseinräumung ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 44.187,00 Schenkungssteuer in Höhe von € 9.147,00 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Das Wohnungsrecht wurde angeglichen an die Richtwerte nach dem Richtwertegesetz mit € 250,-- pro Monat bewertet.
Barwertfaktor lt. Bewertungsgesetz 14,765913
Wohnungsrecht kapitalisiert € 44.297,74."*

2.2. Berufung

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid eingebrachten Berufung erklärte der Bw., dass er dem Vertrag zugunsten Dritter lt. Punkt 8.) vom 22.5.2007 mit NN nicht zustimme und das ihm zugesicherte Wohnrecht nicht in Anspruch nehme.

2.3. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2008 führte das Finanzamt dazu Folgendes aus:

"Nach § 3 Abs 1 Z 3 ErbStG gilt als Schenkung, was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird. Die Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 ErbStG erfasst unter anderem den Vertrag zu Gunsten Dritter iS des § 881 ABGB, wenn der Dritte die zu seinen Gunsten bedungene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt. Dabei gilt das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zu Gunsten eines Dritten versprochenen Leistung mangels anderer Vereinbarungen vom Dritten als mit der Übergabe des Gutes erworben. Damit ist die Schenkungssteuerpflicht für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes bereits im Zeitpunkt der Übertragung der Liegenschaft entstanden. Es wird auch in keiner Weise deutlich, dass der Bw die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes zurückgewiesen hätte, vielmehr lautet die Wohnadresse des Bw ADR, was darauf hinweist, dass das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht ausgeübt wird. Selbst ein nachträglicher Verzicht würde die entstandene Steuerschuld nicht mehr zum Wegfall bringen."

2.4 Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wandte der Bw. ergänzend noch Folgendes ein:

*"Mit Übergabsvertrag vom 22.5.2007 hat meine Lebensgefährtin NN unserer Tochter XN die Liegenschaften Grundbuch ***** übergeben. Laut Punkt "Achtens" des vorgenannten Übergabsvertrages wurde mir- ohne mein Beisein und ohne meine Zustimmung - im Wege eines Vertrages zugunsten Dritter ein lebenslängliches Wohnungsgebrauchsrecht im Zubau des Vertragshauses ADR eingeräumt. Wie bereits in meiner Berufung vom 5.3.2008 ausgeführt, habe ich ausdrücklich erklärt, diesem mir im Wege eines Vertrages zugunsten Dritter eingeräumten Wohnungsgebrauchsrecht nicht zuzustimmen und dieses daher auch nicht in Anspruch zu nehmen. Gemäß § 882 Abs 1 ABGB gilt daher dieses Recht nicht erworben und kann daher dafür auch keine Schenkungssteuer vorgeschrieben werden."*

Abgesehen davon erfolgen Zuwendungen unter Lebenden aufgrund von moralischen, sittlichen oder Anstandspflichten nicht freiwillig und unterliegen daher nicht der Schenkungssteuer (z.B. VwGH 17.9.1992, 91/16/0086).

*Hiezu ist anzuführen, dass ich seit ca. 1978 in eheähnlicher Lebensgemeinschaft mit NN im Vertragshaus lebe, aus dieser Lebensgemeinschaft zwei gemeinsame Kinder, nämlich ***** entstammen, und ich seit 1984 im Gastgewerbebetrieb meiner Lebensgefährtin als Angestellter mitarbeite.*

Mit der Einräumung des obigen Rechtes wäre daher auf keinen Fall eine freigebige, mit Bereicherungsabsicht verbundene Rechtseinräumung gewollt, vielmehr würde es sich um eine meiner Lebensgefährtin als Verfügungsberechtigter auferlegten (moralischen) Verpflichtung

gegenüber mir als Lebensgefährten handeln, mir das Recht auf das Weiterwohnen im Vertragshaus (insbesondere auch für den Ablebensfall meiner Lebensgefährtin) zu sichern.

Auch wenn obige Rechtseinräumung eine Schenkung sein sollte, ist die Bewertung des Rechtes aus folgenden Gründen nicht richtig.

Im Vertrag wurde das Recht entsprechend den örtlichen Verhältnissen bzw. Umständen mit monatlich € 35,00 bewertet, was einen kapitalisierten Wert von € 6.266,27 ergibt. Das Finanzamt hat einen monatlichen Wert von € 250,00 angenommen, was die örtlichen Verhältnisse und unter Berücksichtigung des Mitwohnens durch meine Lebensgefährtin auf jeden Fall als zu hoch anzusehen wäre.

Im Übrigen ist der Wert eines Wohnungsgebrauchsrechtes mit dem dreifachen (anteiligen) Einheitswert der Liegenschaft begrenzt (siehe Erlass BMF 17.4.07 BMF-010206/0041-VI/5/2007).

Ausgehend vom Einheitswert für die Vertragsliegenschaft von € 28.705,77 und einer Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 868 m², wovon 54 m² auf meine Wohnung entfallen (das sind 6,22%), würde sich als Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer ein Betrag von € 5.356,50 und daher eine Schenkungssteuer - unter Berücksichtigung des allgemeinen Freibetrages - von € 734,51 ergeben."

Abschließend beantragte der Bw., der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw. den obigen Ausführungen entsprechend abzuändern sowie "eventuell eine mündliche Verhandlung anzuberaumen".

3. Verfahren vor dem Unabhängiger Finanzsenat

3.1. Ermittlungen des UFS

Beweis wurde von der Referentin des unabhängigen Finanzsenats erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.xxx.xxx/2007, durch Grundbuchabfragen betreffend die Vertragsliegenschaften, in das elektronische Abgabensinformationssystem des Bundes betreffend das Veranlagungsverfahren des Bw. zur St.Nr.*** sowie der NN zu St.Nr.***** sowie in die Bewertungsaktes des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs zu EWAZ***-1-**** und EWAZ***-2-****.

3.2. Schriftsatz des Bw. vom 7. Juli 2010

Am 7. Juli 2010 brachte der Bw. noch einen ergänzenden Schriftsatz beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein, in der er Folgendes ausführte:

"Zum Nachweis des Fehlens der Bereicherung meinerseits durch die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes gebe ich unter Hinweis auf die bisherigen Ausführungen noch bekannt, dass der Zubau, in dem mir das Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt wurde, von Oktober 1999 bis November 2000 errichtet wurde und ich in diesen Zubau im Hinblick auf die bestehende Lebensgemeinschaft mit NN ca. 300 Arbeitsstunden á € 12,00, demnach ca. € 3.600,00 und Geldbeträge von ca. € 7.200,00, demnach insgesamt ca. € 10.800,00 investiert habe.

Die betreffende, nordöstlich gelegene Wohnung befindet sich neben dem übergebenen Gasthaus, welches nun von der Übernehmerin, meiner Tochter XN, betrieben wird, und ist von Parkplätzen für das Gasthaus umgeben. Darunter befindet sich ein Lagerraum für das

Gasthaus, siehe beiliegenden Lageplan. Eine Vermietung an dritte Personen wäre daher - wenn überhaupt - nur sehr schwer bzw zu einem wesentlich unter dem Richtwert zu erzielenden Mietzins möglich. Daraus resultiert auch die im Übergabsvertrag enthaltende Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes mit monatlich € 35, was einen kapitalisierten Wert von rund € 6.200,00 ergibt.

Stellt man diesen Betrag den obigen Investitionen gegenüber, kann sich durch die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes keine Bereicherung zu meinen Gunsten ergeben.

Im Übrigen verweise ich auf die Ausführungen bzw. Anträge in meinem Vorlageantrag vom 13. Mai 2008."

Dieser Schriftsatz wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelt, ohne dass vom Finanzamt dazu eine Äußerung abgegeben worden wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes ua.

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird;
3. was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, es sei denn, dass eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt.

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). Es genügt dass dem Zuwendungsempfänger die bloße Nutzung einer Sache eingeräumt wird (vgl. dazu auch UFSF 7.1.2009, RV/0395-F/08, der zu einem Prekariatsvertrag ergangen ist).

§ 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG will (wie auch andere Regelungen des § 3) als Ersatztatbestand andere Vorgänge zur Schenkungssteuer heranziehen, die gleich bürgerlich-rechtlichen Schenkungen unentgeltliche Vermögensvermehrungen herbeiführen, ohne aber bürgerlich-rechtliche Schenkungen zu sein. Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG erfasst unter anderem den Vertrag zu Gunsten Dritter iSd § 881 ABGB, wenn der Dritte die zu seinen Gunsten bedungene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt (vgl. VwGH 22.5.1997, 96/16/0251-0254).

Dabei gilt das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zu Gunsten eines Dritten versprochenen Leistungen mangels anderer Vereinbarung vom Dritten als mit der Übergabe des Gutes erworben (§ 881 Abs. 3 ABGB). Auch wenn der Übergabsvertrag bisher noch nicht verbüchert wurde, so ist doch davon auszugehen, dass die Übergabe des Gasthausbetriebes wie vereinbart mit 1. Juni 2007 vollzogen wurde. Dafür spricht - wie durch Einsicht ins Abgabensinformationssystem festgestellt wurde - dass die Übergeberin nunmehr nicht mehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, sondern eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft erhält und seit 1. Juni 2007 Dienstgeber des Bw. nicht mehr die Übergeberin, sondern die gemeinsame Tochter XN ist.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Schenkung im Sinn des § 3 Abs. 1 ErbStG ist 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).

Bei Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur gegenseitigen Leistung von Pflege und Unterhalt. Es gehört landläufig zum Wesen einer solchen Lebensgemeinschaft, dass die Partner einander im Kampf gegen alle Not des Lebens beistehen und darum einander an den zur Bestreitung des Unterhalts verfügbaren Gütern teilhaben lassen. Von einer echten Lebensgemeinschaft kann nur dann gesprochen werden, wenn beide Lebensgefährten ihre ganze Kraft einsetzen, um einander beizustehen, jedenfalls eine Obsorge an den Tag legen, wie sie den Ehegatten durch Gesetz auferlegt ist (vgl. VwGH 15.10.1987, 86/16/0237).

Nach ständiger Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte liegt Unentgeltlichkeit dann nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt wird, weil in allen diesen Fällen die Schenkungsabsicht fehlt. Ob eine solche Pflicht bestand, ist nach den Umständen des Einzelfalles - so nach dem Herkommen, der Verkehrsanschauung im gesellschaftlichen Kreise des Verfügenden, nach den persönlichen Beziehungen zwischen Schenker und Beschenktem, ihrem Vermögen und ihrer Lebensstellung - zu beurteilen. Das Bestehen einer rechtlichen Pflicht schließt die Annahme einer Schenkung ebenfalls aus (vgl. VwGH 17.9.1992, 91/16/0086).

Führt die Prüfung der Hintergründe eines Vertrages über die Einräumung eines Wohnungsrechtes zum Ergebnis, dass zur Erbringung dieser Leistung eine sittliche Verpflichtung bestand, liegt keine Schenkung im Sinne des ErbStG vor, da eine solche das Bestehen der Absicht einer unentgeltlichen, somit auf keine Gegenleistung abzielenden und freiwilligen (freigebigen), auch nicht durch sittliche Pflicht verlangten Leistung voraussetzt (vgl. UFSW 01.08.2007, RV/0672-W/06 unter Hinweis auf VwGH 15.11.1990, 90/16/0192).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Wohnrechtseinräumung zugunsten des langjährigen Lebensgefährten der Übergeberin und des Vaters der Übernehmerin, weshalb aus der Nahebeziehung grundsätzlich auf einen (zumindest bedingten) Bereicherungswillen geschlossen werden könnte. In Punkt Achtens des Übergabsvertrages räumte die Übernehmerin dem Bw. über Verlangen der Übergeberin im Wege eines Vertrages zu Dritten ausdrücklich ein "unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht" ein, was darauf hindeutet, dass eine Bereicherung des Bw. zumindest in Kauf genommen wurde. Betrachtet man nur den Inhalt des Übergabsvertrages (und nur dieser war dem Finanzamt bei Erlassung des angefochtenen Bescheides bekannt), so scheinen in subjektiver Hinsicht die Tatbestandsvoraussetzungen einer Schenkung iSd § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG erfüllt zu sein.

Da es aber im Bereich der Schenkungssteuer kein "Urkundenprinzip" gibt und es dem Abgabepflichtigen 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 Übergabsvertrages bei Errichtung des Zubaus auf der Liegenschaft der Lebensgefährtin beträchtliche Investitionen getätigt hat. Es besteht für den unabhängigen Finanzsenat kein Anlass dafür, an den Angaben im Ergänzungsschriftsatz vom 7. Juli 2010 zu zweifeln, dass der Bw. bei Errichtung des Zubaus von Oktober 1999 bis Oktober 2000 einerseits wesentliche Arbeitsleistungen erbracht hat und er andererseits auch einen finanziellen Beitrag in Höhe € 7.200 geleistet hat. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass unter Lebensgefährten beide Partner Investitionen in das gemeinsam bewohnte Gebäude 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 Übergabsvertrag 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 bereichert 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 Lebensgefährten 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 (vgl. UFSW 02.02.2006, RV/0063-W/04 unter Hinweis auf 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 andererseits ein Teil des Wertes des dem Bw. nunmehr eingeräumten Wohnrechtes aus seinen eigenen Geld- und Arbeitsleistungen ab. Dies erklärt auch, weshalb dem Bw. das Wohnungsgebrauchsrecht "nur" an den Räumlichkeiten im Zubau eingeräumt wurde, während das Wohnungsgebrauchsrecht der Übernehmerin zusätzlich auch noch die im ersten Stock gelegene Wohnung umfasst. Es haben die vom Bw. bei Errichtung des Zubaus erbrachten Leistungen sowohl einen Einfluss darauf, ob objektiv eine Bereicherung im Vermögen des Bw. eingetreten ist, als auch auf das Vorliegen eines Bereicherungswillens.

Ein mehreren Personen eingeräumtes, von diesen gleichzeitig ausübbares Wohnrecht derselben Räumlichkeiten stellt auf der Seite des dadurch Belasteten ein Wohnrecht dar, dessen Wert für die Frage der Schenkungssteuer auf die Berechtigten aufzuteilen ist. Dabei ist denkmöglich, dass sich der Übergeber ein Wohnrecht für sich selbst oder aber (in einem Vertrag zu Gunsten Dritter) ein Wohnrecht für seine Ehegattin (allein) oder für einen Dritten oder auch ein Wohnrecht für sich und seine Ehegattin ausbedingt. Soweit das jeweils ausbedungene Wohnrecht dieselben berechtigten Personen betrifft, ist dessen Wert demnach aufzuteilen. Hätte sich jeder der Übergeberteile das Wohnrecht für sich und für den jeweils anderen Übergeberteil ausbedungen, dann hätte sich jeder der Übergeberteile somit das Gleiche, nämlich das "gesamte" Wohnrecht, ausbedungen und wäre der Wert des "gesamten"

Wohnrecht daher zu halbieren und diese Hälfte beim Erwerbsvorgang jeder Liegenschaftshälfte anzusetzen. Hätten der Übergeber und die Übergeberin jedoch ein Wohnrecht jeweils nur für sich selbst ausbedungen, wäre der Wert des "gesamten" Wohnrecht nach dem Gesichtspunkt aufzuteilen, wie lange jeder Berechtigte dieses sein Wohnrecht ausüben kann (vgl. VwGH 28.05.2009, 2007/16/0192).

Im Punkt Achtens des gegenständlichen Übergabsvertrages wurde dem Bw. das Wohnungsgebrauchsrecht gemeinsam mit der Übergeberin eingeräumt. Nur bei Wegzug der Übergeberin oder nach dem Ableben der Übergeberin (und somit unter einer aufschiebenden Bedingung) steht dem Bw. das Wohnungsgebrauchsrecht alleine zu. Es ist daher entsprechend der oben zitierten Judikatur der Wert des "gesamten" Wohnungsgebrauchsrechtes nach dem Gesichtspunkt aufzuteilen, wie lange jeder der beiden Berechtigten dieses sein Wohnrecht ausüben kann. Somit würde der Wert des Wohnungsgebrauchsrecht des Bw., selbst wenn man der grundsätzlichen Bewertungsmethode des Finanzamtes (Ansatz des Richtwertes) folgt, nicht € 44.297,74 betragen, sondern wäre der monatliche Betrag von € 250,00 nach versicherungsmathematischen Grundsätzen entsprechend dem Lebensalter des Bw. und der Übergeberin wie eine verbundene Rente zu kapitalisieren und auf die beiden Berechtigten aufzuteilen und würde sich so ein Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes des Bw. von € 23.635,89 (sowie ein Wert des Wohnungsgebrauchsrecht der Übergeberin hinsichtlich des Zubaus von € 24.147,75) ergeben.

Zur Ermittlung des monatlichen Wertes des Wohnungsgebrauchsrechtes ist Folgendes zu sagen:

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. Der Richtwert für eine "Normwohnung" in Niederösterreich betrug ab 1. April 2007 € 4,75/m² und ergibt sich somit für eine 54 m² große "Normwohnung" ein monatlicher Mitzins von € 256,50. Von diesem Richtwert sind jedoch auch im "Richtwertsystem" in einem zweiten Schritt noch Zuschläge bzw. Abschläge für die Lage und Ausstattung der Wohnung vorzunehmen. Außerdem ist der Richtwert ein Durchschnittswert für ganz Niederösterreich, in welchem z.B. auch Mietpreise für das Wiener Umland (in dem eine deutlich höhere Nachfrage nach Mietwohnungen besteht als in ländlichen Gebieten wie der Gemeinde X) miterfasst sind. Es ist dem Bw. daher zu folgen, dass im gegenständlichen Fall das Wohnungsgebrauchsrecht des Bw. nicht mit einem monatlichen Betrag von € 250,00 zu bewerten ist.

Berücksichtigt man die Lage der Wohnung (Ausrichtung nach Nordosten, direkt neben einem Gasthaus und umgeben von Parkplätzen) ist es plausibel, dass im Falle einer Vermietung ein Mietzins deutlich unter dem Richtwert erzielbar wäre. Auch wenn eine Bewertung mit einem Monatsbetrag von € 35,00 sehr nieder angesetzt erscheint, so können hier weitere Ermittlungen unterbleiben, da nach der ständigen Judikatur sowohl des VwGH als auch des UFS für Zwecke der Schenkungssteuer als Gesamtwert des Nutzungsrechtes maximal der (anteilige) dreifache Einheitswert der Liegenschaft angesetzt werden kann. Das Finanzamt ist

der vom Bw. im Vorlageantrag vorgenommenen Ermittlung des anteiligen dreifachen Einheitswertes mit € 5.356,50 nicht entgegen getreten. Dazu wird noch angemerkt, dass bei der Berechnung des anteiligen Wertes nur die Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 868 m² der Größe der gegenständlichen Wohnung von 54 m² gegenübergestellt wurde (das sind 6,22%). Da im Einheitswert neben einem Gebäudewert noch ein Bodenwert (hier Grundfläche von 1837 m²) enthalten ist, wäre der anteilige Einheitswert für die Wohnung im Ausmaß von 54 m² sogar noch weiter zu reduzieren. Weitere Ermittlungen und Berechnungen können jedoch unterbleiben, weil der vom Bw. mit € 5.356,50 errechnete anteilige dreifache Einheitswert jedenfalls niedriger ist, als die vom Bw. in die Errichtung des Zubaues investierten Geldbeträge von ca. € 7.200,00 und daneben auch noch beträchtliche Arbeitsleistung vom Bw. erbracht wurden.

Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, am 27. Juli 2010