



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. November 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 8. November 2007 hat G seinem Vater J (= Berufungswerber, Bw), geb. 1950, an der in seinem Eigentum stehenden Wohnung W 12 in Adr1 (= Garconniere samt Garagenabstellplatz) das alleinige Wohnrecht auf Lebenszeit eingeräumt. Laut Vertragspunkt II. verpflichtet sich der Bw für die Wohnrechtseinräumung sämtliche anfallenden Instandhaltungs- und Betriebskosten zu bezahlen. Das Wohnrecht ist grundbücherlich sichergestellt.

Der zuletzt festgestellte anteilige und dreifache Einheitswert der Liegenschaft beträgt € 13.174,34.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 26. November 2007, StrNr, ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert abzüglich des Freibetrages von € 440, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb € 12.734,34 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. III) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, die 7,5%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 955,05 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wird im Wesentlichen eingewendet, die Wohnrechtseineräumung sei aufgrund der einvernehmlichen Scheidung des Bw erforderlich gewesen, in deren Zuge er der Ehegattin seinen Hälfteanteil an der ehelichen Wohnung habe übertragen müssen. Zwecks Abdeckung seines dringenden Wohnbedürfnisses habe der Sohn die Wohnung erworben und dem Vater das Wohnrecht eingeräumt, wozu der Sohn überdies aufgrund seiner subsidiären Unterhaltspflicht gegenüber dem nunmehr obdachlosen Vater verhalten gewesen sei. Der Bw habe als Gegenleistung die Tragung der sämtlich anfallenden Kosten, Steuern und Gebühren für die Errichtung und grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages des Sohnes übernommen, welche lt. Aufstellung (betr. Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr Grundbuch, Anwaltskosten) gesamt € 2.198,50 betragen. Weiters habe der Bw die Tragung sämtlicher für die Wohnung anfallenden Instandhaltungs- und Betriebskosten übernommen. Als weitere Gegenleistung für die Einräumung des Wohnrechtes habe sich der Bw im Zuge des Scheidungsverfahrens zur Zahlung aller Kosten und Gebühren verpflichtet; diese betragen lt. Aufstellung (betr. Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Grundverkehrsbescheid, Grundbuchsgesuch, Gerichtsgebühr Scheidung, Flächenwidmungsbestätigung, Anwalt) zusammen € 6.279,37, sohin die Gegenleistungen insgesamt € 8.477,87, welche bei der Steuerbemessung zu berücksichtigen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Dezember 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die geltend gemachten Kosten, Abgaben etc. müßten stets vom Auftraggeber, nicht aber von einem Dritten, entrichtet werden, weshalb diese Kosten nicht als Gegenleistung für die Wohnrechtseineräumung anerkannt werden könnten.

Mit Antrag vom 17. Jänner 2008 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ausgeführt, laut Punkt VI. des Scheidungsvergleiches habe die Ehegattin den Rechtsanwalt mit der Durchführung des Scheidungsverfahrens beauftragt und habe dafür der Bw sämtliche Kosten wie auch, als eine Art Reflexwirkung, sämtliche Folgekosten übernommen. Der Bw sei daher nicht als "Auftraggeber" sondern als "Dritter" im Sinne der Berufungsvorentscheidung zu werten und habe demgemäß auch eine Gegenleistung erbracht.

Der UFS hat Einsicht genommen in den Scheidungsvergleich vom 5. Oktober 2007, wonach der Bw die hälftige Ehwohnung, diese unbelastet von Verbindlichkeiten, an die Gattin übertragen und die diesbezüglichen Kosten und Gebühren der Eigentumsübertragung sowie die Gerichtsgebühren und Kosten des Scheidungsverfahrens übernommen hat. Lt. Punkt VII. hat der Bw der geschiedenen Gattin an Unterhalt mtl. € 450 zu bezahlen, nach Wegfall der Unterhaltspflicht für die im Studium befindlichen volljährigen Kinder mtl. € 700 und ab Antritt der Pension mtl. € 500.

Die Einkünfte des Bw als Angestellter des BKH-X betragen lt. Erhebung im Jahr 2006 brutto € 50.372,13 und im Jahr 2007 brutto € 51.531,82, das sind jährlich netto 12 x rund € 2.500. In beiden Jahren wurden im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung (Jahresausgleich) an außergewöhnlicher Belastung "Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern" im Betrag von € 2.640 anerkannt.

Laut Kaufvertrag vom 28. September 2007 hat der Sohn G die Wohnung W 12 im Ausmaß von 36 m<sup>2</sup> samt Inventar um € 35.000 erworben. Die Grunderwerbsteuer und die grundbücherliche Eintragungsgebühr trägt lt. Punkt VI. der Käufer; alle anderen mit der grundbücherlichen Durchführung verbundenen Kosten, Steuern etc. tragen die Vertragsteile je zur Hälfte.

Zufolge der beigebrachten Betriebskostenvorschreibung vom 7. Jänner 2008 betragen die Betriebskosten (samt Heizung und Instandhaltungsrücklage) für die Wohnung W 12 ab Jänner 2008 mtl. brutto € 81,59.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

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

Die **unentgeltliche** Einräumung der Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes weist grundsätzlich einen freigebigen Charakter auf, wodurch ein dem ErbStG unterliegender Vorgang gegeben wäre.

Im Erkenntnis vom 17. Feber 1994, 93/16/0126, ist der VwGH im Falle der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes gegen Übernahme der mit der Liegenschaft zusammenhängenden Kosten von einem aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag ausgegangen, sodass in einem solchen Fall eine gemischte Schenkung vorliegt.

Festgehalten wird, dass zunächst im Rahmen der Beurteilung, ob eine gemischte Schenkung vorliegt, die Verkehrswerte der beiderseitigen Leistungen einander gegenüber zu stellen sind. Liegt diesbezüglich ein offenes Missverhältnis in der Weise vor, dass sich für den einen Teil jedenfalls einem Vermögenseinbuße und für den anderen Teil jedenfalls eine objektive Bereicherung ergibt, dann ist eine gemischte Schenkung verwirklicht. Anschließend ist im Zuge der Steuerbemessung allerdings von den steuerlichen Werten (Einheitswert) auszugehen, sodass dann, wenn die bedungene Gegenleistung etwa den steuerlichen Wert

der Einräumung des Nutzungsrechtes übersteigt, für die Vorschreibung einer Schenkungssteuer kein Raum verbleibt.

Zur Auslegung des Begriffes "Wert des bedungenen Entgeltes" im Sinne des § 33 TP 9 GebG hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass hierfür grundsätzlich dieselben Überlegungen anzustellen sind, wie für den "Wert", den ein Bestandnehmer im Sinne des § 33 TP 5 GebG aufzuwenden hat, um eine Sache in Bestand nehmen zu können. Weiters hat der VwGH ausdrücklich dargelegt, dass es bei der Feststellung des bedungenen Entgeltes darauf ankommt, was der Berechtigte aufwenden muss, um in den Genuss des Wohnrechtes zu kommen (vgl. zB VwGH 30.10.1961, 174/61).

Die Ansicht, dass die Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt, hat der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960, 1624/59, vertreten und dargelegt, dass auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Bestandnehmer erbringen muss, Teil des Wertes sind.

Bei den Betriebskosten, darunter die Heizungskosten und die Rücklage für Instandhaltungsmaßnahmen, handelt es sich jedenfalls um Kosten, die den Gebrauch der Sache erleichtern. Dass Betriebskosten Teil des gebührenbestimmenden Entgeltes sind, hat der VwGH auch in weiterer Folge immer wieder bestätigt (vgl. zB VwGH 30.5.1974, 974/73 und 367/73).

Gelangt man sohin zu der Ansicht, dass die Einräumung des Wohnrechtes entgeltlich erfolgte, so ist die Tatbestandsvoraussetzung des § 33 TP 9 GebG gegeben. Es sind dann bei **entsprechender** vertraglicher Vereinbarung ua. auch die Betriebskosten Teil des bedungenen Entgeltes (siehe zu vor auch: UFS 19.7.2006, RV/0575-W/04).

Im Gegenstandsfalle wurde im Dienstbarkeitsvertrag unter Punkt I. das "lebenslange Wohnrecht" eingeräumt und hat sich der Bw als Nutzungsberechtigter lt. Punkt II. "**für die Einräumung** dieses Wohnungsrechtes" verpflichtet, sämtliche für die Wohnung anfallenden Instandhaltungs- und Betriebskosten zu tragen. Nach dem Wortlaut des Vertrages erfolgte sohin keine "unentgeltliche" Einräumung des Wohnrechtes, sondern wurde vielmehr **für** diese Einräumung – neben den in der Berufung weiters ausdrücklich als Gegenleistung bezeichneten Kosten im Gesamtbetrag von € 8.477,87 - die Übernahme der Betriebskosten als Entgelt ausbedungen. Es liegt sohin gegenständlich eine entsprechende vertragliche Vereinbarung vor, wonach ua. die Betriebskosten eine Gegenleistung darstellen und insoweit jedenfalls ein entgeltliches Rechtsgeschäft verwirklicht wurde, das vom Werte dieses bedungenen Entgeltes der 2%igen Rechtsgebühr nach § 33 TP 9 GebG unterliegt.

Die Bewertung des bedungenen Entgeltes richtet sich dabei nach den allgemeinen

Bestimmungen des Bewertungsgesetzes; der Kapitalwert der übernommenen Betriebskosten von mtl. € 81,59 ermittelt sich gem. § 16 Abs. 2 BewG unter Berücksichtigung des Alters des Bw in Höhe von gesamt € 13.208,67 (siehe dazu das beiliegende Berechnungsblatt).

Selbst dann, wenn man – wie oben dargelegt – von einer gemischten Schenkung ausgehen wollte, verbleibt aber gegenständlich für die Vorschreibung einer Schenkungssteuer insofern kein Raum, als im Rahmen der Steuerbemessung in Gegenüberstellung der steuerlichen Werte der beiderseitigen Leistungen (Wohnrecht = dreifacher anteiliger Einheitswert € 13.174,34 – Kapitalwert des Entgeltes € 13.208,67) hervorkommt, dass bereits in Gegenüberstellung nur der kapitalisierten Betriebskosten diese den Wohnungswert übersteigen und daher (steuerlich) ein rein entgeltliches Rechtsgeschäft verbleibt.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage liegt daher die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit vor; anstelle einer Schenkungssteuer hat diesfalls ausgehend vom gesamt bedungenen Entgelt die Rechtsgebühr gem. § 33 TP 9 GebG zur Vorschreibung zu gelangen.

Der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid war daher Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Im Übrigen wird zu der eingewendeten Unterhaltspflicht des Sohnes gegenüber dem Bw der Vollständigkeit halber noch festgehalten:

Zuwendungen unter Lebenden zum Zweck des angemessenen Unterhaltes des Bedachten sind an sich nicht steuerbar, wenn sich der Leistungsgrund aus dem Gesetz ergibt. Gemäß § 143 Abs. 1 ABGB sind Kinder ua. gegenüber den Eltern dann unterhaltspflichtig, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten. Zum Unterhalt zählen insbesondere "Nahrung, Kleidung und Wohnung". Im Gegenstandsfalle erscheint es dem UFS zweifelhaft, ob bei den erhobenen Einkommensverhältnissen des Bw von netto rund € 2.500 pro Monat (siehe eingangs) auch unter Berücksichtigung der bestehenden Unterhaltspflicht gegenüber der geschiedenen Gattin und der Ausbildungskosten für die noch studierenden Kinder (mtl. zusammen rund € 700) der Bw nicht dennoch aufgrund der ihm verbleibenden Einkünfte selbst erhaltungsfähig wäre und sich etwa anderweitig auch eine Wohnung zumindest hätte mieten können. Aus diesem Grund hätte daher in Anbetracht der vorliegenden Umstände wohl keine rechtliche Unterhaltspflicht seitens des Sohnes bestanden. Allerdings ist nicht zu übersehen, dass der Sohn sich offenbar aus einer allenfalls moralischen Verpflichtung heraus veranlaßt gesehen hatte, dem Bw eine Wohnmöglichkeit zu verschaffen. Unentgeltlichkeit liegt aber auch dann nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht heraus zugesagt wird, weil in all diesen Fällen die Schenkungsabsicht fehlt. Unter Bedachtnahme darauf wäre daher der Berufung eventuell

auch aus dem Gesichtspunkt eines allenfalls mangelnden Bereicherungswillens stattzugeben gewesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 10. April 2008