

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

08.02.1990

Geschäftszahl

89/16/0180

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Närr, Mag. Meinl, Dr. Kramer und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Boigner, über die Beschwerde des N, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. Juli 1989, Zl. GA 11-564/4/89, betreffend Grunderwerb- und Schenkungssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.650,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Nach Lage der Akten des Verwaltungsverfahrens erwarb der Beschwerdeführer, nachdem er einige Tage vorher von MP und EP den Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ 2265 der KG W um einen Preis von 2 Millionen Schilling gekauft hatte, mit "Kaufvertrag" vom 10. April 1987 von der im Jahre 1910 geborenen U die andere Liegenschaftshälfte mit Wohnhaus und dem darin verbleibenden und mit 250.000 S bewerteten Inventar (Möbel und Bilder). Gemäß Punkt II. dieses Vertrages war als "Kaufpreis" eine (in bestimmter Weise wertgesicherte) lebenslange Rente in Höhe von 12.000 S pro Monat vereinbart worden.

Der Punkt III. dieses Vertrages hat folgenden Wortlaut:

"FRUCHTGENUSSRECHT:

(1) Der Käufer räumt hiemit der Verkäuferin das Recht ein, die kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile, einschließlich der von ihm noch zu erwerbenden übrigen Liegenschaftsanteile derselben Einlagezahl, im gleichen Umfange wie bisher, weiterhin zu benützen und persönlich zu gebrauchen, ohne daß die Verkäuferin die Ausübung dieses Rechtes an Dritte, in welcher Form immer, ganz oder teilweise weitergeben darf. Der Käufer übernimmt jedoch mit Stichtag die mit der Liegenschaft verbundenen Steuern, Gebühren und Abgaben, sowie Betriebs- und Erhaltungskosten aus eigenem. Die Befugnis der Verkäuferin endet mit dem Erwerb eines Appartements im X-Altersheim, oder Erwerb eines gleichwertigen Heimplatzes in ähnlicher Preiskategorie, sowie einer gleichwertigen Wohnung, zumindestens in Form eines Mietrechtes, welche hinsichtlich Wohnlage und Kosten dem beabsichtigten Altersheimplatz gleichwertig ist, wobei auch der gleichwertige Heimplatz und die gleichwertige Wohnung vom Käufer zur Verfügung gestellt werden kann. Beide Vertragsteile stellen einvernehmlich fest, daß die Verkäuferin den Antrag auf Zuerkennung eines Appartements im X-Altersheim gestellt hat. Die Verkäuferin verpflichtet sich, diesen Antrag aufrecht zu erhalten und ihn gehörig zu betreiben.

(2) Zur Sicherung des in Abs. 1 vereinbarten Rechtes der Verkäuferin behält sich diese die höchstens lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtnießung an den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteilen vor und wird andererseits dieses Fruchtgenußrecht vom Käufer der Verkäuferin eingeräumt. Der Umfang und das Ende des Fruchtgenußrechtes bestimmt sich nach den in Abs. 1 dieses Vertragspunktes enthaltenen Vereinbarungen. Die Verkäuferin verpflichtet sich, ab Beendigung des Fruchtgenußrechtes innerhalb von längstens drei Monaten die Liegenschaft geräumt an den Verkäufer zu übergeben und eine grundbuchsfähige Lösungsquittung hinsichtlich des gegenständlichen Fruchtgenußrechtes auf Kosten des Käufers auszustellen."

Mit Bescheid vom 29. Oktober 1987 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber dem Beschwerdeführer für den genannten Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 29.773 S und für freigebige Zuwendungen Schenkungssteuer in Höhe von 48.007 S fest.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer Berufung. Bei einem Kauf sei Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gemäß § 16 Abs. 2 Z. 11 BewG sei als Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen bei einem Alter von mehr als 75 bis 80 Jahren das Dreifache des Wertes der einjährigen Nutzung anzunehmen. Der "Kaufpreis" betrage 432.000 S. Die vom Beschwerdeführer übernommenen sonstigen Leistungen würden durch das Fruchtgenußrecht repräsentiert, dessen Bewertung laut Auskunft des Steuerberaters mit 3.000 S pro Jahr, sohin 9.000 S insgesamt, angemessen sei. Zuzüglich der Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde in Höhe von 12.000 S errechne sich sohin eine Gegenleistung in Höhe von insgesamt 453.000 S. Ziehe man hievon den Verkehrswert für die Fahrnisse in Höhe von 250.000 S ab, so ergebe sich eine Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage in Höhe von 203.000 S. Die achtprozentige Grunderwerbsteuer betrage sohin richtig 16.240 S. Für die Anwendung des Schenkungssteuergesetzes bleibe kein Raum, weil bei beiden Vertragspartnern ein Schenkungswille nicht gegeben gewesen sei. Frau U könne schließlich 90 oder 100 Jahre alt werden.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid vom 13. Juli 1989 wies die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland diese Berufung, nachdem sie dem Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 3. Mai 1989 eröffnet hatte, daß sie für die Beurteilung der Frage, ob eine Bereicherung bzw. ein Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliege oder nicht, dem Verkehrswert für die streitverfangene Liegenschaftshälfte in Höhe von 2 Millionen Schilling den nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Wert der Leibrente in Höhe von 1.126.080 S gegenüberstellen werde, als unbegründet ab und änderte gemäß § 289 Abs. 2 BAO den erstinstanzlichen Bescheid wie folgt:

"1) Bemessungsgrundlage:

S 258.000,-- gem. § 8 (1) ErbStG x 18%	= S 46.440,--
EW II: S 58.500,-- gem. § 8 (4) ErbStG x 2%	S 1.170,--
	S 47.610,--

2) Gem. § 10 (1) GrEStG: S 391.100,-- x 8%	= S 31.288,--
	S 78.898,--"

Sie führte hiezu zur Begründung aus, die Frage, ob überhaupt eine teilweise unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten stattfinde, sei danach zu beurteilen, ob die Verkehrswerte der übergebenen Vermögenswerte gegenüber der ebenfalls in Verkehrswerten auszudrückenden Gegenleistung in einem Mißverhältnis stünden. Hiebei sei einerseits von den gemeinen Werten der Grundstücke und der sonstigen beweglichen Sachen auszugehen. Diesen sei die Gegenleistung gegenüberzustellen. Bestehe die Gegenleistung ganz oder teilweise in Renten oder sonstigen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen, sei deren Verkehrswert, ermittelt nach versicherungsmathematischen Grundsätzen, festzustellen. Aus dieser Gegenüberstellung der Verkehrswerte des übertragenen Vermögens einerseits und der Gegenleistung, zu der die nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechneten Renten gehören, andererseits, ergebe sich das Maß der objektiven Bereicherung. Zu einer Schenkungssteuerpflicht aus einer Vermögensübertragung solcher Art komme es aber dann, wenn das subjektive Element der Bereicherungsabsicht aus den Umständen zu erschließen sei. Dies könne dann der Fall sein, wenn die Verhältnisse so gelagert seien, daß sich für einen Teil auf jeden Fall nur eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil hingegen notwendig ein unentgeltlicher Vermögenszuwachs ergeben müsse, weil die aleatorischen Komponenten eindeutig ausgeschaltet seien und eine Bereicherung außer Zweifel stehe, weil sie von den möglichen, aus dem Wesen des Glücksgeschäftes abzuleitenden Wirkungen, mit Sicherheit nicht beeinträchtigt sein könne. Übersteige der Wert der Gesamtleistung den Einheitswert nicht, sei eine freigebige Zuwendung anzunehmen und im Differenzbetrag die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer zu erblicken. Bei gemischten Schenkungen, bei denen unbewegliche und bewegliche Sachen übertragen werden, sei

der Schenkungsvorgang als Einheit aufzufassen. Hier komme es nicht zu einer Zerlegung. Dieses Einheitsprinzip werde aus § 20 Abs. 1 ErbStG abgeleitet. Als Erwerb gelte der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Um zur Schenkungssteuerbemessungsgrundlage zu kommen, seien aber die bewertungsgesetzlichen Bestimmungen heranzuziehen. Es seien somit die Einheitwerte der übertragenen Liegenschaften und die gemeinen Werte der dem Übernehmer zugewendeten beweglichen Sachen zusammenzurechnen. Von dieser Summe seien die vom Erwerber übernommenen Verbindlichkeiten, die eingegangenen Verpflichtungen und die von ihm sonst zu erblickenden Leistungen, berechnet nach den Regeln des Bewertungsgesetzes, in Abzug zu bringen. Die Differenz ergebe die Berechnungsgrundlage für die Festsetzung der Schenkungssteuer.

Die belangte Behörde gehe für die streitverfangene Liegenschaftshälfte von einem Verkehrswert in Höhe von 2 Millionen Schilling aus. Stelle man diesem Verkehrswert den nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Wert der Leibrente in Höhe von 1,126.080 S gegenüber, so werde ein gewisses Mißverhältnis offenkundig, weil die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um mehr als 25 vom Hundert unterschreite (Hinweis auf Kapp, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz¹⁰, RZ 51.1 zu § 7). Wenn Leistung und Gegenleistung in einem auffallenden Mißverhältnis voneinander abwichen, bestehe die Vermutung, daß dieses Mißverhältnis auch den Beteiligten bekannt gewesen sei (Hinweis auf Troll, Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz³, RZ 41 zu § 7, und auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. November 1977, Zl. 1168/77, Slg. Nr. 5183/F).

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides sowie dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Bundesminister für Finanzen legte die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Der Gerichtshof hat erwogen:

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich der Beschwerdeführer nach seinem gesamten Vorbringen in dem Recht auf gesetzmäßig richtige Bemessung der Grunderwerbsteuer sowie in dem Recht, Schenkungssteuer nicht entrichten zu müssen, verletzt. In Ausführung des so aufzufassenden Beschwerdepunktes trägt er unter dem Gesichtspunkt einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit im Einklang mit seinem Vorbringen im Administrativverfahren vor, die Abgrenzung der Frage einer sogenannten "gemischten Schenkung" von der Unentgeltlichkeit setze voraus, daß der Zuwendende und der, dem zugewendet werde, den "Mehrwert" als Schenkung wollen. Im Beschwerdefall sei ein Leibrentenvertrag, sohin ein Glücksgeschäft, abgeschlossen worden. Dieses Glücksgeschäft sei aber einmal grundsätzlich nicht unentgeltlich und könne einen, müsse aber keinen Mehrwert im Sinne des Schenkungssteuergesetzes betreffend die gemischte Schenkung erbringen. Die objektive Möglichkeit eines Mehrwertes stehe aber im Beschwerdefall außer jeglicher Betrachtungsweise, weil zwischen den beiden Vertragsparteien niemand gewollt habe, daß sich ein Mehrwert ergebe. Das gesamte Ermittlungsverfahren habe in subjektiver Hinsicht keinen Anhaltspunkt ergeben, daß Frau U dem Beschwerdeführer einen "Mehrwert" habe schenken wollen, weil er mit ihr verwandt sei oder zwischen ihnen eine sonstige besondere persönliche Beziehung bestünde. Solche Umstände seien nicht festgestellt worden und es könne auch davon ausgegangen werden, daß sie nicht vorlägen. Weil aber keine subjektive, in der formalrechtlichen Betrachtungsweise an das Rechtsgeschäft anknüpfende, Willensbildung im Hinblick auf einen Mehrwert vorliege, scheide die Bereicherungsabsicht und damit die Anwendungsmöglichkeit des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG von vorneherein aus.

Die Beschwerde ist begründet.

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

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;

...

Nach § 938 ABGB heißt ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird, eine Schenkung.

Der wesentliche Unterschied zwischen bürgerlich-rechtlichen Schenkungen und anderen freigebigen Zuwendungen unter Lebenden besteht darin, daß bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung, bei der freigebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt. Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewußt; andernfalls liegt eine

Schenkung in bürgerlich-rechtlichem Sinn vor. Der Begriff der freigebigen Zuwendung schließt daher den der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts ein (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 8. Februar 1960, Slg. Nr. 2168/F, vom 11. Jänner 1977, Zl. 656/76, vom 21. Oktober 1982, Zlen. 81/15/0059, 0060, 0061, und vom 12. Oktober 1989, Zl. 88/16/0228).

Bei der bürgerlich-rechtlichen Schenkung liegt Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung vor (vgl. das bereits erwähnte Erkenntnis vom 21. Oktober 1982, Zlen. 81/15/0059, 0060, 0061). Der Wille zu bereichern muß aber auch bei freigebigen Zuwendungen beim Zuwendenden vorhanden sein. Dieser Wille muß allerdings kein unbedingter sein, es genügt vielmehr, daß der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt (vgl. u.a. die Erkenntnisse vom 30. Juni 1988, Zl. 87/16/0026, und vom 20. April 1989, Zl. 88/16/0003, sowie die dort angeführte weitere Rechtsprechung).

Wer einem anderen gegen Entgelt eine lebenslange Rente verspricht, schließt einen Leibrentenvertrag. Der Leibrentenvertrag ist ein Glücksvertrag im weiteren Sinne (vgl. Wolff in Klang, 1015 mwN; Koziol-Welser⁶ I. 310). Das aleatorische Moment liegt im Abweichen der tatsächlichen Lebensdauer des Rentenberechtigten von der durchschnittlichen Lebenserwartung. Geht man davon aus, daß sich die Höhe der Leibrente einerseits am Wert der Gegenleistung, andererseits an der mutmaßlichen Lebenserwartung des Rentenberechtigten orientiert, so "gewinnt" der Rentenberechtigte, wenn er über die erwartete Lebensdauer hinaus am Leben bleibt. Stirbt er früher, hat der Rentenverpflichtete einen Vorteil.

Ein solcher Vertrag ist keine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Da die Dauer des Bezuges der Leibrente (einer Lebensrente) beim Vertragsabschluß ungewiß ist, wird in der Regel der Fälle beim Vertragsabschluß nicht erkennbar sein, ob einer der Vertragsteile durch diesen Vertrag im Endergebnis bereichert sein wird, geschweige denn, welcher der beiden Teile es ist und wie hoch seine Bereicherung ist. Es fehlt somit auch für die Regel der Fälle an dem Tatbestandsmerkmal des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG, daß nämlich im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eine freigebige Zuwendung unter Lebenden vorliegt, durch die der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Nur dann, wenn die Umstände des einzelnen Falles erkennen lassen, daß Leistung und Gegenleistung auf jeden Fall in einem Mißverhältnis stehen müssen, also der Übergeber der Sache etwa so hoch betagt oder so schwer erkrankt ist, daß mit seinem baldigen Ableben gerechnet werden muß, und daß somit der Gesamtbetrag der ausbedungenen Gegenleistungen dem Werte der hingegebenen Sachen - als solcher muß der Verkehrswert, nicht der Einheitswert angesehen werden - niemals gleichkommen kann, wird eine OBJEKTIVE Bereicherung bejaht werden können.

Nun setzt eine freigebige Zuwendung - wie oben dargelegt - neben der objektiven Bereicherung noch einen Bereicherungswillen voraus, der im geschäftlichen Verkehr nicht zu vermuten ist, weil im Wirtschaftsleben davon ausgegangen werden kann, daß im Verhältnis zweier unabhängiger Vertragspartner keine Leistungsverpflichtung ohne eine entsprechende Gegenleistung eingegangen wird.

Im Streitfalle ist der Bereicherungswille, entgegen der Auffassung der belangten Behörde, nicht erwiesen.

Diesbezügliche Feststellungen, aus denen sich von vornherein eine bewußte Bereicherung des Beschwerdeführers durch die Veräußerung hätte erschließen lassen, hat die belangte Behörde nicht getroffen. Sie hat auch nicht festgestellt, daß die Vertragsteile die Konstruktion des Leibrentenvertrages bloß deshalb gewählt haben, um eine steuerliche Begünstigung zu erzielen und daß eine andere Gestaltung der Rechtsbeziehungen nach der Lage des Falles, losgelöst von den rein steuerrechtlichen Fragen, angemessen gewesen wäre, daß also die Vertragsteile Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes zum Nachteil des Steuergläubigers mißbraucht haben (§ 22 Abs. 1 BAO). Sie hat vielmehr bloß den kurz vorher für die andere Liegenschaftshälfte bezahlten Kaufpreis in Höhe von 2 Millionen Schilling dem nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Wert der Leibrente in Höhe von 1.126.080 S gegenübergestellt und aus diesem Mißverhältnis auf einen Bereicherungswillen der Rentenberechtigten geschlossen. Dieser Vorgang allein genügt aber nicht, um bei einem zwischen unabhängigen Vertragspartnern wirklich gewollten und den wirtschaftlichen Gegebenheiten angemessenen Leibrentenvertrag die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG festzustellen.

Der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt bietet keine genügenden Anhaltspunkte für den Nachweis, daß die Rentenberechtigte den Beschwerdeführer durch den Leibrentenvertrag hat bereichern wollen. Der von der belangten Behörde vorgetragene Grund, der nach ihrer Meinung den Bereicherungswillen im Zeitpunkt des Abschlusses des Leibrentenvertrages darlegen soll, nämlich der dem Beschwerdeführer damit zugewandte große Vermögensvorteil ("auffallendes Mißverhältnis"), ist nicht geeignet, ihre Entscheidung zu tragen. Denn ein bei Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung sich ergebendes auffallendes Mißverhältnis stellt bei einem zu den Glücksverträgen gehörenden Leibrentenvertrag nicht schon an sich eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG dar, weil diese weiters auch den Bereicherungswillen beim Zuwendenden voraussetzt. Im Streitfall ist aber nicht geprüft worden, ob Frau U diesen Willen gehabt hat. In dieser Hinsicht ist die Ermittlung des Sachverhaltes in einem wesentlichen Punkt ergänzungsbedürftig geblieben. Die belangte Behörde hätte sohin den angefochtenen Bescheid nicht erlassen dürfen, ohne nähere Feststellungen über die Beweggründe der Vertragspartnerin des Beschwerdeführers und die Annahme, daß die Leibrente teilweise

"geschenkt" erscheine, zu treffen. Der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. November 1977, Zl. 1168/77, Slg. Nr. 5183/F, ist deshalb verfehlt, weil es sich damals um die Bezüge eines bei seinem Vater beschäftigten Sohnes gehandelt hat und bei Dienstverhältnissen unter nahen Angehörigen aus den Gründen des § 21 Abs. 1 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) grundsätzlich andere Maßstäbe anzulegen sind ("Eltern-Kind-Verhältnis; vgl. Ruppe in Ruppe (Hrsg.) Handbuch der Familienverträge², S. 101 ff).

Wenn der Beschwerdeführer weiters unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vorträgt, der Sachverhalt sei von der belangten Behörde in Ansehung der Bemessungsgrundlagen für beide in Streit gezogenen Steuern deshalb aktenwidrig angenommen worden, weil auf Grund seiner Äußerung zur Fragebeantwortung vom 8. Mai 1987 der Betrag für das Fruchtgenußrecht in Höhe von 3.000 S nicht jährlich, sondern monatlich zu bewerten gewesen sei, so ist er auf seinen Berufungsschriftsatz vom 30. November 1987 zu verweisen, in dem er ausführte, daß die Bewertung des Fruchtgenußrechtes laut Auskunft des Steuerberaters des Beschwerdeführers "mit S 3.000 pro Jahr angemessen ist, sohin S 9.000" betrage.

Dessen ungeachtet ist der Verwaltungsgerichtshof der Meinung, daß sich in Ansehung dieses Vorbringens für die belangte Behörde die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung geradezu aufgedrängt hat.

Bei Abgabenansprüchen ist Rechtsprätendent für den Abgabengläubiger die Abgabenbehörde. Sie trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können. Solcherart obliegt es nach dem § 115 Abs. 1 BAO den Abgabenbehörden, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Sie haben daher ihre Ermittlungen auch ZUGUNSTEN der Abgabepflichtigen bis zur Grenze des Zumutbaren durchzuführen. Sohin ist der abgabenbehördliche Verwaltungsakt von der Offizialmaxime beherrscht bzw. auf Ermittlung der materiellen Wahrheit gerichtet. Es ist nicht auszuschließen, daß die belangte Behörde unter Umständen vielleicht zu einem höheren Werte der Leistungen des Beschwerdeführers hätte kommen können, wenn sie den Sachverhalt vollständig ermittelt und hiebei berücksichtigt hätte, daß der Jahreswert der Nutzungsmöglichkeit eines in W in bester Lage gelegenen Einfamilienhauses nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen nicht 3.000 S pro Jahr betragen kann.

Es ist nicht auszuschließen, daß die belangte Behörde bei Vermeidung dieser Feststellungsmängel zu einem anderen Bescheid gekommen wäre. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof wurde aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen.

Die Entscheidung über den Anspruch auf Ersatz des Aufwandes gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil neben dem für Schriftsataufwand allein vorgesehenen PAUSCHBETRAG in Höhe von 10.110 S ein gesonderter Zuspruch für Umsatzsteuer im Gesetz nicht vorgesehen ist. Der Ersatz der Stempelgebühren war mit 540 S (je 120 S für drei Ausfertigungen der Beschwerde sowie 180 S für die Kopien der angefochtenen Bescheide) zu bestimmen.