

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bw., vertreten durch Dr. Michael Augustin, Mag. Peter Haslinger, Rechtsanwälte, 8700 Leoben, Krottendorfergasse 4, vom 11. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 18. November 2002 betreffend Grunderwerbsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird teilweise stattgegeben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schenkungsvertrag vom 25. Juli 2002 übergab G.K. seiner Lebensgefährtin, C.S. 453/10000 Miteigentumsanteile an der EZ x, GB y, mit welchen Anteilen das Wohnungseigentum an der Wohnung Nr. 3 untrennbar verbunden ist. Laut Punkt I des Vertrages hat sich die Berufungserberin beim Erwerb der gegenständlichen Wohnung durch den Geschenkgeber im Jahre 2001 finanziell beteiligt (diesbezügliche Unterlagen wurden dem Finanzamt vorgelegt). Der Geschenkgeber haftet dafür, dass die Berufungserberin grundbücherliches Eigentum lastenfrei erwirbt.

Punkt V und VI der Urkunde weisen auszugsweise folgenden Wortlaut auf:  
"Festgestellt wird, dass durch die gegenständliche Schenkung das mit Kaufvertrag vom 2001-05-18 der Geschenknehmerin eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht obsolet geworden ist und demgemäß die Verbücherung des bezüglichen Wohnungsrechtes gemäß dem Vertrag vom 2001-05-18 zu unterbleiben hat.

C.S. wurde auf Grund ihrer Beteiligung an der Finanzierung des Wohnungserwerbes im Sinne des Kaufvertrages vom 2001-05-18 bereits zu Steuerzahlungen (auf Basis ihrer Beteiligung an der Finanzierung der Wohnung - 50% des Kaufpreises) in Anspruch genommen. Es sind alle

Möglichkeiten auszuschöpfen, um diese Steuerleistung der Geschenknehmerin bei der Bemessung der gegenständlich anfallenden Schenkungssteuer mit Grunderwerbszuschlag zu berücksichtigen."

Mit Bescheid vom 18. November 2002 wurde der Berufungswerberin Grunderwerbsteuer ausgehend von der Hälfte der Finanzierungskosten der Wohnung (€ 43.603,70) mit der Begründung, die Aufgabe des Wohnungsrechtes stelle eine Gegenleistung dar, vorgeschrieben.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde darauf verwiesen, dass die seinerzeitige Rechtslage nach dem WEG 1975 ein gemeinsames Wohnungseigentum von nicht verheirateten Partnern nicht zugelassen hätte. Bedingt durch die Mitfinanzierung des Wohnungskaufes sei der Berufungswerberin aus Gründen der Absicherung ein Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt worden. Die dafür vorgeschriebene Gebühr sei von der Berufungswerberin entrichtet worden. Aus wirtschaftlicher Sicht habe bereits vor Inkrafttreten des WEG 2002 wegen der Mitfinanzierung eine Partnerschaft existiert. Zur Begründung von gemeinsamem Wohnungseigentum sei nun der Schenkungsvertrag abgeschlossen worden. Die Vorgänge des seinerzeitigen Kaufvertrages und des nunmehrigen Schenkungsvertrages seien als Einheit zu sehen. Bei rechtsrichtiger Betrachtung wäre als Bemessungsgrundlage korrespondierend zum Grunderwerbsteuerbescheid des Geschenkgebers ein Betrag von € 41.605,20 als Bemessungsgrundlage heranzuziehen und in weiterer Folge die entrichtete Gebühr auf die Grunderwerbsteuer anzurechnen gewesen. Jedes Rechtsgeschäft sei auf seinen wirtschaftlichen Zweck zu prüfen.

Mit Berufungvorentscheidung vom 15. April 2002 wurde der Berufung insoweit stattgegeben, als nunmehr die Grunderwerbsteuer von € 41.605,20 festgesetzt wurde. In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wurde nochmals die Anrechnung der für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes entrichteten Gebühr beantragt.

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

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 15. April 1993, 93/16/0056). Auch der ausdrückliche oder

stillschweigende Verzicht auf eine Forderung bzw. deren "Fallenlassen" ist beim Wert der Gegenleistung zu berücksichtigen (vgl. das Erkenntnis vom 20. November 1980, 1651/79).

Nach der Bestimmung des § 5 Abs. 2 Z. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten. Daraus ergibt sich, dass zur Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne auch diejenigen Lasten gehören, die abzulösen wären, wenn das Grundstück sofort lastenfrei übergehen würde. Dabei kommt es in zeitlicher Hinsicht darauf an, ob und in welcher Höhe Belastungen im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bestehen. Hingegen ist es nicht von Bedeutung, ob es als Folge dieses Erwerbsvorganges zur Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit kommt.

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die neben anderen unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz und das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Für die Anwendung des § 15 Abs. 3 GebG genügt, dass das Rechtsgeschäft grundsätzlich den in dieser Bestimmung genannten Verkehrsteuergesetzen unterliegt.

Im Erkenntnis vom 29.1.1990, 87/15/0082 hat der Verwaltungsgerichtshof seine Auffassung wiederholt, dass eine durch § 15 Abs. 3 GebG zu vermeidende Doppelbesteuerung die **Identität des Rechtsvorganges** voraussetzt (siehe das Erkenntnis vom 27. September 1990, ZI. 89/16/0214). Diese Identität ist aus nachstehenden Erwägungen im vorliegenden Fall zu verneinen:

Die Einräumung des grundbürgerlichen Wohnrechtes im Kaufvertrag vom 18. Mai 2001 für die Berufungswerberin zog die Festsetzung einer Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG (Dienstbarkeiten) nach sich und ist der diesbezügliche Bescheid in Rechtskraft erwachsen. Diese Einräumung der Dienstbarkeit ist völlig getrennt von der mit Schenkungsvertrag vom 25. Juli 2002 vereinbarten Vermögensverschiebung zu beurteilen. Es liegen demnach zwei selbstständige, nicht identische Rechtsgeschäfte vor. Die Berufungswerberin kann daher durch ihren Hinweis, die Vorgänge des seinerzeitigen Kaufvertrages vom Mai 2001 und des nunmehrigen Schenkungsvertrages seien als Einheit zu sehen, nichts gewinnen, zumal jeder abgabenrechtliche Tatbestand selbstständig und für sich zu beurteilen ist. Der Einwand, dass nach der Rechtslage des WEG 1975 nicht verheiratete Partner kein gemeinsames Wohnungseigentum begründen konnten, vermag an dieser rechtlichen Beurteilung nichts zu ändern. Für die Beurteilung des vorliegenden Rechtsvorganges ist es ebenso unbedeutlich, dass die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes lediglich Sicherungsfunktion hatte. Für die Anrechnung der entrichteten Gebühr auf die Grunderwerbsteuer bleibt daher kein Raum.

Auch wenn bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des **betreffenden** Erwerbsvorganges nicht

außer Acht gelassen werden dürfen, ist darauf Bedacht zu nehmen, dass die Tatbestände des § 1 Abs. 1 GrEStG in der Hauptsache an die äußere zivilrechtliche Vertragsgestaltung anknüpfen (VwGH vom 20.2.2003, 2000/16/0012). Der vorliegende Schenkungsvertrag lässt den eindeutigen Parteiwillen erkennen, der Berufungswerberin das Eigentumsrecht an den näher beschriebenen Miteigentumsanteilen einzuräumen. Im Zeitpunkt der Verwirklichung dieses Erwerbsvorganges gehörte das der Berufungswerberin eingeräumte Wohnungsrecht – auch wenn es nicht verbüchert war, als eine auf dem Grundstück ruhende Belastung nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG zur Gegenleistung, da dieses als absolutes Recht gegen den Eigentümer der belasteten Sache wirkte. Für den zu beurteilenden Schenkungsvertrag vom 25. Juli 2002 ist daher als entgeltliches Rechtsgeschäft Grunderwerbsteuer vom Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes festzusetzen.

Im vorliegenden Fall hat die Berufungswerberin als Dienstbarkeitsberechtigte die in Rede stehende Liegenschaft zur Hälfte erworben. Die Wohnungsfruchtnießung (§ 521 ABGB zweiter Fall) gehört nach der Systematik des ABGB zu den Dienstbarkeiten (VwGH vom 5.3.1990, 89/15/0014). Auch der Fruchtgenuss stellte eine Last dar, die abzulösen wäre, wenn das Grundstück sofort lastenfrei auf den Erwerber übergehen würde (VwGH vom 18.8.1994, 93/16/0111, BFH vom 12. Mai 1976, II R 187/72, BStBl II 579, zu einem Wohnungsrecht). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 15. Februar 1899, Slg. Nr. 12503, zur Einbeziehung eines Fruchtgenussrechtes als "Nebenleistung" im Sinne des § 50 Z. 1 Gebührengesetz 1850 in die Bemessungsgrundlage der Immobiliargebühr ausgesprochen, dass die Käuferin für die Realität nicht bloß den Kaufpreis entrichten, sondern auch auf das zu ihren Gunsten eingetragene Fruchtgenussrecht verzichten musste. Sie hätte daher neben dem Kaufpreis tatsächlich eine Nebenleistung erbracht, welche in dem Verzicht auf das Fruchtgenussrecht bestehet.

Das im Grundbuch einverleibte Fruchtgenussrecht erlischt nicht schon durch Vereinigung des Rechtes und der Verbindlichkeit (vgl. die Entscheidung des OGH vom 18. Mai 1988, 3 Ob 587/87, NZ 1990, 153). Wird somit vom Hypothekargläubiger die Liegenschaft rechtsgeschäftlich erworben, so zählt zur Bemessungsgrundlage neben dem Kaufpreis auch der Wert der Forderung des nunmehrigen Erwerbers. In diesem Sinne wird auch im § 5 Abs. 1 Z. 4 GrEStG 1987 angeordnet, dass beim Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren Gegenleistung das Meistbot einschließlich der nach den Zwangsversteigerungsbedingungen bestehen bleibenden Rechte ist. Dabei ist für die Höhe der Bemessungsgrundlage nicht maßgebend, ob es sich beim Ersteher um einen Grundpfandgläubiger – dessen Forderungen erloschen -, um einen Berechtigten hinsichtlich der nach den Zwangsversteigerungsbedingungen bestehen bleibenden Rechte oder um einen Dritten handelt.

Auch die nicht verbücherte Dienstbarkeit bindet inter partes, gegen den Gesamtrechtsnachfolger und bei Übernahme durch einen Einzelrechtsnachfolger. Im gegenständlichen Fall ist der Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes, das der Erwerberin im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bereits zustand, daher zur Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn zu zählen.

Aus den dargelegten Gründen war daher der Berufung teilweise stattzugeben.

Graz, am 8. November 2005