



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 8. Mai 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Schenkungssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 5 v. H. von € 65.977,32, sohin im Betrag von € 3.298,87 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit dem am 22. März 2006 errichteten Vertrag räumt A (= Berufungswerber, Bw) seiner Ehegattin S an den ihm gehörigen 298/654-Anteilen an der Liegenschaft in EZ1, diese verbunden mit Wohnungseigentum an Top 1, das unentgeltliche Fruchtgenussrecht ein; dies beginnend mit 1. Jänner 2006 auf die Dauer von 15 Jahren, sohin bis 31. Dezember 2020 (Punkt "Drittens"). Die Fruchtgenussberechtigte ist verpflichtet, die gegenständliche Geschäftseinheit instandzuhalten und aus den Erträgen die notwendigen Instandhaltungsarbeiten sowie laufenden Aufwendungen (zB Darlehenszinsen) zu bezahlen. Sämtliche Kosten und Abgaben anlässlich der Vertragsserrichtung sind vom Bw zu tragen.

Auf Anfrage des Finanzamtes hat der Bw die Wohnnutzfläche der Top 1 mit 134 m² bekannt gegeben.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 8. Mai 2006, StrNr, ausgehend von dem kapitalisierten Nutzungsrecht (= Nutzfläche 134 m² x Richtwert € 5,49/m² = Mietertrag mtl. € 735, kapitalisiert nach dem Lebensalter der Berechtigten gem. § 16 Abs. 1 BewG) von € 157.792, abzüglich der Freibeträge gesamt € 9.500, zuzüglich der vom Geschenkgeber übernommenen Steuer, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 160.155 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG die 8%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 12.812,40 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass bei Nutzungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der in Zukunft im Durchschnitt voraussichtlich erzielbare Betrag zugrunde zu legen sei (§ 17 Abs. 3 BewG). Es sei daher bei diesem Mietobjekt anhand der Einkommensteuerbescheide der vorliegenden vergangenen drei Jahre der jährlich durchschnittliche Nettoertrag aus Vermietung und Verpachtung von € 4.480,12 heranzuziehen. Die Nutzung sei auf bestimmte Zeit, nämlich 15 Jahre, beschränkt, woraus sich der Gesamtwert gem. § 15 Abs. 1 BewG mit € 47.442,86 und daraus die Schenkungssteuer mit lediglich € 1.328,01 errechne. Im Übrigen könne ein Nutzungsrecht lt. VwGH-Judikatur nie höher angesetzt werden, als der auf die Liegenschaft entfallende anteilige Einheitswert.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2006 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die Schenkungssteuer – ausgehend von einem mtl. Mietertrag von € 735 wie bisher - unter Bedachtnahme auf die beschränkte Dauer von 15 Jahren mit € 5.137,20 festgesetzt. Der anteilige dreifache Einheitswert (€ 117.422) übersteige den dabei gem. § 15 BewG angesetzten Gesamtwert des Nutzungsrechtes von € 90.274,40.

Mit Antrag vom 13. Juli 2006 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend eingewendet, gegenständlich sei das Fruchtgenussrecht nicht an einer mietrechtlichen Normwohnung bis zu 130 m² iSd Richtwertgesetzes, sondern vielmehr an Geschäftsräumlichkeiten eingeräumt, die zudem die Nutzfläche von 130 m² übersteigen. Es sei daher in diesem Fall anstelle des Richtwertes der durchschnittliche Netto-Mietertrag – wie in der Berufung vorgebracht – maßgebend. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt des Bw, StrNr1, ist hervorgekommen: Am 6. März 2002 wurde mit der Fa. X-GmbH (Drogeriemarkt) ein Mietvertrag auf unbestimmte Dauer betr. die "Verkaufsfläche" im Erdgeschoß abgeschlossen; es wurde eine Netto-Grundmiete von mtl. € 1.090, dh. im Jahr € 13.080, vereinbart. Ende Juli 2002 wurde als Mietvorauszahlung eine Ganzjahresmiete geleistet.

Zufolge einer Ende 2006 durchgeführten Betriebsprüfung wurden die Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung berichtigt und wie folgt festgestellt:

2002: € 10.755,17; 2003: - € 2.106,54; 2004: € 9.304,10.

Laut der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2003 resultiert der dortige Verlust vorrangig aus dem Aufwand "Kanalanschlussgebühr" € 4.011,51.

Mit Vorhaltschreiben vom 18. Juli 2007 wurde dem Bw nach Darlegung obiger Fakten ua. mitgeteilt, dass es sich nach Ansicht des UFS bei der Kanalanschlussgebühr offenbar um einen einmaligen, außerordentlichen Investitionsaufwand handle, weshalb bei einer allfälligen Durchschnittsbetrachtung das Jahr 2003 außer Betracht zu bleiben hätte. Unter Heranziehung der Jahre 2002 und 2004 würden sich durchschnittliche Mieteinkünfte von jährlich € 10.030 bzw. monatlich € 835 und hieraus der Barwert des der Ehegattin eingeräumten Nutzungsrechtes – lt. übermitteltem Berechnungsblatt - mit € 102.721,39 ergeben.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme vom 10. August 2007 wurden zunächst die berichtigten Mieteinkünfte bestätigt und ausgeführt, die gänzliche Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus dem Jahr 2003 im Rahmen der vorzunehmenden Durchschnittsbetrachtung erscheine insofern nicht gerechtfertigt, da im Jahr 2002 Mieteinnahmen iHv € 7.630 als Vorauszahlung für das Jahr 2003 vereinnahmt worden seien. Das würde bedeuten, dass zwar diese Mietvorauszahlung, jedoch nicht die Ausgaben des Jahres 2003 berücksichtigt würden. Es treffe zu, dass aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Kanalanschlussgebühr von € 4.011,51 als einmalige Investition im Rahmen einer dreijährigen Durchschnittsbetrachtung nur bedingt berücksichtigungswürdig sei; bei deren Außerachtlassung ergäbe sich ein Überschuss von € 1.904,97 im Jahr 2003. Gleichzeitig sei auch ein außerordentlicher Investitionsaufwand im laufenden bzw. in den Folgejahren durch Verteilung auf 10 Jahre zu berücksichtigen. Die Einkünfte aus V+V würden sich somit wie folgt ergeben:

2002: € 10.755,17

2003: € 1.503,82 (= € 1.904,97 abzüglich 1/10 von € 4.011,51)

2004: € 8.902,95 (= € 9.304,10 abzüglich 1/10 von € 4.011,51)

Die durchschnittlichen Mieteinkünfte würden daher jährlich € 7.054 bzw. monatlich € 588 betragen, woraus sich der Barwert des eingeräumten Nutzungsrechtes mit € 72.335,54 ermittle. Es werde beantragt, die Schenkungssteuer ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage – lt. Darstellung – im Betrag von € 3.298,87 festzusetzen.

Es werde diesfalls auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.

Vorhalt und Antwortschreiben wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Nach § 3 Abs. 1 Z 1 gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts – somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird – sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gegenstand einer Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist, sohin auch Nutzungsrechte oder Dienstbarkeiten, wie etwa im Gegenstandsfalle die Zuwendung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236).

Die Bewertung richtet sich zufolge § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften §§ 2 – 17).

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG idF BGBl I 2003/71 (ab 1. Jänner 2004) ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 BewG anzuwenden.

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 2.3.1972, 929/71, ausgesprochen, 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).

Nach § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Anhand der durchgeführten Erhebungen steht im Gegenstandsfalle fest, dass es sich bei den Liegenschaftsanteilen, an denen der Fruchtgenuss eingeräumt wird, um ein Geschäftslokal

handelt, welches auch tatsächlich seit dem Jahr 2002 an einen Dritten (Handelsfirma) vermietet wird. Es ist sohin auch kein Anhaltspunkt ersichtlich, wonach die erzielte Miete etwa nicht einem fremdüblichen Preis für ein Geschäftslokal in dieser Lage an dem konkreten Verbrauchsort entsprechen würde.

Es sind daher diesfalls – entgegen der bei Wohnräumlichkeiten nach der Verwaltungspraxis mangels oft anderweitig vorhandener Vergleichswerte meist herangezogenen Richtwerte – der Bewertung des Nutzungsrechtes die tatsächlich erzielten Einkünfte aus der Vermietung zugrunde zu legen, wobei im Hinblick auf die Bestimmung nach § 17 Abs. 3 BewG eine Durchschnittsbetrachtung über die Jahre, dh. die bislang veranlagten Jahre 2002 – 2004, durchaus angebracht erscheint.

Der Argumentation seitens des Bw in der Stellungnahme vom 10. August 2007 kann dabei gefolgt werden. Durch Einsichtnahme in den bezug habenden Veranlagungsakt wird bestätigt, dass im Jahr 2002 Mietvorauszahlungen für 2003 geleistet wurden, sodass eine Nichteinbeziehung des Jahres 2003 in die Durchschnittsbetrachtung allein die Berücksichtigung der diesbezüglichen Mieterlöse, jedoch nicht der Ausgaben für diesen Zeitraum zur Folge hätte. Des Weiteren ist anzuerkennen, dass auch ein außerordentlicher Investitionsaufwand (Kanalanschluss im Jahr 2003) nicht zur Gänze auszuscheiden, sondern wie eingewendet verteilt auf zehn Jahre, dh. je mit einem Zehntelbetrag anzusetzen sein wird.

Ausgehend davon ergeben sich die Mieteinkünfte – wie in der Stellungnahme dargelegt – wie folgt:

2002: € 10.755,17

2003: € 1.503,82 (= € 1.904,97 abzüglich 1/10 von € 4.011,51)

2004: € 8.902,95 (= € 9.304,10 abzüglich 1/10 von € 4.011,51)

Die durchschnittlichen Mieteinkünfte betragen daher jährlich € 7.054 bzw. monatlich € 588, woraus sich der Barwert des der Ehegattin eingeräumten Fruchtgenussrechtes mit € 72.335,54 ergibt (= ermittelt anhand "Berechnungsprogramm betreffend die Bewertung von Renten § 16 BewG" unter www.bmf.gv.at/Steuer/Berechnungsprogramme).

Daraus bemißt sich die Schenkungssteuer wie folgt:

Zuwendung Fruchtgenuss	72.335,54 €
abzüglich Freibetrag gesamt	- 9.500,00 €
ergibt	62.835,54 €
zuzüglich übernommene Schenkungssteuer hievon, gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I): 5 % =	+ 3.141,78 €
steuerpflichtiger Erwerb	65.977,32 €

Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 1: 5 % =	3.298,87 €
---	-------------------

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher dem (abgeänderten) Berufungsbegehren insgesamt Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung wurde diesfalls verzichtet.

Innsbruck, am 29. August 2007