

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Günther Dunst, Öffentlicher Notar, 9872 Millstatt, Stiftgasse 1, vom 1. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 12. Mai 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 14. Oktober 2004 übertrugen die Eltern der Berufungsverwerberin (in der Folge: Bw.) dieser die jeweils zur Hälfte in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften EZ 123, GB A-Dorf, (im Folgenden: Liegenschaft A) samt dem darauf befindlichen Wohnhaus sowie EZ 456, GB B-Dorf, (in der Folge: Liegenschaft B), ebenfalls mit einem darauf befindlichen Wohnhaus. Weiters übergab die Mutter als Alleineigentümerin der Bw. die Liegenschaft EZ 789, GB C-Dorf, (im Folgenden: Liegenschaft C) samt Wohnhaus. Die Übergabe der genannten Liegenschaften gelte mit der Urkundenunterfertigung als vollzogen. Anlässlich dieser Übergabe räumte die Bw. den Übergebern an den vertragsgegenständlichen Liegenschaften das lebenslange, unentgeltliche Fruchtgenussrecht ein, wobei die Bw. sämtliche mit den Vertragsliegenschaften in Zusammenhang stehenden Kosten, Abgaben und Lasten zur Gänze tragen würde. Bei Ableben eines der Übergeber sollte das vorbeschriebene Fruchtgenussrecht nach dem Parteiwillen dem Überlebenden allein in vollem Umfang zustehen. Den monatlichen Wert des so vereinbarten Fruchtgenussrechtes legten die Parteien mit € 500,00 für die Liegenschaft A, mit € 3.200,00 für die Liegenschaft B sowie mit € 2.000,00 für die Liegenschaft C fest, insgesamt sohin mit € 5.700,00 je Monat. Erkennbar abgestellt auf das Lebensalter der (jüngeren) Mutter, also als lebenslange Einzelrente

qualifiziert, ist in der Vertragsurkunde, ebenso wie in der dem Finanzamt Klagenfurt (FA) gleichzeitig übermittelten Abgabenerklärung Vordruck "Gre 1", der kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes mit € 616.463,28 festgehalten.

Das FA setzte der Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Grunderwerbsteuer (GreSt) in Höhe von € 14.147,32 fest. Dabei ging das FA von einer sogenannten Verbindungsrente, deren Kapitalwert als Bemessungsgrundlage das FA aufgrund der vorliegenden Daten anhand des auch im Internet verfügbaren Berechnungsprogrammes des BMF mit € 707.365,90 ermittelt hatte, aus.

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Berufung führte die Bw. zunächst aus, dass das Wesen einer Verbindungsrente darin bestehe, dass Leistungen an mehrere Berechtigte durch das Ableben eines von ihnen eine Änderung erfahren, sei es, dass diese erst ihren Anfang nehmen, oder dass sich die Höhe einer bestehenden Leistung ändere. Das hier vereinbarte Fruchtgenussrecht stehe jedoch den Übergebern im vollen Umfang gemeinsam auf Lebenszeit zu, werde von beiden Berechtigten gemeinsam und ungeteilt ausgeübt, und ändere sich auch bei Ableben eines Übergebers nicht. Die Gegenleistung durch Einräumung des Fruchtgenussrechtes wäre daher nach der versicherungsmathematischen Lebenserwartung der jüngeren Berechtigten zu kapitalisieren.

Unter Hinweis auf den mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I 71/2003, neu gefassten § 16 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) und die diesbezügliche Literatur vertrat das FA weiterhin die Ansicht, dass (auch) bei Fällen eines gemeinsam ausbedungenen Wohnungsgebrauchsrechtes durch mehrere Übergeber von einer Verbindungsrente auszugehen wäre, und wies die Berufung als unbegründet ab.

Innerhalb der Frist des § 276 Bundesabgabenordnung stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, bei der Berechnung des Wertes eines zwei (oder mehreren) Personen gemeinsam eingeräumten Fruchtgenuss- oder Wohnungsrechtes sei maßgeblich, wer Steuersubjekt wäre. Sollte Steuersubjekt einer der Berechtigten sein, wäre der Gesamtwert des Rechtes nach der Formel für Verbindungsrenten zu ermitteln. Wenn aber der Erwerber als (Grunderwerb-) Steuersubjekt zu beurteilen sei, wäre nicht der Wert des Rechtes des länger lebenden Berechtigten, sondern der Wert der Gegenleistung des Erwerbers zu eruieren. Die Gegenleistung bestünde hier in der Duldung eines einheitlichen Rechtes und nicht in einer persönlichen Leistung. Dem Erwerber sei bis zum Ableben des länger lebenden Fruchtnießers die Nutzung am Vermögen entzogen, die Gegenleistung dauere sohin vom Tag des Vertragsabschlusses bis zum Tod des länger lebenden Berechtigten. Der Tod des

erstversterbenden Nutzungsberechtigten habe somit auf die Dauer und den Umfang der Gegenleistung keinen Einfluss.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die anhand der unstrittigen Daten (Geburtsdaten, Tag des Vertragsabschlusses, monatlicher Wert des Fruchtgenussrechtes) unter Zuhilfenahme des amtlichen Berechnungsprogrammes ermittelten Kapitalwerte (€ 616.463,28 von der Bw., € 707.365,90 durch das FA) – nach Ansicht der Berufungsbehörde auch zu Recht – der Höhe nach nicht in Zweifel gezogen worden sind. Streit besteht lediglich darüber, ob der hier maßgebliche Kapitalwert nach Art einer auf das Ableben der versicherungsmathematisch länger lebenden Mutter abgestellten lebenslangen Einzelrente (Ansicht der Bw.) zu ermitteln ist, oder nach der Formel für Verbindungsrenten (Auffassung des FA).

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GreStG) unterliegt der GreSt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, soweit es sich auf ein inländisches Grundstück bezieht, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gegenleistung ist nach der Norm des § 5 GrEStG alles, was der Erwerber einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Gegenleistung nach den Bestimmungen des ersten Teiles des BewG (§§ 2 bis 17) zu bewerten (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28. Jänner 1993, 92/16/0120).

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG in der hier zur Anwendung gelangenden Fassung BGBl. I 71/2003 ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebniswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Nach Abs. 2 leg. cit. ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebniswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

Nach Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Tz 80, sind Renten auf verbundene Leben Leibrenten, die nicht vom Leben einer Person, sondern vom Leben mehrerer Personen abhängig sind. Eine Form einer solchen Leibrente auf verbundene Leben ist die sogenannte

Letztüberlebensrente. Dies ist eine Rente, die solange ausbezahlt wird, als mindestens eine der berechtigten Personen noch lebt (Stoll, a.a.O., Tz 84). Eine typische Ausprägung einer solchen Verbindungsrente, die an die Lebenszeit mehrerer Personen geknüpft ist, ist die in einem Übergabsvertrag von den Übergebern für sich gemeinsam ausbedungene Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes (Frei/Frei, NZ 11/2004, S 337).

Der Bw. ist zwar zuzustimmen, dass für die hier anzustellende Beurteilung das Fruchtgenussrecht einem Wohn(ungsgebrauchs)recht gleichgestellt werden kann. Nicht gefolgt werden kann jedoch zunächst der Argumentation der Bw., das Wesen einer Verbindungsrente bestünde darin, dass Leistungen an mehrere Berechtigte durch das Ableben eines von ihnen eine Änderung erfahren. Diesbezüglich führen Frei/Frei (a.a.O.) zutreffend aus, dass bei einer Verbindungsrente die Rente bei Versterben einer Person entweder in gleicher oder in anderer (üblicherweise niedrigerer) Höhe übergehe oder ausbezahlt werde. Auch lässt sich dem insoweit einer ausdehnenden Interpretation nicht zugänglichen Wortlaut des § 16 Abs. 1 BewG eine derartige Unterscheidung, ob und in welchem Ausmaß die Rente bzw. Nutzung oder Leistung bei einer Verbindungsrente bei Ableben einer berechtigten Person eine Änderung erfahre, nicht entnehmen. Daher sind auch Leistungen an mehrere Berechtigte, die nach dem Ableben eines von ihnen auf den (die) anderen in unveränderter Höhe übergehen, als Verbindungsrente anzusehen. Das diesbezügliche Vorbringen der Bw. musste sohin ins Leere gehen.

Weiters wendet die Bw. ein, dass bei der Berechnung des Wertes eines zwei (oder mehreren) Personen gemeinsam eingeräumten Fruchtgenussrechtes maßgeblich wäre, wer Steuersubjekt sei. Sollte Steuersubjekt einer der Berechtigten sein, wäre der Gesamtwert des Rechtes nach der Art einer Verbindungsrente zu berechnen. Wenn aber, wie im vorliegenden Fall, Steuersubjekt die Liegenschaftserwerberin sei, würde das Recht nach Ableben eines der Berechtigten in voller Höhe weiterbestehen und würde sich insoweit in der Höhe der Gegenleistung nichts ändern, weshalb nicht der Erwerb des länger lebenden Berechtigten, sondern der Wert der Gegenleistung der Erwerberin in Ansatz zu bringen wäre. Wenn nun die Bw. vorbringt, im gegenständlichen Fall wäre bei der Berechnung der Gegenleistung nicht der Erwerb des länger lebenden Berechtigten (also der Mutter) heranzuziehen, so ist dem zunächst entgegenzuhalten, dass sie selbst bei der Ermittlung der von ihr angesetzten Gegenleistung (€ 616.463,28) von einer auf das Lebensalter der Mutter abgestellten, ungeteilten und lebenslangen Einzelrente ausgegangen ist. Abgesehen davon kann aus dem insoweit eindeutigen und für die Bewertung der Gegenleistung maßgeblichen Inhalt des § 16 BewG die von der Bw. vermeintlich erblickte Differenzierung nach Steuersubjekten (entweder der Bezieher einer Rente (Nutzung oder Leistung) oder der Erwerber als Fruchtgenusseinräumender) nach Meinung der Berufungsbehörde nicht abgeleitet werden. So

spricht der Wortlaut des Gesetzes undifferenzierend vom "Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen", die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen. Eine Unterscheidung, dass der Wert des Rechtes je nach dem Betrachtungswinkel davon abhängt, ob die Rente (wiederkehrende Nutzung oder Leistung) bezahlt (eingeräumt oder erbracht) werden muss oder ob diese empfangen (eingeräumt oder erhalten) wird, kann dem Gesetzestext bei einem an sich unteilbaren, auf das gesamte Nutzungsobjekt einheitlich bezogenen und gemeinsam ausgeübten, Wohnrecht indes nicht entnommen werden. Gleiches gilt auch für das gegenständliche Fruchtgenussrecht. In diesem Sinne führen auch Frei/Frei, a.a.O., aus, dass eine typische Ausprägung einer Verbindungsrente die in einem Übergabsvertrag von den Übergebern für sich gemeinsam ausbedingene Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes wäre. Aber auch eine Rente, die zuerst eine Person allein und nach deren Ableben eine andere Person bezieht, also aus der Sicht des Empfängers, ist nach Frei/Frei als verbundene Rente zu betrachten. Dies muss nach Ansicht der Berufungsbehörde auch für ein an sich unteilbares, bloß auf die Art und Größe des Nutzungsobjektes abgestelltes, Fruchtgenussrecht Geltung haben. Lediglich eine Rente, die zwei Personen unabhängig voneinander in vereinbarter Höhe zusteht, ist keine verbundene Rente. Im vorliegenden Fall wurde das Fruchtgenussrecht jedoch gemeinsam und nach Ableben des Vorversterbenden dem Überlebenden in unverändertem Ausmaß weiter eingeräumt. Überdies ist noch zu bemerken, dass Leistungen, die während der Lebenszeit beider Berechtigten an diese gemeinschaftlich zu erbringen sind, dem zweiten Berechtigten (dem mit der höheren Erlebniswahrscheinlichkeit) in ungeteilter Höhe erst nach dem Tod des ersten Berechtigten anfallen. Die an den zweiten Berechtigten in unveränderter Höhe zu erbringenden Leistungen sind demnach hinsichtlich eines Hälftenanteiles der laufenden Leistungen bis zu jenem Zeitpunkt aufgeschoben, an dem die Verpflichtung gegenüber dem ersten Berechtigten infolge dessen Ablebens wegfällt. Insoweit liegt also beim zweiten Berechtigten eine aufgeschobene Rente vor, deren Wert in Abhängigkeit vom Zeitpunkt des wahrscheinlichen Anfalls sowie der sich aus diesem (künftigen) Zeitpunkt ergebenden wahrscheinlichen Nutzungsdauer zu ermitteln und sodann auf den jetzigen Bewertungsstichtag als Barwert abzuzinsen ist. Diesem Umstand wird im Berechnungsmodus einer Verbindungsrente Rechnung getragen, und zwar durch Anwendung eines Verbindungsfaktors. Dass der solcherart ermittelte (Gesamt-) Barwert vom FA nicht, wie von Frei/Frei, a.a.O., S 339, vorgeschlagen, bei der Berechnung der GreSt auf die den beiden Übergebern jeweils anteilig zuzuordnenden Teilbeträge aufgeteilt wurde, vermag nach Meinung der Berufungsbehörde den bekämpften GreSt-Bescheid nicht mit einer Rechtswidrigkeit zu belasten, da nach dem Berechnungsblatt die Summe der auf die beiden Übergeber entfallenden Teilbeträge gerade den vom FA errechneten und als Bemessungsgrundlage herangezogenen Betrag von € 707.365,90 ergibt.

Zur Information wird eine Ablichtung des Berechnungsblattes beigelegt.

Das Finanzamt hat daher insgesamt gesehen zu Recht vom Vorliegen einer sogenannten Verbindungsrente ausgehend die GreSt im angefochtenen Bescheid den anzuwendenden Gesetzen entsprechend festgesetzt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 5. Mai 2006