

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin, vertreten durch Dr. Siegfried Sieghartsleitner, Rechtsanwalt, 4600 Wels, Eisenhowerstraße 27, vom 14. Oktober 1998 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 14. September 1998 betreffend Grunderwerbsteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird vorläufig mit € 441,45 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 14. Juli 1998 schenkte und übergab A.M. unter Beitritt seiner Ehegattin, AM, seinen drei Töchtern zu je einem Drittel die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft EZ xy, bestehend aus dem Grundstück 881/158 im Ausmaß von 645 m² mit dem darauf befindlichem Haus xxx.

Als Gegenleistung wurde ein Optionsrecht zu Gunsten AM begründet und räumten die Geschenknehmerinnen dem Geschenkgeber das höchstpersönliche, lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht ein. Dieses Recht wurde von den Vertragsparteien mit jährlich S 48.000,00 bewertet.

Im Punkt IV des Vertrages wurde weiters festgestellt, dass hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zu Gunsten von AM ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht an dem ebenerdig im Haus xxx, gelegenen Geschäftslokal gemäß Dienstbarkeitsvertrag vom 8. September 1997 besteht. Seitens der Geschenknehmerinnen

wurde diese Dienstbarkeit zur weiteren Duldung übernommen. Dieses Geschäftslokal wurde von AM mit Mietvertrag vom 5. August 1997 um einen monatlichen Mietzins von S 5.500,00 vermietet.

Mit Bescheid vom 14. September 1998 wurde der Berufungswerberin Grunderwerbsteuer in Höhe von S 7.080,00 vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage bildete das anteilige kapitalisierte Wohnungsrecht in Höhe von S 112.000,00 und der anteilige Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes im Betrag von S 242.000,00.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Berufungswerberin vor, dass das vom Finanzamt bei der Gegenleistung berücksichtigte Fruchtgenussrecht zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen worden sei. Dieses zu Gunsten von AM eingeräumte Fruchtgenussrecht könne nicht unter den Begriff der Gegenleistung des § 5 GrEStG subsumiert werden. Es liege lediglich eine einer dritten Person vorbehaltene Nutzung vor. Die weitere Duldung des bestehenden Fruchtgenussrechtes könne nicht als sonstige Leistung angesehen werden und liege auch keine Belastung vor, die kraft Gesetzes übergehe, sodass der Tatbestand des § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG nicht erfüllt sei.

Darüber hinaus sei die Höhe der vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer nicht gerechtfertigt. Der dem Finanzamt angezeigte Dienstbarkeitsvertrag, mit welchem das Fruchtgenussrecht eingeräumt worden sei, beziehe sich auf ein Geschäftslokal im Ausmaß von ca. 50 m², wobei die Berechtigte auch Gegenleistungen für dieses Recht zu erbringen habe. Nach Abzug der vereinbarten Gegenleistungen betrage der Wert dieses Rechtes monatlich maximal S 2.000,00.

Über Vorhalt teilte die Berufungswerberin dem Finanzamt mit, dass der für das Geschäftslokal erzielte Mietzins die oberste Grenze dessen darstelle, was für ein Lokal in dieser Größe und Lage im Durchschnitt zu erzielen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 1998 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass im monatlich erzielten Nettomietzins von S 5.500,00 der objektive Wert des Fruchtgenussrechtes zu erblicken sei. In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wurde zusätzlich darauf verwiesen, dass laut Dienstbarkeitsvertrag die Dienstbarkeitsberechtigte ein Drittel der Erhaltungskosten für die Liegenschaft EZ xy zu tragen habe. Unter diese Kosten würden Reparaturen von ernsten Schäden und Kosten der Instandhaltung des Hauses fallen. Diese könnten mit monatlich S 2.000,00 bewertet werden. Der Wert der Dienstbarkeit könne – wie bereits im Dienstbarkeitsvertrag vom 8. September 1997 angeführt – mit monatlich S 4.000,00 angenommen werden.

Im Hinblick auf die im Punkt II des Dienstbarkeitsvertrages getroffene Vereinbarung, wonach sich die Dienstbarkeitsberechtigte verpflichtete, als Gegenleistung die Erhaltungskosten für die Liegenschaft im Ausmaß von einem Drittel zu tragen, ermittelte der Unabhängige Finanzsenat die Höhe der von der Dienstbarkeitsberechtigten in den Jahren 1998 - 2004 getragenen Kosten. Unter Vorlage entsprechender Rechnungen wurden diesbezügliche Kosten in Höhe von € 5.795,89 nachgewiesen. Für Gartenpflege und Pflege der Außenanlagen wurden Kosten in Höhe von € 1.440,00 /Jahr und für die Instandhaltung von Gemeinschaftsanlagen ein Betrag von jährlich € 400,00 veranschlagt. Auch wenn derzeit ein Mietzins von S 5.500,00 erzielt werde, sei die Bewertung der Dienstbarkeit nach Vorbringen der Berufungswerberin unter Berücksichtigung der nachgewiesenen Kosten mit monatlich S 4.000,00 als angemessen zu betrachten.

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 (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. Zu den vorbehalteten Nutzungen, die im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Gegenleistung zuzurechnen sind, zählen insbesondere Fruchtgenussrechte (Erkenntnisse des VwGH vom 23. September 1953, Zl. 1861/51, und vom 27. Mai 1999, Zl. 98/16/0349). Solche Nutzungen erhöhen die Gegenleistung oder können allein die Gegenleistung im steuerrechtlichen Sinne darstellen.

Die Fruchtnießung ist gemäß § 509 ABGB das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen; überhaupt ist dem Begriff der Dienstbarkeit nach § 472 ABGB das Recht an einer fremden Sache wesentlich, da nach allgemeinen Regeln

niemand Rechte gegen sich selbst begründen und haben kann (VwGH vom 6. Dezember 1990, Zl. 89/16/0003).

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).

Im gegenständlichen Fall ist daher der Wert jener Dienstbarkeit, welche der Mutter der Berufungswerberin im Zeitpunkt der Verwirklichung des gegenständlichen Erwerbsvorganges bereits zustand, zur Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn zu zählen.

Hinsichtlich der Bewertung dieser Dienstbarkeit wird auf § 16 Abs. 1 Bewertungsgesetz in der Fassung vor BGBl. I 2003/71 verwiesen, wonach sich der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Person bestimmt.

Als Wert ist gemäß Abs. 2 Z 7 leg. cit. bei einem Alter von mehr als 55 bis 60 Jahren das 11 fache der einjährigen Nutzung anzusetzen.

Grundsätzlich kann bei der Bewertung eines Wohnungsrechtes jener Wert herangezogen werden, der unter Fremden im Fall einer Vermietung erzielbar ist.

Im vorliegenden Fall wurde das in Rede stehende Geschäftslokal im Ausmaß von rund 50 m² mit Mietvertrag vom 5. August 1997 um einen monatlichen Mietzins von S 5.500,00 zuzüglich Umsatzsteuer vermietet. Die im Zusammenhang mit der Vermietung stehenden und von der Dienstbarkeitsberechtigten getragenen Aufwendungen betrugen in den Jahren 1998 – 2004 € 5.795,89. Berücksichtigt man bei den erzielten Mieteinnahmen eines Jahres in Höhe von S 66.000,00 (€ 4.796,41) die im Durchschnitt in einem Jahr als Gegenleistung zu erbringenden Erhaltungskosten von rund € 1000,00 erscheint ein steuerlich maßgeblicher Jahreswert des Fruchtgenussrechtes in Höhe von € 3.800 als angemessen.

Die Grunderwerbsteuer errechnet sich daher wie folgt:

Wohnrecht (Vater) bewertet mit jährlich S 48.000,00 X 7 = 336.000,00, davon 1/3 = S 112.000,00 (€ 8.139,36)

Fruchtgenussrecht (Mutter) Jahreswert S 52.289,00 (€ 3.800,00) X 11 = € 41.800,00 davon 1/3 = € 13.933,33.

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer € 8.139,36 + € 13.933,33 = € 22.072,69.

Davon 2 % Grunderwerbsteuer sind € 441,45.

Aus den dargelegten Gründen wurde der Berufung teilweise stattgegeben.