

GZ. RV/0410-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , vertreten durch Dr. Friedl KEG gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Grunderwerbsteuer vom 12. Oktober 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid vom 12. Oktober 2001 wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird nunmehr mit € 782,25 (S 10.764,00) festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 28. November 2000 übergaben die Ehegatten F.B. und H. B. in das Eigentum ihrer Tochter und ihres Schwiegersohnes (in der Folge kurz Berufungswerber genannt) jeweils zur Hälfte die Liegenschaften EZ xxx KG yyy AA und EZ xxx KG yyy BB. Den Gutsbestand letztgenannter Liegenschaft bildet das GST-Nr. xxx/y(Wald) im unverbürgten Gesamtausmaß von 12.298 m².

Als Gegenleistung für diese Übergabe verpflichteten sich die Übernehmer den Übergebern auf deren Lebensdauer unentgeltlich das alleinige und höchstpersönliche Wohnungsrecht in den im Wohnhaus XY gelegenen Räumlichkeiten einzuräumen.

Weiters verpflichteten sich die Übernehmer über Verlangen der Übergeber die Reinigung und Instandhaltung der Wohnungseinrichtung (Kleidung, Wäsche und Schuhe) zu besorgen. Die Beistellung der dem Alter und dem Gesundheitszustand der Übergeber entsprechenden Kost wurde neben der vollen Pflege und Wartung in gesunden und kranken Tagen als weitere Gegenleistung vereinbart.

Nach dem Ableben der Übergeber haben die Übernehmer die Besorgung und Bezahlung eines standesgemäßen und ortsüblichen Begräbnisses samt einem angemessenen Grabdenkmal mit der Verpflichtung, die Grabstätte in einem ordnungsgemäßen Zustand zu halten, zu übernehmen.

Ob dem Übergabsobjekt EZ xxx KG yyy BB (Wald) wurde den Übergebern schließlich das unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt. Die Übergeber haben somit das Recht, das gegenständliche Waldgrundstück mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu genießen.

Mit Bescheid vom 12. Oktober 2001 setzte das Finanzamt jeweils Grunderwerbsteuer, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 576.360,00 im Betrag von S 11.527,00 fest.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurde das den Übergebern eingeräumte Wohnungsrecht mit monatlich S 2000,00 für beide Übergeber berücksichtigt. Die Kosten für zwei Begräbnisse und für die Errichtung von zwei Grabstätten wurden mit je S 60.000,00 veranschlagt. Die ausbedungenen Pflegeleistungen wurden mit monatlich S 2000,00 und die Kosten für die Verpflegung mit S 2.160,00 je Übergeber bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinbezogen.

Schließlich wurde das den Übergebern eingeräumte Recht, das übergebene Waldgrundstück mit Schonung der Substanz zu genießen, mit jährlich S 500,00 bewertet.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde eingewendet, dass das Wohnobjekt Aibl 45 rund 35 Jahre alt sei. Für eine Anpassung dieses Wohnhauses an den allgemeinen Wohnstandart wäre ein Aufwand in Höhe von rund S 1.500.000,00 erforderlich. Im Fall einer Fremdvermietung sei daher im besten Fall ein Mietzins in Höhe von S 1.500,00 bis 2.000,00 zu erzielen, weshalb das Wohnrecht für beide Übergeber mit insgesamt S 2.000,00 zu bewerten sei.

Die monatliche Verpflegung wäre pro Übergeber mit höchstens S 500,00 anzusetzen, weil diese sparsam von den Erträgnissen einer in kleinem Maße betriebenen Hühner- und Hasenzucht leben würden.

Das auf der Waldliegenschaft eingeräumte Fruchtgenussrecht bestünde lediglich in der fallweisen Entnahme von Stauden aus dem Wald. Dieses Recht könne daher lediglich mit jährlich S 300,00 angesetzt werden.

Nach weiteren Ausführungen bestünde für die Übergeber bereits ein Familiengrab mit Grabstein, weshalb die Begräbniskosten für jeden Übergeber maximal S 20.000,00 betragen würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde rechtzeitig der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Ermittlungen durch die Referentin des unabhängigen Finanzsenates bei einem Bestattungsunternehmen haben ergeben, dass sich die Kosten für das billigste Erdbegräbnis im Jahr des Vertragsabschlusses auf rund € 1900,00 (S 26.144,00) belaufen haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

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

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, dürfen die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden (*Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern II, GrEStG 1987, Rz 5 zu § 5*).

Die Bewertung der Gegenleistung hat grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu erfolgen. Für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer sind also die Verhältnisse am Tag des Vertragsabschlusses maßgebend (vgl. *Fellner, Rz 23 zu § 5*).

Im vorliegenden Fall gehören zur Gegenleistung unbestritten die vom Berufungswerber und seiner Ehegattin den Übergebern eingeräumten Wohnungs- und Ausgedingsrechte. Bestritten

ist lediglich die Bewertung dieser Rechte.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass für die Bewertung von Sachleistungen die Marktpreise maßgeblich sind. Eine in Sachleistungen bestehende, für die Bemessung der Grunderwerbsteuer maßgebliche Gegenleistung ist demnach nach dem Wert zu beurteilen, den sie objektiv gesehen für den Leistungsempfänger hat. Die Ermittlung des Wertes nach einem objektiven Maßstab bedeutet, dass jener Geldbetrag errechnet werden muss, den der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich die Leistungen am Verbrauchsseite zu beschaffen (Erk. des VwGH vom 12. September 1951, 1647/48).

Bei der Bewertung eines Wohnrechtes ist daher jener Wert anzusetzen, den der Begünstigte als Miete aufwenden müsste, um in der gegenständlichen Wohnung wohnen zu können. Dabei ist nicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse abzustellen, sondern ein gewogener Durchschnittspreis im Sinne des gemeinen Wertes des § 10 BewG anzusetzen (vgl. auch VwGH vom 2. März 1972, 929/71).

Zu dem Vorbringen in der Berufung, dass im Fall einer Fremdvermietung des mitübergebenen Wohnhauses mit einer Wohnnutzfläche von rund 123m² ein Mietzins von höchstens S 1.500,00 bis S 2.000,00 monatlich zu erzielen wäre, wird ausgeführt, dass das Finanzamt diesem Begehrung dadurch entsprochen hat, als das *Wohnrecht für beide Übergeber* zusammen mit monatlich S 2000,00 bewertet wurde. Der gem. § 16 Abs. 2 und Abs. 4 BewG nach dem Lebensalter des jüngeren Übergebers (Faktor 9) zu ermittelnde Kapitalwert des Wohnungsrechtes ist daher zu Recht mit S 216.000,00 anzusetzen.

Dem Einwand, die monatliche Verpflegung sei mit höchstens 500,00 je Übergeber zu bewerten, wird entgegengehalten, dass für die Besorgung der im Punkt III. 2. des Übergabsvertrages vom 28. November 2000 vereinbarten Verpflegungsleistungen (Beistellung der Kost, Instandhaltung der Wohnungseinrichtung ua.) ein weit höherer Betrag aufgewendet werden muss.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können zur Bewertung eines *Ausgedinges* die Richtliniensätze für die Bewertung freier Station für landwirtschaftliche Arbeitnehmer sinngemäß herangezogen werden.

In der zu § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 ergangenen Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. 642/1992, in der Fassung der Verordnung BGBl.II Nr. 423/1998 werden die Kosten für die Verpflegung mit monatlich S 2.160,00 bewertet.

Im Berufungsvorbringen finden sich außer dem Hinweis auf nicht zu berücksichtigende persönliche Verhältnisse der Übergeber (beispielsweise deren sparsame Lebensführung) keine Anhaltspunkte dafür, dass die vereinbarten Pflegeleistungen unter dem Wert von S 2.160,00 zu bekommen seien. Die Pflegeleistungen für den jüngeren Übergeber (geboren 1939, Faktor 9) sind daher mit S 2.160,00 X 12 X 9 (Summe S 233.280,00) zu errechnen. Für die Übergeberin (geboren 1935, Faktor 7) ist im Sinne des § 1 Abs. 2 der VO - Sachbezüge, BGBl. 1992/642 vom errechneten Kapitalwert 80 % zum Ansatz zu bringen. (2.160,00 X 12 X 7) X 80% ergibt S 145.152,00.

Die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung des im Rahmen des Übergabsvertrages mit Schonung der Substanz eingeräumten Fruchtgenussrechtes an der 12.298 m² großen Waldliegenschaft mit jährlich S 500,00 erscheint durchaus als angemessen.

Die Heranziehung der für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung landwirtschaftlicher Betriebe maßgeblichen Pauschalsätze würde zB einen Betrag von S 620,00 p.a. (forstwirtschaftlicher EW von 2.000,00 X 31%) ergeben. Die behauptete gelegentliche Entnahme von Stauden aus dem Wald rechtfertigt jedenfalls keine geringere als die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung, zumal dieses Recht ohne alle Einschränkung den Übergebern eingeräumt wurde.

Zu den vom Berufungswerber behaupteten zu hoch bewerteten Begräbnis- und Grabkosten wird ausgeführt, dass die billigste Erdbestattung nach Rückfrage bei einem Bestattungsunternehmen im Jahr 2000 rund € 1.900,00 (rund 26.000,00 S) gekostet hat. Im Hinblick darauf, dass gerade im ländlichen Bereich Begräbnisse einen besonderen Stellenwert haben, ist die ausbedingene Übernahme der Begräbniskosten jedenfalls mit S 30.000,00 je Übergeber anzusetzen.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass für die Übergeber bereits ein Familiengrab existiert, sind die Grabkosten allerdings vermindert im Betrag von S 20.000,00 anzusetzen.

Die Grunderwerbsteuer für den Berufungswerber errechnet sich daher wie folgt:

Wohnungsrecht 2.000 X 12 X 9	216.000,00
Verpflegung Übergeber	233.280,00
Verpflegung Übergeberin	145.152,00
Pflege Übergeber (2.000 X 12 X 9)	216.000,00
Pflege Übergeberin (2000 X 12 X 7)	168.000,00
Begräbnis für beide	60.000,00

Grabstätte	20.000,00
Grabpflege kap.	13.500,00
Fruchtgenussrecht jährl. 500 X 9	4.500,00
<i>Summe</i>	<i>1,076.432,00</i>
davon die Hälfte = 538.216,00 ergibt X 2 % Grunderwerbsteuer =	<i>S 10.764,00.</i>

Auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, 21. März 2003