



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H.H., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 5. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30. November 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. die Bewertung des Fruchtgenussrechtes dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Übergabsvertrag vom 12. Oktober 2011 übertrag im Wege der Schenkung A.A. seiner Tochter H.H. eine bebaute Liegenschaft.

In Punkt VII des Vertrages behält sich der Übergeber das Fruchtgenussrecht an der schenkungsgegenständlichen Liegenschaft vor und die Übernehmerin räumt sohin dem Übergeber das lebenslange Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft ein. In dieser Vertragsbestimmung wurde außerdem Folgendes festgehalten:

*„Dieser Vorbehaltfruchtgenuß ist nach dem Willen der Vertragsteile so zu verstehen, daß dadurch keinerlei Änderung in der Einkunftsquelle eintritt. Es obliegt daher ausschließlich dem Fruchtgenußberechtigten, als Vermieter aufzutreten und neue Mietverträge abzuschließen sowie die gesamte Verwaltung der Liegenschaft zu besorgen; ihm allein stehen auch die Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaft zu.*

*Umgekehrt treffen den Fruchtgenußberechtigten auch die Pflichten gem. §§ 512f ABGB, insbesondere die Liegenschaft in dem Stande zum Zeitpunkt der Übergabe zu erhalten und aus dem Ertrag die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen; ihm allein soll auch die steuerliche AfA zustehen.*

*Der Fruchtgenußberechtigte nimmt die Rechtseinräumung an.*

*Das Fruchtgenußrecht ist zugunsten des Berechtigten A.A. zu verbüchern.*

*Das Fruchtgenußrecht hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaft wird bewertet mit € 15.000,00 pro Jahr, sodaß sich entsprechend dem Alter des Berechtigten A.A. (geb. T.M. 1934) gem. § 16 BewG (Berechnung des BMF von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen) bei lebenslanger Nutzung ein Barwert zum Stichtag 01.11.2011 von € 118.331,66 ergibt."*

Punkt VIII dieses Vertrages lautet:

*„Die Übernehmerin räumt darüber hinaus ihrer Mutter Frau E.A., geb. B, geb. TM.1936, das lebenslange, unentgeltliche, auch betriebskostenfreie Wohnungsgebrauchsrecht (§ 521 1. Fall ABGB) an der derzeit von ihren Eltern bewohnten Wohnung Top 2 + 3 im 1. Obergeschoß des Objektes.S ein, wobei diese Verpflichtung auf die Rechtsnachfolger der Übernehmerin übergeht. Die Rechtseinräumung wird erst wirksam mit dem Tod des Übergebers.*

*Die Berechtigte nimmt die Rechtseinräumung an. Das Wohnungsgebrauchsrecht ist nach Eintritt der Befristung zugunsten der Berechtigten E.A., geb. B, zu verbüchern".*

Nach Vornahme ergänzender Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich Bewertung des Fruchtgenussrechtes erließ das Finanzamt gegenüber H.H. (im Folgenden: Bw) einen Grunderwerbsteuerbescheid, wobei unter Zugrundelegung der Bewertungsvorschriften des § 16 BewG entsprechend der jeweiligen Lebensalter des Fruchtgenussberechtigten und der Wohngebrauchsberechtigten der Kapitalwert des Wohnungsgebrauchsrechtes mit 120.712,00 € und jener des Fruchtgenussrechtes mit 159.997,00 € ermittelt wurde. Von einer Gegenleistung in Höhe von 280.709,00 € wurde die Grunderwerbsteuer mit 5.614,18 € festgesetzt.

Die Ermittlung der Gegenleistung wurde wie folgt begründet:

*„Fruchtgenussrecht an Top 1A,1B, 4, 5 und O (ohne Abschreibung) pro Jahr mit durchschnittlich € 18.000,- angenommen ergibt nach Erlebenswahrscheinlichkeiten des Übergebers einen kap. Wert von € 159.997,-. Wohnrecht Top 2+ 3 bis zum Tod des Übergebers € 106.666,- (8,888777 Jahre Erlebenswahrscheinlichkeit § 16 BWG) ab Tod für Ehegattin € 14.046,- (Erlebenswahrscheinlichkeit Rest 1.170529 Jahre = bereits jetzt als Verpflichtungsgeschäft Gegenleistung für Grunderwerbsteuer)"*

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wendet sich zum einen gegen die Bewertung des Fruchtgenussrechtes mit dem Vorbringen, es bestehe kein Anlass, die Abschreibung (AfA)

bei Bemessung des Fruchtgenusses außer Betracht zu lassen. Nach Vertragspunkt VII werde dem Fruchtgenussberechtigten ein Nettofruchtgenuss eingeräumt. Er beziehe zwar sämtliche Einnahmen aus der Vermietung des Objektes, müsse aber auch sämtliche anfallenden Aufwendungen tragen. Das steuerliche Ausmaß für diesen Erhaltungsaufwand sei die AfA. Unter Berücksichtigung der AfA betrage in den Jahren 2008 bis 2010 der Überschuss der Mieteinnahmen über die Werbungskosten im Jahresdurchschnitt 6.366,86 €. Im Übrigen würde dieser Durchschnitt des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten selbst bei Außerachtlassung der AfA nicht 18.000 €, sondern lediglich 16.000 € betragen.

Als weiteren Berufungspunkt wird dem Grunde nach die Rechtmäßigkeit des angesetzten Wohnrechtes bestritten mit dem Argument, dem Übergeber sei kein Wohnrecht eingeräumt worden. Das von der Übernehmerin ihrer Mutter eingeräumte Wohnrecht sei mit dem Tod des Übergebers „befristet“, dh. es entstehe überhaupt erst mit dem Tod des Übergebers. Sei – wie im vorliegenden Fall gegeben – der Erwerb eines Wirtschaftsgutes von einem Ereignis (hier: Tod des Ehegatten) abhängig, dann sei dieser Sachverhalt wie ein aufschiebend bedingter Erwerb zu beurteilen und die Steuerschuld entstehe nach § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit Eintritt des Ereignisses, dh. im Zeitpunkt des Todes des Übergebers. Eine Bewertung des Wohnrechtes zum jetzigen Zeitpunkt und Vorschreibung der Grunderwerbsteuer erfolge jedenfalls zu Unrecht.

Ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt diese Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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

Zu den vorbehaltenen Nutzungen, die iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der Gegenleistung zuzurechnen sind, zählen insbesondere Fruchtgenussrechte (VwGH 18.7.2002, 2002/16/0100). Solche Nutzungen erhöhen die Gegenleistung oder können allein die Gegenleistung im steuerrechtlichen Sinn darstellen.

Rechte auf wiederkehrende Leistungen sind nach den Vorschriften der §§ 15 und 16 BewG, zuletzt geändert durch Art 45 Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I Nr. 2003/71, zu bewerten.

Im vorliegenden Berufungsfall steht außer Zweifel, dass das vom Übergeber vorbehaltene bzw. von der Übernehmerin eingeräumte Fruchtgenussrecht die Gegenleistung für die Übergabe der gesamten Liegenschaft war.

Das Finanzamt ist bei seiner Ermittlung der Gegenleistung folgendermaßen vorgegangen: Hinsichtlich der fremdvermieteten Wohnungen Top 1A, 1B,4, 5 und O wurde von den im

Schreiben vom 23. November 2011 samt Beilagen von der Berufungswerberin für die Jahre 2008 bis 2010 ausgewiesenen Überschüssen der Einnahmen über die Werbungskosten ausgegangen, allerdings ohne Berücksichtigung der bei den Werbungskosten abgesetzten Absetzung für Abnutzung. Bezüglich der vom Übergeber mit seiner Ehefrau selbst bewohnten Wohnung Top 2 +3 wurde unter Übernahme des dafür von der Bw. angesetzten Monatswertes von 1.000 € nach den Erlebenswahrscheinlichkeiten ein Wert des „Wohnungsrechtes“ bis zum Tod des Übergebers und dann bis zum Tod der Ehegattin errechnet. Das Finanzamt hat mit Ausnahme des Abzuges der AfA sämtliche (Wert) Angaben unverändert aus dem Schreiben vom 23.11.2011 übernommen. Diese Werte sind somit zwischen Finanzamt und Bw. sachlich unstrittig und bilden damit einen unbedenklichen Ansatz. Streit besteht zum einen darüber, ob im Rahmen der Bewertung des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich der fremdvermieteten Wohnungen die Absetzung für Abnutzung als Abzugsposten zuzulassen ist, zum anderen ob es dem Grunde nach rechtens ist, den Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes „zum jetzigen Zeitpunkt“ in die Ermittlung der Gegenleistung einzubeziehen.

Dem Übergeber wurde in Punkt VII das lebenslange Fruchtgenussrecht an der gesamten Liegenschaft eingeräumt. Des Weiteren räumte die Übernehmerin in Punkt VIII ihrer Mutter für die Zeit beginnend mit dem Tod des Übergebers ein (eigenständiges) lebenslanges unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht an der Wohnung Top 2+3 ein. Auf Grund dieser Vertragslage ist bei der Bewertung das vom Übergeber vorbehaltene und ihm eingeräumte Fruchtgenussrecht auseinanderzuhalten von dem Wohnungsgebrauchsrecht, das die Übernehmerin im Zusammenhang mit der Liegenschaftsübertragung ihrer Mutter ab dem Tod des Übergebers eingeräumt hat.

Diese eindeutige und zu keinen Zweifeln Anlass gebende Vertragslage bedingt folgende Bewertung und Rechtslage bezüglich der beiden Rechte. Da das vorbehaltene bzw. eingeräumte Fruchtgenussrecht laut Punkt VII die gesamte übergebene Liegenschaft mit allen Einnahmen verbunden mit dem Tragen aller anfallenden Aufwendungen durch den Fruchtgenussberechtigten umfasste, ist dem Berufungsbegehren und dem Finanzamt dahin beizupflichten, dass sich hinsichtlich der vermieteten Wohneinheiten der Wert des Fruchtgenussrechtes aus dem durchschnittlichen jährlichen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergibt. Was die AfA für die vermieteten Wohnungen anlangt, ist der Berufung folgend die AfA dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, da ihm aufgrund der Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes (siehe Punkt IX und XIV/4 des Vertrages) die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042). Unter Berücksichtigung der AfA beträgt der durchschnittliche Jahresüberschuss der vermieteten Wohneinheiten unbestritten 6.366,86 €. Der Vollständigkeit

halber bleibt noch zu erwähnen, dass – und dies zeigt die Aktenlage – dem Finanzamt bei der Ermittlung des „Fruchtgenussrechtes an Top 1A, 1B, 4, 5 und O (ohne Abschreibung) pro Jahr mit durchschnittlich € 18.000“ bezogen auf die Nichtberücksichtigung der AfA bloße Rechenfehler unterlaufen sind. Bei deren Vermeidung hätte der durchschnittliche Überschuss der Jahre 2008-2010 (ohne AfA) 16.068,40 € ( $12.089,23 + 19.279,67 + 16.835,80$ , davon  $1/3$ ) betragen.

Da im Gegenstandsfall das vom Übergeber vorbehaltene und ihm eingeräumte Fruchtgenussrecht (Punkt VII des Übergabsvertrages) die gesamte Liegenschaft, somit die vermieteten und die vom Fruchtgenussberechtigten zusammen mit seiner Frau genutzten Wohneinheiten umfasst, entspricht der vom Finanzamt gewählte duale Bewertungsansatz als solcher nicht der vorliegenden Vertragslage. In die Bewertung des Fruchtgenussrechtes ist vielmehr neben dem erzielten durchschnittlichen Jahresüberschuss der vermieteten Wohneinheiten auch der betragsmäßig unstrittig gebliebene (fiktive) Jahres- Netto- Mietzins von 12.000 € der eigengenutzten Wohnung Top 2+3 miteinzubeziehen. Der Bewertung des gegenständlichen Fruchtgenussrechtes ist daher ein Jahreswert von 18.366,86 € ( $6.366,86 € + 12.000 €$ ) zugrunde zu legen. Diese Art der Bewertung stimmt mit jener überein, die auch von der Bw. im Schreiben vom 23. November 2011 vorgenommen wird. Allerdings steht nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates der begehrten „Rundung“ dieses Betrages auf 15.000 € entgegen, dass nach der gesetzlichen Bestimmung des § 513 ABGB, auf die Punkt VII des Vertrages ausdrücklich abstellt, lediglich im angeführten Ausmaß der Fruchtgenussberechtigte zur Erhaltung der Sache beizutragen hat; die Übernahme der Kosten einer allfälligen „Generalsanierung“ sind von seinen Pflichten keineswegs mitumfasst. Seiner Erhaltungspflicht wird hingegen durch die (nunmehr berücksichtigte) Absetzung für Abnutzung und durch den in Relation zu den verlangten Mieten pro Wohneinheit durchaus als moderat angesetzten (fiktiven) Mietwert von 1.000 € pro Monat für die vom Übergeber und seiner Frau benutzten Wohnung Top 2+3 ausreichend Rechnung getragen. Ein derart pauschaler Abschlag ist deshalb sachlich nicht gerechtfertigt.

Des Weiteren besteht Streit darüber, ob dem Grunde nach zu Recht vom Finanzamt neben dem Fruchtgenussrecht auch das der Ehegattin des Übergebers eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht als Teil der Gegenleistung des bekämpften Bescheides angesetzt wurde. Diesbezüglich ist nachstehende Vertrags- und Rechtslage relevant.

Punkt VIII des Übergabsvertrages hat folgenden Inhalt:

*„Die Übernehmerin räumt darüber hinaus ihrer Mutter Frau E.A., geb. B, geb. TM.1936, das lebenslange, unentgeltliche, auch betriebskostenfreie Wohnungsgebrauchsrecht (§ 521 1. Fall ABGB) an der derzeit von ihren Eltern bewohnten Wohnung Top 2 + 3 im 1. Obergeschoß des Objektes.S ein, wobei diese Verpflichtung auf die*

*Rechtsnachfolger der Übernehmerin übergeht. Die Rechtseinräumung wird erst wirksam mit dem Tod des Übergebers.*

*Die Berechtigte nimmt die Rechtseinräumung an. Das Wohnungsgebrauchsrecht ist nach Eintritt der Befristung zugunsten der Berechtigten E.A., geb. B, zu verbüchern".*

§ 8 Abs. 2 GrEStG lautet:

*„2“) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.“*

§ 4 BewG bestimmt:

*„Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, werden erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist.“*

In diesem Berufungspunkt geht es nicht um die Frage, ob der Erwerbsvorgang selbst unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen wurde (also nicht um die Frage der Anwendung des § 8 Abs. 2 GrEStG), sondern vielmehr um die Frage, ob im Rahmen der Berechnung des Wertes der Gegenleistung gemäß § 16 BewG ein Wohnungsgebrauchsrecht, das unter eine aufschiebenden Bedingung eingeräumt wurde, vor Eintritt der Bedingung zu berücksichtigen ist oder nicht.

Ist der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach der eigentümlichen Begriffsbestimmung der Gegenleistung iSd Grunderwerbsteuerrechtes als Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung. Die aufschiebend bedingte Gegenleistung ist genauso zu beurteilen wie eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung iS des § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG. Erst mit Eintritt der Bedingung entsteht insoweit eine neue Grunderwerbsteuerpflicht, die durch einen zusätzlichen (selbständigen) Grunderwerbsteuerbescheid festzusetzen oder im Wege der Selbstberechnung zu erheben ist (vgl. BFH 22.11.1995, II R 26/92, DStR 1996, 260, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 GrEStG 1987 Rz. 4, 5, 6 und insbesondere Rz 10a).

Dass das Wohnungsgebrauchsrecht für die Ehefrau des Übergebers unter einer aufschiebenden Bedingung steht, bedarf keiner näheren Begründung, weil es nach dem unstrittigen und keinen Zweifel offen lassenden Vertragstext (Punkt VIII des Übergabsvertrages) davon abhängig ist, ob E.A. ihren Gatten A.A. letztlich überleben wird oder nicht. Das aber ist ein unbestimmtes Ereignis und damit eine Suspensivbedingung gemäß § 696 ABGB. Des Weiteren steht außer Zweifel, dass A.A. zum Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides gelebt hat und damit der Bedingungsfall nicht eingetreten war.

Da der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1. 12.1966, Zl. 648/66, Slg. Nr. 3538/F und in dem (gemäß § 35 Abs. 2 VwGG ergangenen) Erk. vom 18.7.2002, 2002/16/0125 gerade zur Grunderwerbsteuer ausgesprochen hat, dass aufschiebend bedingte Rechte auch bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuer- Bemessungsgrundlage vor Eintritt der aufschiebenden Bedingung nicht zu berücksichtigen sind, entscheidet das Schicksal dieses Berufungspunktes der Tatumstand, dass im Berufungsfall das Finanzamt im Rahmen der Berechnung der Gegenleistung das der Ehegattin des Übergebers aufschiebend bedingt eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht schon vor Eintritt der Bedingung als Teil der Gegenleistung berücksichtigt hat. Der Ansatz dieses „Wohnungsrechtes“ belastet demzufolge schon dem Grunde nach den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid mit Rechtswidrigkeit. Es erübrigt sich daher eine abschließende Beurteilung, ob die vom Finanzamt vorgenommene Art der Berechnung des Wohnrechtswertes in Höhe von 120.712 € überhaupt rechtens gewesen wäre.

Zusammenfassend ergibt sich für die Entscheidung des Berufungsfalles, dass in die Ermittlung des Wertes der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage das im Punkt VII des Übergabsvertrages dem Übergeber für die Übertragung der gesamten Liegenschaft eingeräumte lebenslange Fruchtgenussrecht gemäß § 16 BewG mit 163.260,17 € (siehe Berechnungsblatt) einzubeziehen ist. Das der Ehegattin des Übergebers im Punkt VIII des Vertrages eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht wird hingegen erst mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung, somit für den Fall, dass die Ehegattin den Übergeber überlebt, zur (nachträglichen zusätzlichen) Gegenleistung.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG war somit von einer Gegenleistung in Höhe von 163.260,17 € die 2%ige Grunderwerbsteuer mit 3.265,20 € festzusetzen. Über die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war daher spruchgemäß abzusprechen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 19. Februar 2013