



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Z., vom 30. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. Dezember 2008, Erfassungsnummer zzz, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem am 29. Juli 2008 abgeschlossenen Schenkungsvertrag übertrug Frau S., ihrem Sohn, dem nunmehrigen Berufungswerber (Bw.), Herrn Bw., den ideellen 1/3-Anteil an der bis zu diesem Zeitpunkt in ihrem Alleineigentum stehenden im Vertrag näher bezeichneten Liegenschaft.

Als Gegenleistung räumte der Bw. seiner Mutter auf deren Lebensdauer die Dienstbarkeit der Fruchtnießung am gegenständlichen 1/3-Anteil ein. Gleichzeitig verpflichtete sich seine Mutter in diesem Vertrag, dem Bw. als Gegenleistung die jährliche Substanzwertminderung zu ersetzen. Diesbezüglich vereinbarten die Vertragsparteien eine wertgesicherte Zahlung in der Höhe von € 8.000,00 pro Jahr.

Mit Bescheid vom 25. September 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien daraufhin dem Bw. eine Schenkungssteuer in der Höhe von € 1.013,15 fest.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung vom 24. Oktober 2010 wandte der Bw. ein, es sei nicht Schenkungssteuer, sondern Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes vorzuschreiben.

Das Finanzamt hob daraufhin den Schenkungssteuerbescheid auf und erließ den nunmehr angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 4. Dezember 2008. Begründend führte das Finanzamt aus, für die entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes sei Grunderwerbsteuer zu erheben. Ausgehend vom (von ihm selbst bekannt gegebenen) jährlichen Nettomietertrag für den gegenständlichen 1/3-Anteil in der Höhe von € 21.469,34 ergebe sich gemäß § 16 BewG ein Barwert des gesamten Fruchtgenussrechts von € 327.910,77.

Zum Zwecke der Bemessung der Grunderwerbsteuer brachte das Finanzamt von diesem Betrag das (kapitalisierte) vertraglich vereinbarte (im Vertrag als Ersatz des Substanzwertes bezeichnete) Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit in der Höhe von € 117.909,45 zum Abzug. Auf der Basis des sich daraus ergebenden Differenzbetrages in der Höhe von € 210.001,32 setzte das Finanzamt im Grunde des § 1 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit € 4.200,03 fest.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung vom 30. Dezember 2008 zielt darauf ab, die Grunderwerbsteuer vom anteiligen dreifachen Einheitswert in der Höhe von € 21.583,83 festzusetzen. Es sei nicht einzusehen weshalb der Grundsatz, dass das Nutzungsrecht an einem Wirtschaftsgut nicht höher bewertet werden könne als das Wirtschaftsgut selbst, nicht auch auf ein Rechtsgeschäft anzuwenden sei, das zivilrechtlich gesehen eindeutig eine Schenkung sei. Die Außerachtlassung dieses Grundsatzes würde eine gleichheitswidrige Besteuerung darstellen.

Außerdem sei der vom Finanzamt zur Bemessung des Wertes des Fruchtgenussrechtes herangezogene Nettomietertrag überhöht gewesen. Das Finanzamt habe nicht beachtet, dass der Geschenkgeberin nach Abzug aller Kosten in den vergangenen Jahren am gegenständlichen 1/3-Anteil lediglich ein Betrag von etwa € 11.000,00 geblieben sei. Nach Abzug der von der Geschenkgeberin dem Geschenkgeber zu zahlenden € 8000,00 ergebe sich somit ein Jahreswert des Fruchtgenussrechtes von etwa € 3000,00. Weiters sei nicht auszuschließen, dass dieser Jahreswert durch ein Sinken der Mieteinnahmen in Folge der Wirtschaftskrise unter € 3000,00 liegen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987](#) (GrEStG) unterliegt der Grunderwerbsteuer 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. VwGH 28.1.1993, [92/16/0120](#)).

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich die Höhe der Bemessungsgrundlage. Der Bw. begeht die Grunderwerbsteuer entweder vom anteiligen dreifachen Einheitswert zu bemessen oder der Abgabenberechnung zumindest einen Barwert des Fruchtgenussrechts von jährlich weniger als € 3.000,00 zu Grunde zu legen.

§ 4 GrEStG beinhaltet im Absatz 1 die prinzipielle Regelung, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist. Vom Wert des Grundstückes (vgl. § 6 GrEStG) ist nur in den drei im § 4 Abs. 2 GrEStG aufgezählten Fällen auszugehen. Da im gegenständlichen Fall weder eine land- und forstwirtschaftliche Übergabe, noch eine Anteilsvereinigung vorliegt und eine Gegenleistung vorhanden und ermittelbar ist, ist bei der Abgabenberechnung nicht auf den Wert der Liegenschaft sondern auf den Wert der Gegenleistung abzustellen.

Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält, also jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird. Im gegenständlichen Fall stellt die Einräumung des Fruchtgenussrechtes die Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar.

Der Wert der Gegenleistung ist im Sinne des [§ 1 Abs. 1 BewG 1955](#) nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17) zu ermitteln. Bei der Bewertung des Jahreswertes des Nutzungsrechtes war im Sinne des § 17 Abs. 2 BewG vom gemeinen Wert auszugehen. Lebenslängliche Nutzungen sind sodann mit dem nach § 16 Abs. 2 BewG kapi-talisierten Wert in Ansatz zu bringen. Ausgehend vom jährlichen Nettomietertrag für den gegenständlichen 1/3-Anteil in der vom Bw. selbst bekannt gegebenen Höhe von € 21.469,34 errechnete das Finanzamt unter Bedachtnahme auf die gesetzlich vorgesehenen versiche-

rungsmathematischen Methoden den Barwert des gesamten Fruchtgenussrechts mit € 327.910,77.

Im Hinblick auf die Einwände des Bw., der Geschenkgeberin sei in Ansehung des schenkungsgegenständlichen ideellen 1/3-Anteils nach Abzug aller Kosten und Abgaben ein Betrag von etwa € 11.000,00 verblieben, hat der Unabhängige Finanzsenat den Bw. telefonisch aufgefordert, entsprechende Belege vorzulegen.

Der Bw. legte daraufhin mit Schriftsatz vom 2. Februar 2011 den an NN. und Mitbesitzer gerichteten Feststellungsbescheid vom 13. Juli 2010 vor. Diesem Schreiben lagen weder die angeforderten Belege noch eine nachvollziehbare Darstellung des vom Bw. ins Spiel gebrachten Betrages von € 11.000,00 bei.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte den Bw. daraufhin nochmals telefonisch auf, entsprechende Unterlagen beizubringen.

Der Bw. übermittelte in der Folge mit Eingabe vom 10. Februar 2011 die Beilage zur Feststellungserklärung (E6b) 2008 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wonach die Geschenkgeberin im betreffenden Zeitraum einen Überschuss aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € 5.412,70 erwirtschaftet haben soll.

Da auch dieser Schriftsatz die angeforderten Beweismittel nicht enthielt, forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. mit Vorhalt vom 16. Februar 2011 letztmalig auf, bekannt zu geben, wie sich der von ihm angegebenen Betrag von € 11.000,00 pro Jahr errechnet und entsprechende Nachweise zum Beweis dafür vorzulegen, dass sich der Nettomietertrag von € 21.469,34 tatsächlich in dem von ihm behaupteten Ausmaß reduziert.

Der Bw. ließ daraufhin durch eine Steuerberatungskanzlei eine Vorhaltbeantwortung samt Aufstellungen vorlegen, denen zu entnehmen ist, dass die Mutter des Bw. für die gesamte Liegenschaft (also nicht nur für den verfahrensgegenständlichen 1/3-Anteil) für den Zeitraum von 1. Jänner 2008 bis 31. Juli 2008 Mieteinnahmen in der Höhe von € 20.583,17 lukrierte. Eine nachvollziehbare Darstellung, wie sich der vom Bw. geltend gemachte angebliche Nettoertrag von € 11.000,00 errechnet, ist auch dieser Eingabe nicht zu entnehmen.

Nach den nunmehr vorliegenden Unterlagen ist auf der Basis der für die Jahre 2008 und 2009 relevanten Zahlen von Mieteinnahmen in der Höhe von 21.805,20 laut nachstehender Aufstellung auszugehen:

Aufstellung

Mieteinnahmen (ohne Kanzlei) für das gesamte Jahr 2008 lt.	35.285,40
--	-----------

vorgelegter Überschussrechnung (20.583,17 : 7 x 12)	
Prognostizierte jährl. Mieteinnahmen für die Kanzlei lt. Aufwandskonto für den Zeitraum Jänner bis Mai 2009 (12.554,25 : 5 x 12)	30.130,20
Jährl. Mieteinnahmen auf der Basis der Zahlen aus den Jahren 2008 u. 2009	65.415,60
1/3 Anteil (65.415,60 : 3)	21.805,20

Die sich aus dieser Aufstellung ergebende geringfügige Differenz zu den ursprünglichen Angaben des Bw. lässt sich damit erklären, dass der Bw. bei den im Rahmen seiner ersten Verantwortung genannten Zahlen im Jahr 2008 wohl von den damals aktuellen Werten ausgegangen ist und die Einnahmen betreffend das Jahr 2009 nicht berücksichtigt hat. In ihrer Gesamtheit bestätigen die vom Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelten Unterlagen aber die Schlüssigkeit der vom Finanzamt ermittelten Bemessungsgrundlage.

Dass es sich bei dem von ihm selbst in seinem Schriftsatz vom Oktober 2008 bekannt gegebenen Wert von € 21.469,34 um eine unrichtige Angabe handle, behauptet der Bw. nicht. Seine diesbezüglichen Auskünfte finden im Übrigen ihre Deckung im Vorbringen seiner Mutter, die gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in einem Rechtsmittelverfahren betreffend die Gebührenvorschreibung ebenfalls einräumt, in Bezug auf den hier gegenständlichen 1/3-Anteil jährlich einen Mieterlös in der angeführten Höhe erzielt zu haben.

Angesichts dieser Umstände kann dem Finanzamt keine Rechtswidrigkeit vorgeworfen werden, wenn es die Abgaben an Hand der vom Bw. selbst erklärt (und nach dem Gesagten auch als durchaus schlüssig zu beurteilenden) Werte bemessen hat.

Der dem Berufungsvorbringen zu entnehmenden Meinung des Bw., wonach bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer von den Mieteinnahmen die Werbungskosten seiner Mutter (AfA, Zinsen, Beratungsleistungen etc.) abzuziehen seien, kann nicht gefolgt werden. Denn der Bw. verzichtete durch die Einräumung des erwähnten Fruchtgenussrechtes auf die o.a. Mieteinnahmen im gesamten ausgewiesenen Umfang. Der Umstand, dass die Mutter des Bw. bei der Versteuerung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten geltend gemacht hat, ist daher nicht geeignet, die Leistung zu schmälern. Die entsprechenden Posten waren daher entgegen der Ansicht des Bw. bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht mindernd zu berücksichtigen.

Unter Berücksichtigung der Bestimmungen des [§ 15 Abs. 3 GebG](#), die u.a. auf eine Vermeidung einer Doppelbesteuerung abzielen, erfordert nach ständiger Rechtsprechung (siehe

VwGH 11.9.1989, [88/15/0155](#)) ein gemeinsamer Erwerb von beweglichem und unbeweglichem Vermögen eine Zerlegung in zwei Erwerbsvorgänge.

Wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, liegen im Anlassfall zwei Rechtsgeschäfte vor. Einerseits die Übertragung der Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, bei der es sich um einen Erwerbsvorgang iSd § 1 Z 1 GrEStG handelt und andererseits die dem Tatbild des [§ 33 TP 9 GebG](#) entsprechende Einräumung des Rechtes gegen Bezahlung eines vertraglich vereinbarten Entgelts.

Im Berufungsfall war somit nicht der Wert des gesamten Fruchtgenussrechtes in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Es war vielmehr darauf Bedacht zu nehmen, dass sich die Mutter des Bw. im o.a. Vertrag verbunden hat, an den Bw. ein mit € 117.909,45 zu bewertendes (und der Gebühr gemäß [§ 33 TP 9 GebG](#) zu unterwerfendes) Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit zu leisten. Dieses Entgelt war daher bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer vom oben erwähnten Barwert in der Höhe von € 327.910,77 zum Abzug zu bringen.

Mit dem Einwand, in der zu Erbschafts- und Schenkungssteuerfällen ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei wiederholt entschieden worden, dass das Nutzungsrecht an einem Wirtschaftsgut nicht höher bewertet werden könne als das Wirtschaftsgut selbst, kann der Bw. nichts gewinnen. Dies schon deshalb, weil sich die entsprechenden Erkenntnisse – wie auch der Bw. einräumt – ausschließlich auf das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht beziehen (vgl. dazu auch Fellner, Kommentar zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, III, zu § 19, Rz 84).

Bei der Grunderwerbsteuer kommt es maßgeblich auf den Willen der Vertragsparteien an, welche Leistungen sie zum Inhalt des Rechtsgeschäftes machen und sie bestimmen damit die Äquivalenz der Leistungen. Anknüpfungspunkt ist primär der Wert der ausbedungenen Gegenleistung und dieser liegt regelmäßig ein Vielfaches über dem steuerlichen Wert der Liegenschaft (= Einheitswert). Er entspricht damit dem Verkehrswert der Liegenschaft. Bei der Erbschaftssteuer wird auf die Bereicherung abgestellt und wurde die vom Bw. vorgebrachte Rechtsansicht nur zu Erbschafts- und Schenkungssteuerfällen entwickelt, weil die Bewertung der Liegenschaft mit dem Einheitswert und die Bewertung des Nutzungsrechtes mit dem gemeinen Wert auf dem Gebiete dieser Abgaben zu völlig verzerrten Ergebnissen führen würde.

Aufgrund der verschiedenen Wertmaßstäbe bei den beiden Abgaben Erbschaftssteuer und Grunderwerbsteuer liegen aber verschiedene Anknüpfungspunkte für die Besteuerung vor und ist eine Vergleichbarkeit im Sinne der vom Bw. angeführten Rechtsmeinung des Ver-

waltungsgerichtes in Erbschafts- und Schenkungssteuerfällen nicht möglich (vgl. dazu auch VwGH 17.9.1991, [91/14/0175](#), ergangen zur Vermögenssteuer).

Der UFS als Verwaltungsbehörde hat seine Entscheidung in Anwendung der geltenden Rechtslage zu treffen. Über eine allfällige Verfassungswidrigkeit einer gesetzlichen Bestimmung – wie etwa wegen der vom Bw. behaupteten Gleichheitswidrigkeit – hat ausschließlich der hiefür zuständige Verfassungsgerichtshof zu befinden.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 29. März 2011