

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S., vertreten durch Dr. Harald W. Jesser, 8700 Leoben, Parkstraße 3/1, vom 29. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 10. August 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 702,09 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 5. Jänner 2007 übertrug Frau X. an ihre Tochter, die Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, die Liegenschaft EZ XY., bestehend aus dem Grundstück Nr. 406/3 Baufl. (begrünt) mit einem unverbürgten Flächenausmaß von 1.137 m².

Im Vertrag wurde festgehalten, dass auf der gegenständlichen Liegenschaft ein Kiosk errichtet ist.

Im Punkt VII des Vertrages räumt die Bw. ihrer Mutter das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an der gesamten vertragsgegenständlichen Liegenschaft einschließlich dem auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft errichteten Kiosk ein.

Das Finanzamt ersuchte am 3. Juli 2007 um Ergänzung der Abgabenerklärung hinsichtlich der Bewertung des Fruchtgenussrechtes. Mit Schreiben vom 8. August 2007 gab der Vertreter der Bw. den monatlichen Wert des Fruchtgenussrechtes mit 550,00 € bekannt.

Das Finanzamt sah in dem eingeräumten Fruchtgenussrecht eine Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes und errechnete dafür einen Kapitalwert nach § 16 BewG in Höhe von 89.386,88 € und unterzog diesen der Grunderwerbsteuer, wobei es mit Bescheid vom 10. August 2007 zu einer Vorschreibung von 1.787,74 € kam.

Gegen diese Festsetzung wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass die Berechnung des Finanzamtes von einer Nutzung von dreizehnthalb Jahren ausgeht, ein bestehender Mietvertrag lediglich auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen worden sei und dieser am 31. Dezember 2009 ende. Der Mieter habe auch signalisiert, dass er möglicherweise schon früher den Mietvertrag aufkündigen werde, weil der erwartete Ertrag für das Bestandobjekt nicht erzielt werden könne.

Die Basis bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer mit 13,5 Jahren sei nicht gerechtfertigt, sondern im äußersten Fall die im Mietvertrag angeführte Dauer des Vertragsverhältnisses von fünf Jahren, wovon aber bereits mit Rücksicht auf den Beginn des Mietverhältnisses mit 1. Jänner 2005 nahezu drei Jahre verstrichen sind, sodass die weitere Dauer aufgrund des Vertrages höchstens mit zwei Jahren noch zu bemessen sein werde.

Das gegenständliche Bauwerk sei die einzige Grundlage für die Ausübung des Fruchtgenussrechtes, sonst sei die Liegenschaft im Sinne eines Fruchtgenussrechtes nicht weiter benutzbar.

Vorgelegt wurde der am 17. Jänner 2005 abgeschlossene Mietvertrag zwischen der Vorbesitzerin der Liegenschaft Frau Y. und Herrn Z..

Unter Punkt 1 Mietgegenstand ist festgehalten:

„Auf dieser Liegenschaft wurde links von der Einfahrt ein Blockhaus errichtet, das ausschließlich gewerblichen Zwecken dient und nunmehr dem Betrieb einer Imbiss-Stube zugeführt werden soll.“

Mietgegenstand ist die, in der diesem Vertrag beiliegenden Skizze, die als ein integrierender Bestandteil dieses Vertrages gilt, eingezeichnete rot umrandete Fläche samt dem darauf befindlichen Blockhaus (in der Skizze schraffierter Teil innerhalb der rot umrandeten Fläche) im Ausmaß von insgesamt 20 x 24 m.

Außerdem werden 10 PKW-Abstellplätze für den Gebrauch des Mieters und seiner Kunden mitvermietet.

Der Mieter kennt den Mietgegenstand aus eigener Ansicht und hat sich davon überzeugt, dass er sich in gutem baulichen Zustand befindet...."

Das Mietverhältnis beginnt nach Punkt 2 mit 1. Jänner 2005 und wird zunächst auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen und endet daher am 31. Dezember 2009. Der Mieter hat das Recht, das Mietverhältnis vierteljährlich zum Quartal ohne Begründung aufzukündigen.

Als Mietzins wurde unter Punkt 3 ein wertgesicherter Betrag von monatlich 570,00 € vereinbart.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Oktober 2007 wies das Finanzamt die Berufung ab.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und ausgeführt, dass die monatliche Miete von 550,00 € nach Ablauf des Mietvertrages nicht mehr zur Verfügung steht. Die Bewertung sei erheblich überhöht, weil der auf der Liegenschaft stehende Kiosk ein primitives Bauwerk sei, das nicht und schon gar nicht zu einer monatlichen Miete von 550,00 € neuerdings vermietet werden könne.

Mit einem Vorhalt vom 28. Juli 2009 führte der Unabhängige Finanzsenat über Größe, Baujahr und Nutzung des Objektes Erhebungen durch. Dieser wurde von der Bw. am 4. September 2009 dahingehend beantwortet, dass die Nutzfläche des Objektes 40 m² betrage und 2004 gebaut worden sei und zunächst als Lagerraum und Gartenhaus verwendet worden sei. Ab 2005 sei es an Herrn Z. verpachtet worden, der das Objekt in Eigenregie für eine Imbissstube um ca. 20.000,00 € ausgebaut habe. Das Gebäude mit Grundstück sei am 19. Jänner 2006 von Y. an die Mutter der Bw., X. verkauft worden und mit Schenkungsvertrag an sie weitergegeben worden. Da es aus wirtschaftlicher Sicht für Herrn Z. nicht mehr tragbar sei und sie die Ablöse nicht mehr tätigen könne, werde die Investition entfernt und die Imbissstube wieder seinem Ursprung (Gartenhäuschen) zurückgeführt. Zu einem weiteren Mietvertrag sei es nicht gekommen und es kann nicht weiter verpachtet werden. Desweiteren teilte sie mit, dass ihr Vertreter die Vertretung aus gesundheitlichen Gründen zurückgelegt hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Bewertung des lebenslangen Fruchtgenussrechtes an einer mit einem Holzblockhaus bebauten Liegenschaft.

Die Grunderwerbsteuer ist vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. Für die Bewertung gelten nach § 1 Abs. 1 BewG die Bestimmungen der §§ 2-17 BewG. Die Gegenleistung ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt zu bewerten, in dem die Steuerschuld entsteht, d.i. im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges (Fellner, Grunderwerbsteuer, § 5, Rz 23). Im gegenständlichen Fall ist der Bewertungsstichtag der 5. Jänner 2007.

Wiederkehrende Nutzungen, wie die Fruchtnießung nach § 509 ABGB, sind mit dem Kapitalwert anzusetzen, der sich für eine lebenslange Nutzung nach § 16 BewG berechnet.

Absatz 1 normiert: „Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten, abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinsenszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden.“

Der Jahreswert von Nutzungen und Leistungen richtet sich nach § 17 BewG. Dieser besagt:

- „(1) Der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme ist, wenn kein anderer Wert feststeht, mit 5,5 v.H. anzunehmen.
- (2) Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.
- (3) Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden kann.

Bei der Bewertung der Nutzung des Grundstückes ist damit im Sinne des § 17 Abs. 2 BewG auf einen objektiven Maßstab abzustellen. Es ist jener Betrag zu ermitteln, den ein beliebiger Verbraucher am betreffenden Ort aufwenden muss, um sich die Sachleistung zu verschaffen, wobei auf ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse nicht abzustellen ist. Als Grundlage der Bewertung des Nutzungsrechtes der Liegenschaft wird daher der Mietbetrag anzusehen sein, den die Bw. leisten müsste, um in den Genuss der Liegenschaft zu kommen. Bereits tatsächlich geleistete und von der Fruchtgenussberechtigten vereinnahmte Mieterlöse sind daher grundsätzlich beachtlich.

Das Gesetz verlangt aber auch eine Prognose über die Höhe der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre anfallenden Bezüge, abgestellt auf den Bewertungsstichtag. Aufgrund der zeitlichen Begrenztheit des konkreten Mietvertrages und der eher provisorischen Bauweise des Objektes

sieht es der Unabhängige Finanzsenat als glaubhaft an, dass es bereits im Jänner 2007 unwahrscheinlich war, dass es zu einem weiteren gleichartigen Mietvertrag kommt. Die Annahme, dass im Durchschnitt der Jahre nicht mit Mieteinnahmen in der Höhe von mtl. 550,00 € zu rechnen sein wird, muss bei der Festlegung des Jahreswertes berücksichtigt werden, da ja jedenfalls soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden sollen.

Bei der Ermittlung des Jahreswertes kann es in diesem Fall daher nicht genügen, Ergebnisse der Vergangenheit zu verwenden und die Mieteinnahmen der letzten drei Jahre als Ausgangsgröße für die Bewertung zu wählen, wenn bereits voraussehbar ist, dass diese weiterhin nicht in dieser Höhe erzielt werden können (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239; 13.9.1989, 88/13/0107; 16.6.1965, 2368/64).

Die Laufzeit des auf Lebenszeit eingeräumten Fruchtgenussrechtes wird nach § 16 BewG mit einem maßgeblichen Barwertfaktor von 13,543467 berücksichtigt und kann dabei – wie schon in der Berufungsverentscheidung ausgeführt – auf die Dauer des konkreten Mietvertrages nicht abgestellt werden.

Im Hinblick darauf, dass Nutzungen, die nicht in Geld bestehen mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind, können die bisher tatsächlich erzielten Mieteinnahmen zwar beachtlich sein, sind aber nicht alleine ausschlaggebend. Ihre Bedeutung wird zudem dann zu reduzieren sein, wenn durch den Abgabepflichtigen glaubhaft gemacht wird, dass diese in dieser Höhe nur eine bestimmte Zeit erzielt werden können.

Bei der Liegenschaft handelt es sich um ein 1.137 m² großes Grundstück in Traboch, auf dem sich ein im Jahre 2004 errichtetes Holzblockhaus und 10 Autoabstellplätze befinden. Zum Bewertungsstichtag wird das Haus als Imbiss – Cafe benutzt und weist eine Nutzfläche von 40 m² auf.

In Ermangelung eines Vergleiches mit anderen Mietverträgen vergleichbarer Objekte geht der Unabhängige Finanzsenat bei der Ermittlung des durchschnittlichen Nutzungswertes der Liegenschaft von einem durchschnittlichen mtl. Nettomietpreis von 5,4 €/m² aus, der sich nach dem Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreichs (WKO) für den Bezirk Leoben für eine Nebenlage ergibt. Bei einer Größe des Objektes von 40 m² errechnet sich ein mtl. Nettomietpreis von 216,00 €, der der Berechnung der Grunderwerbsteuer zugrunde gelegt wird.

Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Fruchtgenussrecht: mtl. 216,00 € = jährlich: 2.592,00 €

mal dem maßgeblichen Barwertfaktor von 13,543467 = 35.104,67 €

Gegenleistung nach § 5 GrEStG: 35.104,67 €

2% von der Gegenleistung = 702,09 € Grunderwerbsteuer

Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. September 2009