

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde der bf, adr, vertreten durch Allgäuer & Sturm WP und StB GmbH, 6800 Feldkirch, Schlossgraben 10, vom 2. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch ADir Walter Rehlendt, vom 30. Jänner 2012 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 4. Jänner 2100 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin war Eigentümerin der GST-NR 2. Die Beschwerdeführerin hat diese Liegenschaft mittels Kaufvertrag vom 20.4.2007 an die a verkauft. In Punkt VIII. dieses Vertrages wurde unter anderem vereinbart:

„Die Käuferin räumt hiemit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der GST-Nr 2 der Verkäuferin und deren Rechtsnachfolgern im Eigentum der Liegenschaft GST-NR 1 nachstehende Grunddienstbarkeit ein:

[...]

Die Dienstbarkeit der ausschließlichen Benützung als Tiefgaragenabstellplatz der Parkflächen, die in der Planurkunde mit DB 10, DB 11 und DB 12 bezeichnet sind in der Tiefgarage des auf GST-NR 2 errichteten Gebäudes auf GST-NR 2.“

Im Grundbuch wurde diese Dienstbarkeit folgendermaßen eingetragen:

C-2 a

Dienstbarkeit [...] die ausschließliche Benützung dreier Tiefgarageneinstellplätze [...] gemäß Punkt VIII. des Kaufvertrages vom 2007-04-20 auf GST-NR 2 für GST-NR 1.

Mit Kaufvertrag vom 16.1.2012 hat die Beschwerdeführerin

12/648 Anteile an GST-NR 2 B-LNR 11 mit welchen Wohnungseigentum an TG 10 verbunden ist

12/648 Anteile an GST-NR 2 B-LNR 12 mit welchen Wohnungseigentum an TG 11 verbunden ist

12/648 Anteile B-LNR 13 an GST-NR 2 mit welchen Wohnungseigentum an TG 12 verbunden ist

erworben.

Als Kaufpreis waren 1.200,00 € vereinbart. Die Beschwerdeführerin stimmte der Einverleibung der Löschung ihres Dienstbarkeitsrecht an drei Tiefgarageneinstellplätzen an GST-NR 2 zu.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2012 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Berufsführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.092,00 €, das sind 3,5% von 31.200,00 € vorgeschrieben. Das Finanzamt hat das Dienstbarkeitsrecht mit 30.000,00 € bewertet und dieses gemäß § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen.

Die Berufsführerin hat gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 2. März 2012 berufen.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 2. April 2012 brachte die Berufsführerin im Wesentlichen vor:

„In Ergänzung der Berufung vom 02.03.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 30.01.2012 beinhaltend die Festsetzung der Grunderwerbsteuer betreffend einen Kaufvertrag vom 16.01.2012 mit der Firma a Wohnbau GmbH wird das Berufungsbegehren begründet wie folgt:

Gem. § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, sofern nicht eine Berechnung gem. § 4 Abs 2 GrEStG zu erfolgen hat. Der Begriff der Gegenleistung ist in § 5 GrEStG definiert. Als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG kommt grundsätzlich jede denkbare Leistung, die seitens des Erwerbers für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird, in Betracht.

Im gegenständlichen Falle hat die Käuferin außer der Bezahlung eines Kaufpreises in der Höhe von EUR 1.200,00 nichts versprochen, was im Sinne des § 5 Abs 1 GrEStG als Gegenleistung gewertet werden könnte. Insbesondere hat sie hinsichtlich der ihr zustehenden Dienstbarkeitsrechte keinerlei Verzichtserklärungen abgegeben und auch keine Verzichte geleistet.

Somit ist im gegenständlichen Falle lediglich zu prüfen, ob ein Tatbestand des § 5 Abs 2 GrEStG erfüllt ist. In Betracht kommt dabei die Ziffer 2, wonach Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, als Gegenleistung in Betracht kommen. Tatsächlich ruht eine Belastung

auf den kaufgegenständlichen Grundstücksanteilen, allerdings handelt es sich dabei um auf Dauer eingeräumte Dienstbarkeiten und sohin um dauernde Lasten. Der Tatbestand des § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG nimmt allerdings dauernde Lasten ausdrücklich davon aus, Teil der Gegenleistung zu sein. Nachdem das GrEStG keine andere Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung des Wertes der bestehenden Dienstbarkeiten als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG bietet, erweist sich der angefochtene Bescheid somit insoweit als rechtswidrig.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Juni 2012 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Nach § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt.

Gegenleistung ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Eine sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG liegt insbesondere in der Übernahme von Verpflichtungen des Verkäufers durch den Erwerber.

Nach den Bestimmungen des § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG gehören zur Gegenleistung auch Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetz übergehen; ausgenommen dauernde Lasten (wie z.B. Geh- und Fahrrechte, Wasserbezugsrechte etc).

Persönliche Dienstbarkeiten - wie etwa das Fruchtgenussrecht - gehören grundsätzlich als auf dem Grundstück ruhende Belastung nach § 5 Abs 2 Z 2 zur Gegenleistung, da sie als absolute Rechte gegen den jeweiligen Eigentümer der belasteten Sache wirken (§ 427 ABGB).

Derartige Belastungen werden auch dann der Bemessungsgrundlage zugerechnet, wenn deren Übernahme nicht vereinbart ist. Erforderlich ist, dass die Verpflichtung auf dem Grundstück ruht, diese ohne besondere Abrede kraft Gesetz auf den Erwerber übergeht und bereits bei Entstehung der Steuerschuld bestanden hat.

Hingegen ist es nicht von Bedeutung, ob es als Folge des Erwerbsvorganges zur Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit kommt (VwGH vom 21.12.2000, 2000/16/0613 und vom 18.8.1994, 93/16/0111).

Dies gilt somit auch für ein Fruchtgenussrecht, welches dem Erwerber schon bisher zustand.“

Im Vorlageantrag vom 5. Juli 2012 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„In der Berufung wurde geltend gemacht, dass das streitgegenständliche Recht, nämlich eine Dienstbarkeit, den Charakter einer dauernden Last im Sinne des § 5 Abs 2 Z 2 GrESt hat. Ausdrücklich wurde darauf verwiesen, dass solche dauernde Lasten als Gegenleistung nicht in Betracht kommen. Damit hat sich die Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 26.06.2012 nicht auseinandergesetzt. Vielmehr

wird versucht, Analogien zur Rechtslage zu ziehen, wie sie bei Beurteilung eines etwa bestehenden Fruchtgenussrechtes gegeben wäre. Allerdings ist zu beachten, dass Fruchtgenussrechte mit gegenständlicher Dienstbarkeit auch zivilrechtlich nichts gemein haben, sodass die Begründung der Berufungsvorentscheidung diesbezüglich ins Leere geht.

Zudem ist festzuhalten, dass die Kernaussage in der Bescheidbegründung, nämlich "derartige Belastungen werden auch dann der Bemessungsgrundlage zugerechnet, wenn deren Übernahme nicht vereinbart ist" weder aus dem Gesetz, noch aus der Verwaltungspraxis noch aus der Literatur abgeleitet worden ist. Dieser Satz, der isoliert unter bestimmten Bedingungen stimmen kann, erscheint somit als reine Behauptung, die im Zuge einer Begründung, die den Spruch des Bescheides zu tragen in der Lage ist, zu untermauern oder zu belegen gewesen wäre. Wieso sich die Bescheidbegründung nicht damit auseinandersetzt, dass es sich bei der auf dem Grundstück ruhenden Belastung um eine dauernde Belastung im Sinne des § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG handelt, ist unerfindlich.

Es wird hiermit das Einverständnis zur Erlassung einer zweiten BVE erklärt.

Sollte über die Berufung v. 02.03.2012 die Abgabenbehörde zweiter Instanz entscheiden, wird hiermit die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Die Befassung des gesamten Senates im Sinne des § 282 BAO wird nicht beantragt.

Hinsichtlich des Betrages von 1.050,-- wird hiermit die Aussetzung der Einhebung gemäß 212a BAO beantragt. Der Aussetzungsbetrag ermittelt sich mit 3,5 % von EUR 30.000,00 (Wert der dauernden Last).“

In der am 1. Juli 2014 abgehaltenen Verhandlung brachte der Vertreter des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel im Wesentlichen vor:

Was Gegenleistung ist, sei im § 5 GrEStG nicht abschließend geregelt. Er verwies auf die Ausführungen im Vorlagebericht Verf46. Die Erwerberin habe für sich und ihre Rechtsnachfolger auf die Dienstbarkeit verzichtet. Es daher keine dauernde Last übertragen worden. Die Belastung sei vertragsgemäß **nicht** übernommen worden. Die Belastung sei nicht auf den Miteigentumsanteil beschränkt gewesen, sondern habe die Gesamtliegenschaft betroffen. Es reiche dass durch das Rechtsgeschäft die Dienstbarkeit wegfallen. Der gegenständliche Vorgang sei mit Erwerb einer mit einem Fruchtgenussrecht zugunsten des Erwerbers belasteten Liegenschaft zu vergleichen. Er beantrage daher die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.

In der am 1. Juli 2014 abgehaltenen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

Bei der vertragsgegenständlichen Dienstbarkeit handle es sich um eine dauernde Last und nicht um eine persönliche Dienstbarkeit. Die Begründung des angefochtenen Bescheides und der Berufungsvorentscheidung seien daher nicht tragfähig. Die Erwerberin habe auf die Dienstbarkeit nicht verzichtet. Der Wegfall des Dienstbarkeitsrechtes sei eine Rechtsfolge des Erwerbes der Liegenschaft. Diese Rechtsfolge sei eine juristische

Sekunde nach dem Erwerb des Eigentums eingetreten. Er beantrage daher der Berufung statzugeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Die gegenständliche Berufung ist daher als eine Beschwerde zu behandeln.

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin war Eigentümerin der GST-NR 2. Die Beschwerdeführerin hat diese Liegenschaft mittels Kaufvertrag vom 20.4.2007 an die a verkauft. In Punkt VIII. dies Vertrages wurde unter anderem vereinbart:

„Die Käuferin räumt hiemit für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der GST-Nr 2 der Verkäuferin und deren Rechtsnachfolgern im Eigentum der Liegenschaft GST-NR 1 nachstehende Grunddienstbarkeit ein:

[...]

Die Dienstbarkeit der ausschließlichen Benützung als Tiefgaragenabstellplatz der Parkflächen, die in der Planurkunde mit DB 10, DB 11 und DB 12 bezeichnet sind in der Tiefgarage des auf GST-NR 2 errichteten Gebäudes auf GST-NR 2.“

Im Grundbuch wurde diese Dienstbarkeit folgendermaßen eingetragen:

C-2 a

Dienstbarkeit [...] die ausschließliche Benützung dreier Tiefgarageneinstellplätze [...] gemäß Punkt VIII. des Kaufvertrages vom 2007-04-20 auf GST-NR 2 für GST-NR 1.

Der Beschwerdeführerin als Eigentümerin der GST-NR 2747/1 ist daher das Dienstbarkeitsrecht nicht an parifizierten Tiefgaragenplätzen, sondern an der gesamten Liegenschaft GST-NR 2 zugestanden.

Mit Kaufvertrag vom 16.1.2012 hat die Beschwerdeführerin

12/648 Anteile an GST-NR 2 B-LNR 11 mit welchen Wohnungseigentum an TG 10 verbunden ist

12/648 Anteile an GST-NR 2 B-LNR 12 mit welchen Wohnungseigentum an TG 11 verbunden ist

12/648 Anteile B-LNR 13 an GST-NR 2 mit welchen Wohnungseigentum an TG 12 verbunden ist

erworben.

Als Kaufpreis waren 1.200,00 € vereinbart. Die Beschwerdeführerin stimmte der Einverleibung der Löschung ihres Dienstbarkeitsrechtes an drei Tiefgarageneinstellplätzen an GST-NR 2 zu.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Kaufverträgen sowie dem Grundbuch.

Auf Grund der Tatsache, dass der Beschwerdeführerin als Eigentümerin der GST-NR 1 ein Dienstbarkeitsrecht nicht an drei parifizierten Tiefgarageneinstellplätzen, sondern an drei Tiefgarageneinstellplätzen an der gesamten Liegenschaft GST-NR 2 zukam und daher nicht drei parifizierte Tiefgaragenplätze (B-LNR) sondern die gesamte Liegenschaft GST-NR 2 mit dem Dienstbarkeitsrecht belastet waren, kann durch den Erwerb des Eigentumsrechtes an drei parifizierten Tiefgarageneinstellplätzen keine Konfusion mit dem Dienstbarkeitsrecht an drei Tiefgarageneinstellplätzen desselben Grundstückes eintreten, da keine Sachidentität vorliegt.

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Die Beschwerdeführerin musste als zusätzliche Gegenleistung zum Kaufpreis auf die Dienstbarkeit an drei Tiefgarageneinstellplätzen an GST-NR 2 zugunsten der GST-NR 1 verzichten. Ohne diesen Verzicht hätte die a die drei Tiefgarageneinstellplätze nicht um diesen geringen Kaufpreis veräußert, der nur einem kleinen Bruchteil des tatsächlichen Wertes entspricht. Zudem wäre ohne ausdrücklichen Verzicht auf die Dienstbarkeit an den drei Tiefgarageneinstellplätzen diese Dienstbarkeit im Fall der Veräußerung der drei Tiefgaragenplätze oder der GST-NR 1 durch die Beschwerdeführerin wieder aufgelebt, was die a aber vermeiden wollte.

Der Verzicht war daher Teil der Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG. Ohne diesen Verzicht hätte die a die drei Tiefgaragenplätze nicht um diesen symbolischen Preis verkauft. Es ist daher von vornherein keine dauernde Last übergegangen.

Gegen die Höhe des vom Finanzamt geschätzten Wertes der Dienstbarkeiten wurde in der Berufung nichts vorgebracht. Der Wert erscheint dem UFS den tatsächlichen Verhältnissen angemessen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Selbst wenn Sachidentität vorläge und die Dienstbarkeit auf die Beschwerdeführerin übergegangen wäre, ist für die Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen.

§ 5 Abs 2 Z 2 GrEStG lautet:

„Zur Gegenleistung gehören 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 des der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bestehen (VwGH vom 18.8.1994, 93/16/0111).

Als dauernde Lasten sind solche Lasten anzusehen, mit deren Wegfall der Eigentümer des Grundstückes oder seine Rechtsnachfolger in absehbarer Zeit nicht rechnen, die

also im rechtsgeschäftlichen Verkehr mit Grundstücken als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstücken empfunden werden. Dies ist in der Regel bei auf dem Grundstück lastenden Grunddienstbarkeiten der Fall (RFH vom 18.1.1935 II A 390/34).

Erwirbt jedoch derjenige die Liegenschaft, die zu seinen Gunsten mit einer Dienstbarkeit belastet ist, so treffen in seiner Person Recht und Pflicht zusammen. Die Dienstbarkeit erlischt zwar erst mit der Löschung im Grundbuch, sie bildet aber als Eigentümerdienstbarkeit keine wirkliche dingliche Belastung; sie kann nicht ausgeübt werden, da niemand Rechte gegen sich selbst begründen kann. Zwar bestimmt § 1446 ABGB, dass Rechte und Verbindlichkeiten, welche den öffentlichen Büchern einverleibt sind, durch die Vereinigung nicht aufgehoben werden, bis die Löschung aus den Büchern erfolgt ist. In diesem Fall bewirkt eine Vereinigung von Berechtigtem und Verpflichtetem nur die Einstellung der Ausübung der Dienstbarkeit, die auf dem Papier als sogenannte Buchservitut fortbesteht, ohne ein wirkliches dingliches Belastungsrecht zu sein. Solange sie nicht gelöscht wurde, kann sie allerdings nach der Vorschrift des § 526 ABGB bei Weiterveräußerung des Grundstückes wieder auflieben (Arnold/Hristov in Arnold/Arnold, GrEStG, § 5 Tz 341).

Nachdem durch den Kaufvertrag das Eigentumsrecht der Liegenschaft und die Dienstbarkeit in einer Person vereinigt wurden und die Erwerberin sich im Kaufvertrag verpflichten musste, die Dienstbarkeit zu löschen, musste die Berufungsführerin für die Liegenschaft nicht bloß den Kaufpreis entrichten, sondern sie musste auch auf die zu ihren Gunsten eingetragene Dienstbarkeit verzichten, sie hatte daher neben dem Kaufpreis tatsächlich eine Nebenleistung, welche in dem Verzicht auf die Dienstbarkeit besteht, zu erbringen (VwGH vom 14. Februar 1899, Z 1735, Slg 12.503, VwGH vom 18.8.1994, 93/16/0111).

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision ist nicht zulässig, da das Bundesfinanzgericht sich an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 5 GrEStG gehalten hat. Es liegt daher lediglich eine Rechtsfrage vor, zu der bereits Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht.

Feldkirch, am 9. Juli 2014