



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. November 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 2 v. H. von € 87.163,53, sohin im Betrag von € 1.743,27, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 16./20. Oktober 2006 hat A ihrer Tochter B (= Berufungswerberin, Bw) die Liegenschaft in EZ1 im Ausmaß von 1.127 m² übertragen. Als Gegenleistung hat sich die Übergeberin, geb. 1933, für sich und den Ehegatten G, geb. 1927, das unentgeltliche, lebenslange und grundbücherlich zu besichernde Fruchtgenussrecht iSd § 509 ff. ABGB an der Liegenschaft, so wie sie diese bisher benutzt haben, zurückbehalten. Festgehalten wurde, dass *"auf Grund dieses vereinbarten Fruchtnießungsrechtes auch keine faktische Änderung eintritt, abgesehen davon, dass G nunmehr einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf dieses Fruchtnießungsrecht gegenüber der nunmehrigen Liegenschaftseigentümerin hat und dass im Falle des Ablebens eines der Berechtigten keine Einschränkung des Rechtes erfolgt"* (Punkt II.). Laut Vertragspunkt IV. erfolgt die Übergabe zum 1. Oktober 2006; die Fruchtgenussberechtigten kommen für die auf die Liegenschaft entfallenden Abgaben und Steuern sowie die Versicherungsprämien auf und tragen auch die Kosten einfacher Instandhaltungsmaßnahmen.

In Punkt V. wird festgehalten, der erhöhte Einheitswert betrage € 13.146,52; das zugunsten der Eltern eingeräumte Fruchtgenussrecht betreffe ua. eine in den Jahren 1968-1970 errichtete Wohnnutzfläche von 136 m² und *"ist daher mit € 296,48 monatlich zu bewerten"*. Daraus ergebe sich – lt. Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters - der Barwert der Rente (anhand Rentenberechnungsprogramm) mit gesamt € 39.185,80.

Das Finanzamt hat demgegenüber ausgehend von der Bewertung mit monatlich € 750 "gemäß Tiroler Mietenspiegel" den Barwert des Nutzungsrechtes (Verbindungsrente) mit € 99.211,82 ermittelt und der Bw mit Bescheid vom 28. November 2006, StrNr, hievon die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 1.984,24 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der vom Finanzamt offenbar herangezogene Richtwert von € 5,57/m² gelte möglicherweise in Innsbruck, nicht aber in der Gemeinde Y. Zudem würde der Richtwert für eine mietrechtliche Normwohnung festgesetzt. Vorausgesetzt sei, dass das Gebäude einen ordnungsgemäßen Erhaltungszustand aufweise und sich in durchschnittlicher Wohnumgebung befinde. Gegenständliches Haus sei zunächst nur für den Sommer errichtet und nach und nach behelfsmäßig winterfest gemacht worden, weshalb nicht von einem normgemäßen Haus gesprochen werden könne. Des Weiteren werde nicht berücksichtigt, dass der Fruchtgenussberechtigte gem. § 513 ABGB die Instandhaltung aus Eigenem zu tragen habe. Im Gegensatz dazu treffe den Mieter keine Erhaltungsverpflichtung hinsichtlich der Mietwohnung (§ 3 MRG); dies sei allein Aufgabe des Vermieters. Unter Bedachtnahme auf alle Umstände erscheine daher der Ansatz eines auf die Hälfte reduzierten Richtwertes von monatlich € 2,79 je m² bzw. der Gegenleistung (Barwert) mit gesamt € 50.193,24 angebracht.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 28. März 2007 wurde dahin begründet, dass es sich beim Richtwert um einen aussagekräftigen Mittelwert handle. Die Gemeinde Y befinde sich in Sonnenlage und sei verkehrsmäßig bestens angebunden, sodass lediglich die mangelhafte Infrastruktur einen höheren Wertansatz versage.

Mit Antrag vom 20. April 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und nochmals dargelegt, der wesentliche Unterschied zwischen Fruchtgenuss (Berechtigter trägt alle Erhaltungskosten und öffentliche Abgaben etc.) und Miete (Erhaltungskosten trägt Vermieter), weiters der Minderwert des als Sommerhaus errichteten, nur behelfsmäßig adaptierten Gebäudes und letztlich der Wertunterschied an Wohnungskosten in Y gegenüber dem durchschnittlichen Tiroler Ballungsraum seien bei der Bewertung unberücksichtigt geblieben.

Durch Einsichtnahme in das Grundbuch und den Bewertungsakt EW-AZ1 ist hervorgekommen: Die Liegenschaft ist mit einem Einfamilienhaus mit der Wohnfläche von 136 m² bebaut, die unbebaute Grünfläche beträgt 990 m². Laut Baubescheid aus 1967 war ursprünglich um Errichtung eines Ferienhauses angesucht worden. Die Ausführung des Gebäudes erfolgte ua. mit Fenster: Holzverbund, Beheizung: Ofen, Badezimmer: keines/1 Dusche. Im Jahr 1993 wurde ein Um- und Anbau durchgeführt mit ua. folgender Adaptierung des Gebäudes: Fassade: Thermoputz, Fenster: doppelt/Isolierverglasung, 1 Badezimmer, Beheizung: Ofen + Ölbrenner-Etagenheizung.

Der zuletzt zum 1. Jänner 1994 festgestellte Einheitswert beträgt erhöht € 13.081,11. Laut Zentralem Melderegister ist die Übergeberin seit Mai 1994 mit Hauptwohnsitz an der Grundstücksadresse in Y, A-Straße, gemeldet.

Mit Vorhalt des UFS vom 17. August 2007 wurde der Bw die wesentliche Sach- und Rechtslage dargelegt und im Ergebnis mitgeteilt, dass die Beibehaltung des Richtwertes als Wertansatz beabsichtigt sei, es jedoch unbenommen bleibe, ein Sachverständigen-Gutachten hinsichtlich des konkret erzielbaren Mietwertes beizubringen.

Im Antwortschreiben vom 18. September 2007 wurde im Wesentlichen dargelegt, der Richtwert an sich als "Hauptmietzins" iSd MRG werde anerkannt. Die entscheidende Frage sei allerdings der "reine Ertrag" nach § 512 ABGB, da die Fruchtgenussberechtigten nicht Mieter seien, sondern alle Auslagen zur Erhaltung der Liegenschaft zu tragen hätten. Im Gegensatz zu den Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben (§ 21 MRG) könnten die Kosten der Erhaltung nicht auf den Mieter überwälzt werden, sondern seien vom Vermieter bzw. Eigentümer aus Eigenem zu leisten. Die entsprechende Kostentragung sei vom Fruchtgenussberechtigten aus dem Ertrag der belasteten Sache abzudecken, weshalb dem "reinen Ertrag" iSd § 512 ABGB der hälftige Richtwert von € 2,79 je m² wohl nahe komme.

In einem weiteren Vorhalt vom 8. Oktober 2007 wurde darauf hingewiesen, dass der Umfang der Erhaltung gegenständlich unter Vertragspunkt IV. auf "einfache Instandhaltungsmaßnahmen" eingeschränkt worden sei, sodass ein diesbezüglicher Ansatz von 50 %, zudem vom Richtwert, stark überhöht erscheine. Zwecks Verifizierung des "reinen Ertrages" wurde eine Aufstellung der behaupteten Kosten samt Nachweis erbeten.

Vom Rechtsvertreter wurde in einer persönlichen Vorsprache am 22. Oktober 2007 mitgeteilt, eine solche Aufstellung könne nicht beigebracht werden. Anhand der bisherigen Argumentation des UFS werde zugestimmt, dass der Erhaltungsaufwand mit maximal rund 25 % vom fiktiven Mieterlös, dies ausgehend von einem annähernd realen Mietwert und nicht vom Richtwert, anzusetzen sein werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz gem. § 4 Abs. 1 GrEStG). Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt zur Gegenleistung beim Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Die Gegenleistung bildet jede nur denkbare, geldwerte und entgeltliche Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird. Besteht die Gegenleistung in der Gewährung von Nutzungsrechten (Dienstbarkeiten, Leibrente etc.), so setzt sie sich aus dem wiederkehrenden Entgelt und den allenfalls weiter vereinbarten, auch nur einmaligen Leistungen zusammen. Nach § 16 Abs. 1 Bewertungsgesetz (idF BGBl. I 2003/71, in Geltung ab 1.1.2004) ist der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (Rentenbarwert nach Erlebenswahrscheinlichkeit) zu berechnen.

Eine Bindung der Abgabenbehörde an Parteiangaben besteht nicht; erforderlichenfalls ist der Wert der Gegenleistung im Schätzungswege zu ermitteln.

Gegenständlich räumt die Bw laut Übergabsvertrag der Übergeberin samt Ehegatten (ihren Eltern) als Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft das lebenslange, unentgeltliche, grundbücherlich zu besichernde Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft ein.

Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen bestimmt sich, wie oben dargelegt, gem. § 16 BewG nach dem Lebensalter der Berechtigten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (sog. Rentenbarwert). Dabei bestimmt sich der Jahreswert einer Nutzung oder Leistung, die nicht in Geld sondern in Sachwerten besteht, nach § 17 Abs. 2 BewG mit den am Verbrauchsort üblichen Mittelpreisen. Es ist der Betrag maßgebend, den ein Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste. Wohnungsrecht und Fruchtgenuss stellen Nutzungen dar, die nicht in Geld bestehen und somit mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen sind (§§ 16, 17 Abs. 2 BewG 1955; vgl. VwGH 2.3.1972, 929/71). Der Wert (= ortsüblicher Mittelpreis) ist nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln, das heißt, er muss jenem Betrag entsprechen, den ein beliebiger Verbraucher an dem betreffenden Ort aufzuwenden hat, um sich die jeweilige Sachleistung zu verschaffen.

Der Richtwert nach § 1 Abs. 1 Richtwertgesetz ist jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 MRG. Gem. § 2 Abs. 1 Richtwertgesetz (RichtwG), BGBl. 800/1993, ist die mietrechtliche Normwohnung eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 und 130 m² in brauchbarem Zustand (ordentlicher Gebrauch ist gewährleistet), die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und Badegelegenheit besteht, über eine Etagenheizung oder gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen ist. Dieser Richtwert beträgt laut Verordnungen BGBl. 140 bis 148/1994 idF BGBl. 2006/101, Teil II, u .a. für das Bundesland Tirol ab dem Zeitpunkt 1.4.2006 € 5,57 pro m².

Im Gegenstandsfalle hatte das Finanzamt - mangels Vorhandenseins vergleichbarer Mietverträge und auch in Anbetracht des zuletzt im Jahre 1993 erstellten Tiroler Mietenspiegels – der Bewertung des Fruchtgenussrechtes im Wege der Schätzung diesen Richtwert zugrunde gelegt. Nach dem Obgesagten handelt es sich dabei um den Mietwert für eine mietrechtliche Normwohnung in "brauchbarem Zustand" auf einer Liegenschaft in "durchschnittlicher Lage", und damit, gegenüber einem frei zu vereinbarenden Mietzins, wohl um einen an der unteren Grenze befindlichen Wertansatz.

Beim gegenständlichen Objekt handelt es sich um ein Einfamilienhaus mit einer Wohnnutzfläche von 136 m² zuzüglich einer Grundfläche (Garten) von über 900 m², welches – selbst wenn es ursprünglich als "Ferienhaus" konzipiert war – spätestens seit dem Um- und Ausbau im Jahr 1993 (Einbau Ölbrenner, Etagenheizung, Fenster mit Isolierverglasung etc. lt. Bewertungsakt) als ganzjährig bewohnbares Wohnhaus in einem üblich zu gebrauchenden Zustand zu betrachten ist, wie auch aus den eigenen Angaben im Berufungsverfahren ("wurde winterfest gemacht") hervorgeht und wofür des Weiteren der Umstand spricht, dass die Übergeberin seit Mai 1994 an der Liegenschaftsadresse mit Hauptwohnsitz gemeldet ist, dh. die Liegenschaft offensichtlich auch ganzjährig bewohnt. Das Haus verfügt auch über sämtliche, für eine sog. "Normwohnung" erforderliche Räumlichkeiten (laut eigenen Angaben im Bewertungsakt: Bad, WC, Küche etc.).

Entgegen dem Berufungsvorbringen ist daher hinsichtlich eines allfälligen "Minderwertes des Gebäudes" insgesamt keine Veranlassung für einen Abschlag vom anzusetzenden Mietwert gegeben.

Dem Einwand, das Wohnhaus sei in Y und nicht in Innsbruck bzw. in einem Tiroler Ballungsraum gelegen, ist entgegenzuhalten, dass zB aus dem Protokoll anlässlich der "Pressekonferenz des Fachverbandes der Immobilientreuhänder anlässlich der Präsentation

des Immobilienpreisspiegels 2006" (siehe unter www.wkimmo.at) ua. hervorgeht, dass insbesondere aufgrund der hohen Grundstücks- wie Mietpreise in der Stadt Innsbruck vermehrt auf die Umgebung Innsbruck-Land – in der auch die Gemeinde Y gelegen ist – ausgewichen wird und dort eine überproportionale Preiserhöhung zu verzeichnen ist. Laut den dortigen Tabellen betragen die Mieten im Jahr 2006 für ganz Tirol im Durchschnitt € 6,46/m², für Innsbruck-Stadt im Durchschnitt € 8,03/m².

Wollte man also hier – wie in der Berufung beantragt – aufgrund der Lage einen Abschlag im Vergleich zum Mietzins Innsbruck-Stadt vornehmen, so wäre gleichzeitig ein Zuschlag für die Möglichkeit der Benützung eines Gartens in der Größe von – in Innsbruck-Stadt wohl nicht üblich – mehr als 900 m² angebracht, sodass dem Einwand bezüglich der Lage der Liegenschaft ebenso keine Berechtigung zukommen kann.

Als entscheidungsrelevant verbleibt sohin die Frage, ob und in welcher Höhe bei der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, dies im Unterschied zur Einräumung eines Wohnrechtes, auf die Instandhaltungspflichten der Berechtigten Bedacht zu nehmen ist.

Die Fruchtnießung ist gem. § 509 ABGB das Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu genießen. Der Fruchtnießer hat ein Recht auf den vollen sowohl gewöhnlichen als auch ungewöhnlichen Ertrag (§ 511 ABGB). Nach § 512 ABGB kann als ein "reiner Ertrag" aber nur das angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt. Gemäß § 513 ABGB ist der Fruchtnießer verbunden, die dienstbare Sache als ein guter Haushälter in dem Stande, in welchem er sie übernommen hat, **zu erhalten**, und **aus dem Ertrage** die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen.

Dem Grunde nach trifft es sohin zu, dass dem Fruchtgenussberechtigten in seiner Stellung ähnlich einem "Vermieter" die Erhaltung der Sache obliegt und ein Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen sein wird. § 513 ABGB enthält allerdings **dispositives Recht**, diesbezüglich es den Parteien freisteht, im Hinblick auf den wirtschaftlichen Zweck des Fruchtgenussrechtes im Einzelfall eine von § 513 ABGB abweichende Regelung zu treffen (vgl. OGH 10.1.1989, 4 Ob 506/89, JBl 1989, 442).

Gegenständlich wurde nunmehr unter Punkt IV. des Übergabsvertrages vereinbart, dass die Fruchtgenussberechtigten für die auf die Liegenschaft entfallenden Abgaben und Steuern sowie die Versicherungsprämien aufkommen und auch die Kosten **einfacher Instandhaltungsmaßnahmen** tragen.

Abgesehen davon, dass auch der Mieter die Versicherungen (Haftpflicht, Feuer u. a.) im Rahmen der Betriebskosten sowie die laufenden öffentlichen Abgaben gem. § 15 Abs. 1 iVm § 21 Abs. 1 und 2 MRG **neben** dem Hauptmietzins zu entrichten/zu ersetzen hat (werden vom

Vermieter auf den Mieter überwältzt), wurde sohin gegenständlich nach dem übereinstimmenden Parteiwillen die Erhaltungspflicht der Nutzungsberechtigten eingeschränkt auf die Tragung der einfachen, laufenden Instandhaltung (lt. obigem OGH-Erkenntnis zB der Austausch von einzelnen Dachziegeln, eines Fensters oder das Befestigen einer Dachrinne); weitergehende außerordentliche Instandhaltungsmaßnahmen hat sohin nach dem Vertragsinhalt offenkundig die Bw als nunmehrige Eigentümerin zu übernehmen.

Bereits aus diesem Grund erscheint der zunächst behauptete Erhaltungsaufwand im Ausmaß von 50 % des fiktiven Mieterlöses, sodass maximal der hälftige Richtwert anzusetzen sei, stark überhöht. Zudem ist nach Erfahrungswerten der Behörde – allerdings bei Tragung sämtlicher (= laufender und außerordentlicher) Erhaltungskosten – ein Ansatz von höchstens rund 30 – 40 % für die Instandhaltung angemessen, sodass als "reiner Ertrag" rund 60 % der Erlöse verbleiben. Als "erzielbarer Mieterlös" ist diesfalls auch nicht vom Richtwert, der für sich einen pauschalen Schätzwert an der untersten Bewertungsgrenze darstellt, sondern vielmehr von einem annähernd realen Wert wie etwa dem durchschnittlichen Mietpreis für Tirol im Jahr 2006 von € 6,46/m² lt. Immobilienpreisspiegel (www.wkimmo.at) auszugehen.

Unter Bedachtnahme darauf, dass gegenständlich nicht sämtliche, sondern laut Vertrag nur die "einfachen Instandhaltungsmaßnahmen" von den Berechtigten zu tragen sind, wozu aber eine betragsmäßig konkrete Aufstellung nicht beigebracht werden konnte, erachtet der UFS im Wege der Schätzung ausgehend von einem durchschnittlichen Mieterlös von € 6,46 pro m² den Abzug für den Erhaltungsaufwand im Ausmaß von maximal **25 %** als angemessen.

Der "reine Mietertrag" bemisst sich sohin mit € 4,845 pro m² bzw. (x 136 m²) mit monatlich € 658,92, woraus sich der Barwert (Kapitalwert) des als Gegenleistung den Eltern eingeräumten Fruchtgenussrechtes mit gesamt **€ 87.163,53** ergibt (siehe beiliegendes Berechnungsblatt, Bewertung des Nutzungsrechtes gemäß § 16 Abs. 1 BewG).

Ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage ist daher die Grunderwerbsteuer mit 2 % im Betrag von **€ 1.743,27** festzusetzen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 23. Oktober 2007