

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vertr. gegen den Bescheid des FA GVG vom 08.02.2013, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Übergabsvertrag vom 19.11.2012 übertrug Frau B an die Beschwerdeführerin den Viertelanteil der Liegenschaft ET 1522 KG P gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes zu ihren Gunsten und nach ihrem Ableben zu Gunsten ihres Ehegatten. (Zur Klarstellung ist folgendes anzumerken: Mit demselben Übergabsvertrag übertrug der Mitbesitzer seinen Hälfteanteil an Frau A).

Für die Dauer des Fruchtgenussrechtes hat die Übergeberin (nach ihrem Ableben ihr Ehegatte) sämtliche mit diesem Liegenschaftsanteil verbundenen Aufwendungen zu tragen und kommen ihr (nach ihrem Ableben ihrem Ehegatten) sämtliche aus dem Liegenschaftsanteil erfließenden Vorteile zu Gute.

Der Wert des Fruchtgenussrechtes wurde monatlich mit je 1.200,--Euro monatlich angesetzt.

Die vertragsgegenständliche Liegenschaft ist bis zum 31.12.2044 an eine Grundstücksverwertungsgesellschaft mbH. vermietet. Die Vertragsparteien kommen deshalb überein, bis zum 31.12.2045 auf die Aufkündigung der Miteigentumsgemeinschaft zu verzichten (gilt auch für allfällige Rechtsnachfolger).

Im Bemessungsakt einliegend ist eine Kopie des „Zweiten Bestandsvertragnachtrages“ vom 18.2.2011, dessen für die abgabenrechtliche Beurteilung maßgebenden Punkte lauten:

„§ 2, III. Beginn und Dauer:

(1) Das gegenständliche Bestandverhältnis hat bereits begonnen und bleibt es auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Die Bestandgeber verzichten hiemit für die Zeit bis 31.12.2044 auf die Ausübung des ihnen zustehenden Kündigungsrechtes.

IV. Bestandzins:

(1) der monatliche Bestandzins beträgt derzeit Euro 8.494,26. Die Bestandnehmerin verpflichtet sich, auf Bestandsdauer diesen monatlichen Bestandzins zzgl. der Mehrwertsteuer zu bezahlen.

(5) Außerdem hat die Bestandnehmerin während der Bestandzeit alle öffentlichen Abgaben, die aus dem Bestande und Betrieb ihres Unternehmens auf der Bestandfläche erwachsen, alleine zu tragen.

§ 3 VI. Baulichkeiten und sonstige Investitionen:

(3) Alle auf der Bestandfläche von der Bestandnehmerin oder in deren Auftrag oder mit deren Einwilligung von Dritten während der Pachtdauer errichteten Bauten und sonstigen Anlagen, dazu gehören auch die Versorgungs- und Entsorgungsanschlüsse, soweit sie nicht als beweglich gelten und von jedem Mieter entfernt werden dürfen, dürfen von der Bestandnehmerin nicht entfernt werden und gehen nach Beendigung dieses Pachtverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Bestandgebers über. Die Bestandnehmerin verzichtet in diesem Falle Ansprüche gegen den Bestandgeber zu stellen.

Punkt § 3, VI., letzter Absatz. Sämtliche Versorgungsleitungen werden derartig geplant und verlegt, dass bei Beendigung des Bestandverhältnisses eine einfache Trennung möglich ist, indem höchstens eine Zu- und Ableitung pro Versorgung abzutreten ist und dann ein eigenständiger Betrieb (wiederum) möglich ist. Es besteht wechselseitig keine Verpflichtung nach einer allfälligen Beendigung des Bestandverhältnisses irgendeine Rücksicht auf die Versorgung des anderen Bestandnehmers zu nehmen. Ziel ist die jeweils selbständige Versorgung zur Ermöglichung einer problemlosen Trennung.

(6) Bei Bestandende ist die Mieterin verpflichtet, eine den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende Feuermauer an der Grundstücksgrenze zwischen den Grundstücken 1665/2 Grundbuch P und 1873/3 derselben KG zu errichten, wodurch erreicht werden soll, dass das Superädifikat und der Zubau nach Bestandende eigenständige, voneinander getrennte Baulichkeiten werden.

Zu diesem Zweck werden jetzt die Gebäude statisch voneinander getrennt, indem an der Grundstücksgrenze jeweils endende und voneinander getrennte Säulenraster errichtet werden, weiters erfolgt auch eine Trennung der Dachkonstruktion im Sinne der beigeschlossenen Planskizze“.

Im Ermittlungsverfahren wurde über telefonischen Vorhalt des Finanzamtes bezüglich des Wertes des Fruchtgenussrechtes in der Stellungnahme vom 28.1.1013 folgendes vorgebracht:

Bei einer reinen Schenkung der gegenständliche Liegenschaft ohne vorbehaltenen Rechte der Geschenkgeber käme der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage zur Anwendung. Schon auf Grund des auch die Verwaltung bindenden Gleichheitsprinzips sei es ausgeschlossen, dass ein Grundstück mit vorbehaltenen Rechten steuerlich zu einer stärkeren Belastung führt. Es ist daher die Gegenleistung mit dem dreifachen Einheitswert zu begrenzen. Eine andere Auslegung führe zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis.

Außerdem dürfen die Besonderheiten des gegenständlichen Grundstückes nicht außer Acht gelassen werden: Es handelt sich um ein Grundstück, auf dem sich ein Superädifikat befindet, wobei sich dieses Superädifikat nicht nur auf der Übergabliegenschaft befindet, sondern sich zusätzlich auf des Grundstück 1873/ KG P erstreckt. Bei Beendigung dieses Mietvertrages für das Superädifikat muss sohin dieses Gebäude aus baurechtlichen Vorschriften wieder verselbständigt und eine Feuermauer errichtet werden. Nur so können baurechtlich erforderlich wiederum eigene Baulichkeiten geschaffen werden. Es müssen auch die gesamten Versorgungsleitungen neu konzipiert werden, da derzeit die gesamte Stromversorgung vom Nachbargrundstück aus erfolgt, die Beheizung des Gesamtobjektes erfolgt über den im gegenständlichen Objekt befindlichen Gasanschluss. Somit ist diese Heizung letztlich für dieses Objekt alleine überdimensioniert.

Bei Rückfall des Superädifikates sind daher nicht nur diese baulichen Maßnahmen zu treffen, sondern zugleich auch die entsprechenden Instandhaltungs- und Erhaltungsarbeiten. Diese Rücklagen müssen bereits jetzt gebildet werden, da im Falle eines Konkurses sofort das Objekt wieder zurückfällt und dann diese baurechtlichen Maßnahmen zu treffen sind. Zugleich besteht damit natürlich auch ein erschwertes Verwertungsrisiko. Aus diesem Grund sei der Wert des Fruchtgenusses monatlich mit 1.200,-- Euro anzusetzen.

Das Finanzamt setzte den Gesamtwert des Fruchtgenussrechtes mit 7.500,-- Euro an und setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Grunderwerbsteuer (vom anteiligen Wert des Fruchtgenussrechtes) fest.

Dagegen richtet sich die Beschwerde mit sinngemäß folgender Begründung:

Die Behörde stütze sich beim angefochtenen Bescheid auf § 5 GrEStG, der genaue Tatbestand sei allerdings nicht bezeichnet. Außerdem widerspreche die Ansicht der Behörde dem Wortlaut des § 5 GrEStG, wonach ein Fruchtgenussrecht zu einer Gegenleistung gezahlt werden könne, das Fruchtgenussrecht sei unter keinen Tatbestand des § 5 GrEStG subsumierbar. Eine solche Gesetzesauslegung führe dazu, dass die Einräumung eines Teilrechtes (belastetes Eigentum) teurer wäre als die Einräumung eines Vollrechtes (unbelastetes Eigentum). Der Wert eines Nutzungsrechtes eines Wirtschaftsgutes würde höher bemessen als dessen steuerlicher Wert selbst. Einer

solchen Auslegung sei der VwGH in Erkenntnissen zum Erbschaftssteuergesetz entgegengetreten. Die Grunderwerbsteuer müsse daher nach dem dreifachen Einheitswert bemessen werden.

Außerdem sei der Wert des Fruchtgenussrechtes wesentlich zu hoch angesetzt worden. Die Behörde habe dabei die Besonderheiten des vertragsgegenständlichen Grundstückes außer Acht gelassen. Das Superädifikat erstrecke sich auf ein weiteres Grundstück; bei Beendigung des Mietverhältnisses müsse dieses Gebäude aus baurechtlichen Gründen verselbständigt und eine Feuermauer errichtet werden. Die Neukonzipierung der Versorgungsleitungen sei erforderlich, das Heizsystem müsse geändert werden. Die diesbezüglichen Rücklagen müssen schon gebildet werden, da im Falle eines Konkurses das Objekt sofort zurückfalle und dann diese baulichen Maßnahmen zu treffen seien, weiters bestehe ein erschwertes Verwertungsrisiko. Die Vermietung bedürfe daher eines entsprechenden Aufwandes und diese Kosten seien zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29.4.2014 als unbegründet ab.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 1 Abs. 1 GrEStG lautet: Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen: Z 1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Das Vorliegen eines solchen Rechtsvorganges steht außer Zweifel.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht.

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (Erkenntnis vom 15. April 1993, 93/16/0056). Nicht zutreffend sind die Beschwerdeausführungen in Bezug auf die Höhe der Gegenleistung, die den Wert des Grundstückes nicht überschreiten dürfe; dies trifft nur auf die im Gesetz ausdrücklich aufgezählten Erwerbsvorgänge zu (insbesondere unentgeltliche Erwerbsvorgänge), bei welchen der Einheitswert oder ein mehrfaches davon die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildet. Die diesbezüglich ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes betraf Fälle, die zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ergangen sind. Bei der Grunderwerbsteuerbemessung ist der Wille der Vertragsparteien maßgeblich, welche Leistungen sie zum Inhalt des Rechtsgeschäftes machen und sie bestimmen damit die Äquivalenz der Leistungen, Anknüpfungspunkt ist primär der Wert der ausbedungenen Leistung, welcher in keinem unmittelbaren Verhältnis zum Einheitswert stehen muss.

Nach der Bestimmung des § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung 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 der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bestehen. Zu den vorbehaltenen Nutzungen, die im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Gegenleistung zuzurechnen sind, zählen insbesondere Fruchtgenussrechte (Erkenntnisse des VwGH vom 23. September 1953, Zl. 1861/51, und vom 27. Mai 1999, Zl. 98/16/0349). Solche Nutzungen erhöhen die Gegenleistung oder können allein die Gegenleistung im steuerrechtlichen Sinne darstellen.

Die Fruchtnießung ist gemäß § 509 ABGB das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen; überhaupt ist dem Begriff der Dienstbarkeit nach § 472 ABGB das Recht an einer fremden Sache wesentlich, da nach allgemeinen Regeln niemand Rechte gegen sich selbst begründen und haben kann (VwGH vom 6. Dezember 1990, Zl. 89/16/0003). Auch der Fruchtgenuss stellte eine Last dar, die abzulösen wäre, wenn das Grundstück sofort lastenfrei auf den Erwerber übergehen würde (VwGH vom 18.8.1994, 93/16/0111, BFH vom 12. Mai 1976, II R 187/72, BStBl II 579, zu einem Wohnungsrecht).

Der Jahreswert von Nutzungen und Leistungen richtet sich nach § 17 BewG. Diese Bestimmung lautet:

"(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 kann daher auch der Mietbetrag anzusehen sein, der zu leisten wäre, um in den Genuss der Liegenschaft zu kommen.

Das Gesetz verlangt aber auch eine Prognose über die Höhe der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre anfallenden Bezüge, abgestellt auf den Bewertungsstichtag.

Das Grundstück ist derzeit um einen monatlichen Bestandzins in Höhe von ca. 8.500,-- Euro vermietet, die in der Beschwerde angeführten baulichen Maßnahmen sind von der Mieterin zu tragen, sodass in dem vom Finanzamt angesetzten Monatswert des Fruchtgenussrechtes in Höhe von 7.500,-- Euro allfällige im Vertrag nicht berücksichtigte Aufwendungen hinreichend Rechnung getragen wird und die Grunderwerbsteuer wie im angefochtenen Bescheid zu Recht erfolgte.

#### Zulässigkeit einer Revision

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Linz, am 13. August 2014