

GZ. RV/1655-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hager Teuchtmann Rechtsanwälte, gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 30. Oktober 2001 zu EFNr. 336.403/2000 betreffend Grunderwerbsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
	303.592,94 S	Grunderwerbsteuer	6.071,85 S
Grunderwerbsteuer		441,00 €	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Übergabs- und Kaufvertrag vom 22. November 2000 haben der Bw und seine Ehegattin (=Übernehmer) je einen Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ 125, GB H, samt der darauf befindlichen Gasthaus/Pension erworben. Der Kaufpreis hat jeweils 75.000,00 S betragen, als weitere Gegenleistung sind ein Wohn-, Verköstigungs- und Pflegerecht für die Übergeber vereinbart worden.

Im Vertrag wurde ausdrücklich festgehalten,  
unter Punkt II. – dass die Käufer bereits so hohe Aufwendungen am Liegenschaftsobjekt getätigt hätten, dass sie wirtschaftliche Eigentümer seien. Das Haus sei von den Käufern beinahe zur Gänze neu errichtet und ausgebaut worden. Die gesamten Aufwendungen hätten die Käufer getätigt, und

unter Punkt VII. – dass die gesamte Wertsteigerung durch Investitionen der Käufer in den letzten 15 Jahren erfolgt sei. Die Käufer hätten bereits bereicherungsrechtliche Ansprüche zumindest in Höhe des Verkehrswertes, sodass kein höherer als der bedungene Kaufpreis angemessen wäre.

Über Vorhalt des Finanzamtes haben die Übernehmer sodann den Wert des Wohnrechtes samt Verköstigung auf monatlich 12.000,00 S geschätzt und die Höhe ihrer Investitionen mit ca. 4 Mio. S beziffert, von denen rund 90 % auf Aufwendungen zur Werterhöhung des Hauses und Umbauarbeiten entfallen seien. Die Übernehmer hätten darüber hinaus 1,8 Mio. S Schulden aus der ursprünglichen Bauzeit der Übergeber getilgt. Die Übernehmer seien daher faktische Eigentümer. Die Betriebsübergabe sei bereits im Jahr 1990/91 erfolgt.

Mit Bescheiden vom 30. Oktober 2001 hat das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für die beiden Rechtsvorgänge in Höhe von je 62.847,00 S festgesetzt, wobei das Wohnungsrecht mit dem 7-fachen Jahreswert bewertet worden ist und zur Gegenleistung jeweils auch die Hälfte des Wertes der getätigten Investitionen und der Schuldübernahme mit einem Betrag von 2,7 Mio. S gerechnet worden ist.

Der Bw. hat den an ihn ergangenen Bescheid mit der Begründung angefochten, die Übernahme und Tilgung von Schulden habe in der Vergangenheit stattgefunden. Leistungen die vor zehn Jahren erfolgt sind, seien hier nicht zu berücksichtigen. Im übrigen seien die Investitionen für den als Superädifikat errichteten Betrieb nötig gewesen. Zum Beweis legt sie einen Nachtrag zum Kauf- und Übergabsvertrag vor, in welchem festgehalten wurde, dass die Übernehmer im Rahmen ihres gastronomischen Beherbergungsunternehmens den Ausbau des Hauses finanziert und durchgeführt hätten. Es handle sich daher um die Errichtung eines Superädifikates. Gegenstand der Übergabe sei daher nur der Grund, eine Wand des Altbestandes und der angrenzende Stadel.

Der (halbe) Wert für die Wohnung und Verpflegung betrage unter Beachtung des ortsüblichen Mietzinses monatlich lediglich 2.800,00 S, der 5-fache Jahreswert sohin 168.000,00 S.

Daraufhin hat das Finanzamt beim Gemeindeamt erhoben, dass Bauwerber sowohl für den Neubau eines Wohnhauses im Jahr 1969, als auch für einen Zubau mit 74 m<sup>2</sup> im Jahr 1994 die Übergeber gewesen sind.

Aufgrund dieses Ermittlungsergebnisses sind am 26. März 2002 an die Übernehmer zwei abweisliche Berufungsvorentscheidungen ergangen, weil die Zurechnung des Gebäudes als Geschäftsgrundstück durch das Lagefinanzamt bei den Grundstücksbesitzern erfolgt und der entsprechende Einheitswertbescheid rechtskräftig sei. Hinsichtlich des Nachtrages zum Kauf- und Übergabsvertrag wurde angemerkt, durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, könne die auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigt werden.

Mangels Begründung und Nachvollziehbarkeit der enormen Verringerung des einbekannten Wertes des Wohnrechtes in der Berufung werde vom ursprünglichen Wert ausgegangen.

Mit Antrag vom 30. April 2002 hat der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt, weil Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht als Grundstück zu werten seien. Den gesamten Wert des Hauses stelle der Gasthaus- und Hotelleriebetrieb dar. Entsprechend einer Entscheidung des VwGH gelte aber die überdurchschnittlich ausgeführte Hoteleinrichtung als Betriebsanlage und werde damit

nicht zum Grundstück gerechnet. Für das Unternehmen bestehে eine entsprechende Betriebsanlagengenehmigung und ergebe sich aus der Buchhaltung der letzten zehn Jahre, dass die bauliche Errichtung von den Erwerbern abgeschrieben worden sei. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass gegenüber der Baubehörde die Übergeber aufgetreten seien. Es treffe nicht zu, dass die Angaben über das Wohnrecht nicht begründet worden seien, im übrigen sei es im Sinne der Amtswegigkeit des Verfahrens Aufgabe der Behörde den tatsächlichen Sachverhalt zu ermitteln.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 5 GrEStG gehören unter anderem zur Gegenleistung nach Abs. 1 bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden Nutzungen, nach Abs. 2 Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gegenleistung ist nach der ständigen, höchstgerichtlichen Judikatur, jedwede geldwerte Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes dem Veräußerer versprochen wird und alles, was der Käufer sonst aufwenden muss, um das Grundstück zu bekommen, wobei es auf den inneren Zusammenhang zwischen Leistung und Grundstückserwerb ankommt.

Als Gegenleistung gilt eine Leistung aber nur dann, wenn sie in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb steht. Als Gegenleistung gilt immer nur das, was unmittelbar beim Erwerb geleistet wird.

Wird eine Leistung zeitlich vor Abschluss des Kaufvertrages erbracht, so fehlt es in der Regel an einem ursächlichen Zusammenhang dieser Leistung mit dem Grundstückserwerb (VwGH 9. Mai 1968, 1310/67).

Bei der abgabenrechtlichen Beurteilung des Erwerbsvorganges kommt es somit darauf an, welche Sache in welchem Zustand nach dem Willen der Vertragsparteien verkauft bzw. gekauft werden soll. Dabei ist nicht die äußere Form der Verträge, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Verträge, der nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ermitteln ist, maßgeblich.

Hat der Erwerber bereits vor Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes auf dem erworbenen Grundstück ein Gebäude errichtet, so kommt es darauf an, ob die Bauführung mit

Einverständnis des Grundeigentümers erfolgt ist oder ohne dessen Wissen und Willen. Ein mit Wissen und Willen des Grundeigentümers errichtetes Gebäude steht nach zivilrechtlichen Grundsätzen als Superädifikat im Eigentum des Erbauers; erwirbt dieser auch das Grundstück, so ist *nur der Grund und Boden Gegenstand des Erwerbes*, die Baukosten sind also nicht Teil der Gegenleistung. Durch den Erwerb des Grundstückes tritt die Vereinigung von Grund und Boden und Gebäude ein, das Gebäude hört auf, eine bewegliche Sache zu sein und wird Bestandteil des Grundstücks. Die Vereinigung tritt aber kraft Gesetzes ein und ist auch aus diesem Grund *nicht Erwerbsvorgang im Sinne des GrESTG*.

In diesem Sinne wird auch auf die Entscheidung des VwGH vom 3. Oktober 1961, 386 und 387/61, verwiesen:

Verkauft der Grundeigentümer dem vormaligen Pächter, der auf dem gepachteten Grundstück im Einvernehmen mit dem Grundeigentümer ein Gebäude errichtet hatte, nach Fertigstellung des Gebäudes auch den Grund, so sind die Baukosten für die Errichtung des Superädifikats nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

Bei der Berechnung der steuerpflichtigen Gegenleistung bleiben daher 2,7 Mio. S für sonstige Leistungen außer Ansatz.

Hinsichtlich des Wertes des Wohnrechtes samt Verköstigung ist von § 17 Abs. 2 BewG auszugehen, wonach Leistungen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen sind.

Es gilt diesbezüglich zu bedenken, dass die Übernehmer ihre ursprüngliche Schätzung von 12.000,00 S nicht aufrecht erhalten haben, sondern in der Berufung in beträchtlichem Ausmaß auf 5.600,00 S pro Monat insgesamt revidiert haben. Allerdings nicht ohne jede Begründung, wie die belangte Behörde vermeint. Wenn nun die Übernehmer den ortsüblichen Mietzins mit monatlich rund 2.000,00 S angeben, so erscheint dies einerseits zu niedrig in Anbetracht der zur Verfügung stehenden Infrastruktur des Hotelbetriebes, andererseits angebracht in Hinblick auf die Tatsache, dass nur zwei Zimmer geringeren Ausmaßes zur *alleinigen* Benützung zur Verfügung stehen. Auch die Bewertung der Verköstigung in Höhe von 1.800,00 S pro Person stellt die denkbare Untergrenze dar, es bestehen letztlich jedoch keine Bedenken, für die Berechnung der Grunderwerbsteuer vom geringeren, einbekannten Wert auszugehen.

Der Jahreswert der Nutzungen beträgt daher 33.600,00 S.

Allerdings bestimmt sich der Wert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen gemäß § 16 Abs. 1 BewG nach dem Lebensalter der begünstigten Person. Hängt die Dauer der

Nutzung von der Lebenszeit mehrerer Personen ab, so ist nach Abs. 4 dieser Bestimmung das Lebensalter des Jüngsten maßgebend, wenn das Recht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt.

Demgemäß beträgt im gegenständlichen Fall, entsprechend dem Lebensalter der übergebenden Ehegatten im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von 68 bzw. 70 Jahren, der Kapitalwert der Rechte gemäß § 16 Abs. 2 Z 9 BewG das 7-fache des Jahreswertes der Nutzung.

Die Gegenleistung setzt sich daher zusammen aus dem Kaufpreis von 75.000,00 S und dem Wohnrecht (und andere Nutzungen) in Höhe von 235.200,00 S. Davon entfallen auf die nicht steuerbefreiten Grundstücke 97,87 %, das sind 303.592,74 S. Die Grunderwerbsteuer berechnet sich daher mit 2 % von diesem Wert und beträgt 6.071,85 S, das sind umgerechnet 441,00 €.

Die Berufung hat sich daher zum überwiegenden Teil als berechtigt erwiesen und war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, 23. März 2004