



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 30. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 1. Juni 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 31. März 2006 teilte die Berufungserwerberin dem Finanzamt mit, dass sie eine Zuwendung dahingehend erhalten habe, dass Herr W auf das Fruchtgenussrecht, welches zu seinen Gunsten auf der Liegenschaft EZ X eingeräumt war, mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 2005 verzichtet hat. Der Eingabe war eine Ermittlung des Wertes des Fruchtgenussrechtes angeschlossen, aus welcher hervorgeht, dass die Nutzfläche insgesamt 180,30 m² beträgt, ein Jahresmietzins von 9.790,54 € erzielbar ist und sich nach Abzug diverser Aufwendungen (AfA, Instandhaltung, Verwaltungskosten u.ä.) ein Jahreswert von - 291,56 € ergebe.

Das Finanzamt setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Schenkungssteuer fest, wobei die monatlich erzielbaren Mieteinnahmen in Höhe von 815,00 € mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert wurden; die Bemessungsgrundlage wurde allerdings mit dem für schenkungssteuerliche Zwecke maßgeblichen steuerlichen Wert des Grundstückes begrenzt (dreifacher Einheitswert der Liegenschaft).

Dagegen richtet sich die Berufung mit der Begründung, dass die Feststellung, die Mieteinnahmen entsprechend dem Wert des Fruchtgenusses, nicht richtig sei. Das Finanzamt begründe nicht, weshalb für die Berechnung des Fruchtgenussrechtes keine Ausgaben in Abzug zu bringen seien.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab, wobei auch auf die (undatierte) Vereinbarung zwischen Herrn W und der Berufungswerberin hingewiesen wurde.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird Folgendes ergänzt:

Die Abgabenbehörde gehe bei der Ermittlung des Wertes des Fruchtgenussrechtes von den reinen Mieteinnahmen aus. Sie begründe dies damit, dass der seinerzeit Fruchtgenussberechtigte nicht berechtigt gewesen sei, die von ihm benützte Wohnung zu vermieten oder einem Dritten das ausschließliche Fruchtgenussrecht an dieser Wohnung einzuräumen. Die Abgabenbehörde ziehe daraus den Schluss, dass dem Berechtigten keinerlei Einkünfte erfließen, sondern diese Wohnung der privaten Nutzung diene und somit die bei der Berechnung des Wertes des Fruchtgenussrechtes geltend gemachten Abzugsposten nicht berücksichtigt werden können. Dieser Schlussfolgerung sei entgegenzuhalten, dass eine Bereicherung der Berufungswerberin nur in dem in der Anzeige vom 31. März 2006 dargestellten Ausmaß eintrete. Selbst wenn die Berufungswerberin die Wohnung zur Befriedigung ihres eigenen Wohnbedürfnisses nutzen würde, hätte sie die Bewirtschaftungskosten zu tragen, die den Ausgangswert "Miete" zu kürzen haben. Die Abgabenbehörde übersehe nämlich, dass der von einem Mieter an den Vermieter entrichtete Mietzins eben auch die Bewirtschaftungskosten einer Liegenschaft abgelte. Eine Bereicherung der Berufungswerber könne daher nur in diesem Ausmaß eintreten.

Mit Eingabe vom 24. April 2007 hat die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG geltend gemacht. Was die Bewertung des Rechtes betreffe, werde auf das VwGH-Erkenntnis 2001/16/0100 hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur vorgetragenen Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG:

Gemäß Artikel 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Der Unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde ist daher an die Gesetze gebunden und hat sie, solange eine Gesetzesaufhebung nicht stattgefunden hat, anzuwenden. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt ausschließlich in der Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer

gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem UFS zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Gesetzesprüfungsverfahrens vorbehalten.

Zum übrigen Berufungsvorbringen:

Die erwähnte Vereinbarung lautet (auszugsweise):

Herrn W wurde auf Lebenszeit das Wohnrecht an sämtlichen Räumlichkeiten des Hauses ... zugestanden und ausgeführt, dass er lediglich für sämtliche, mit dem Wohnrecht verbundenen Betriebskosten für die Dauer der Ausübung des Wohnrechtes Sorge zu tragen hat. ...

Die Vertragsparteien gehen einvernehmlich davon aus, dass Herrn W von seiner verstorbenen Gattin ein Fruchtgenussrecht in Ansehung der obigen Liegenschaft eingeräumt wurde. ...

Wie von der Erblasserin verfügt, hat Herr W während der Dauer der Fruchtgenussausübung sämtliche Betriebskosten in Ansehung der obigen Liegenschaft zu tragen. ...

Herr W übernimmt es ferner als Vertragspflicht gegenüber der mj. S. (Anm.:

Berufungswerberin), während der Dauer der Fruchtnießung sämtliche Kosten der Erhaltung der obigen Liegenschaft zu tragen, wobei diese Regelung sowohl für die laufenden als auch für die außergewöhnlichen Erhaltungskosten gilt. ...

Herr W verzichtet gegenüber der mj. S. darauf, die von ihm in Fruchtnießung derzeit benützte Wohnung zu vermieten oder Dritten das ausschließliche Benützungsrecht an dieser Wohnung einzuräumen.

Ebenso aktenkundig ist ein Gutachten des Sachverständigen M (undatiert, Bewertungszeitpunkt offensichtlich 1999), in welchem es (auszugsweise) heißt:

Nettomiettertrag der Wohnungen: 64,3 S/m², Miettertrag für den Garagenplatz: 700,00 S/Monat (die Betriebskosten einschließlich der Grundsteuer sind von einem allfälligen Mieter zu tragen).

Die Bewertung dieses Benützungsrechtes erfolgt nach Wahrscheinlichkeitsregeln (versicherungsmathematische Grundsätze) unter Berücksichtigung des Lebensalters als Barwert des bis zum Ableben zu nutzenden jährlichen Rechtes für den Berechtigten.

Barwert eines allfälligen alleinigen Benutzungsrechtes der Liegenschaft EZ X 2.503.469,00 S.

Gemäß § 17 Abs. 2 BewG sind Nutzungen und Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Nach Abs. 3 des § 17 ist als Jahreswert bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, der Betrag zugrundezulegen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt wird.

Nutzungen im Sinne der §§ 15 bis 17 BewG sind geldwerte wiederkehrende Vorteile, die einem Berechtigten (Nutzungsberechtigten) auf Grund eines Rechtes an fremden, ihm nicht gehörenden Wirtschaftsgütern zufließen. Darunter fallen sowohl dingliche wie auch obligatorische Nutzungsrechte. Steht somit jemandem ein Fruchtgenuss an einem Grundstück oder an einem Betrieb (Gesellschaftsanteil) zu, so bildet die Summe der Vorteile, die der Gebrauch der Sache oder des Rechtes dem Berechtigten gewährt, für sich das zu bewertende Wirtschaftsgut.

Leistungen bestehen in diesem Zusammenhang darin, dass der Eigentümer der Substanz auf die Fruchtziehung, also auf die Erträge, insgesamt verzichtet. Leistungen können aber darüber hinaus ganz allgemein dahingehend beschrieben werden, dass der Verpflichtete aus Mitteln, die dem eigenen Wirtschaftskreis entstammen, periodisch und gleichmäßig dem Berechtigten wiederkehrende Vorteile verschafft (aus: Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Tz. 108 ff).

Eine in Sachwerten bestehende Leistung ist nach dem Wert zu beurteilen, den sie objektiv gesehen, für den Leistungsempfänger hat. Solche Sachleistungen sind nicht vom subjektiven Standpunkt des Leistenden zu beurteilen. Der Wortlaut des Gesetzes "ortsübliche Mittelpreise" weist darauf hin, dass der Wert nach einem objektiven Merkmal zu ermitteln ist, das heißt, dass der Geldbetrag errechnet werden muss, den der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich die Leistung am Verbrauchsort zu beschaffen. Die so genannten "Selbstversorgerpreise" können daher für die Wertermittlung nicht herangezogen werden, sondern die Beträge, die ein beliebiger Verbraucher an dem betreffenden Ort aufwenden müsste, um sich die Sachleistung zu verschaffen. Gegen die Heranziehung gewisser Richtliniensätze bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken (Twaroch – Wittmann – Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 17 Abs. 2).

Dagegen hat der VwGH im Erkenntnis vom 19. September 2001, 2001/16/0100 - allerdings zu § 17 Abs. 3 BewG - ausgeführt: "Maßgebend für die Ermittlung des Kapitalwertes von Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist der durchschnittliche Reinertrag. Er ergibt sich dadurch, dass die mit den Nutzungen oder Leistungen zusammenhängenden Aufwendungen vom Rohertrag abgezogen werden. Auch die Aufwendungen sind mit dem in Zukunft im Durchschnitt der Jahre anfallenden Betrag anzusetzen. Das bewirkt, dass einmalige Aufwendungen, die sich überhaupt nicht mehr oder nur in längeren Zeitabständen als drei Jahre wiederholen, nur mit dem Anteil einbezogen werden können, der unter Berücksichtigung der Gesamtdauer der Bezüge oder des Zeitraumes, auf den sie entfallen, dem für die vorausschauende Beurteilung maßgebenden Dreijahreszeitraum zugeordnet werden kann".

Aus den Ausführungen in diesem Erkenntnis ist jedoch im vorliegenden Fall nichts abzuleiten, weil es zu § 17 Abs. 3 BewG ergangen ist und § 17 Abs. 2 BewG eine andere Bewertungsmethode zwingend anordnet. Twaroch-Wittmann-Frühwald weisen eindeutig darauf hin, dass der Geldbetrag zu errechnen ist, den der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich die entsprechende Sachleistung zu verschaffen.

Auch eine Ableitung aus einer Gewinnermittlungsart (Überschussermittlung) im Sinne der ertragsteuerlichen Regeln ist keine geeignete Grundlage für die Bewertung von Nutzungen und Leistungen, weil sie ebenso der Anordnung des § 17 Abs. 2 BewG widerspricht.

Gemäß § 184 BAO kann die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung im Wege der Schätzung festsetzen, wenn sie nicht ermittelbar oder berechenbar sind. Eine geeignete Schätzungsgrundlage bietet in diesem Fall das Richtwertgesetz, welches für Oberösterreich im Zeitraum 1. März 2005 bis 31. März 2006 einen Betrag von 4,87 € pro m² Nutzfläche der so genannten mietrechtlichen Normwohnung vorsieht. Da der Kapitalwert des Rechtes insgesamt den steuerlichen Wert der Liegenschaft übersteigt, ist die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer (wie bereits im angefochtenen Bescheid ausgeführt) im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit dem steuerlich maßgebenden Wert (dreifacher Einheitswert) zu begrenzen.

Linz, am 4. Mai 2007