



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Pstiftung, vertreten durch Dr. Gerhard Hoyer, Rechtsanwalt, 4601 Wels, Rablstraße 32, vom 10. November 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 9. Oktober 1997 betreffend Grunderwerbsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 28. Juli 1997 wurde eine Privatstiftungsurkunde über die Änderung der "Privatstiftungsurkunde F" mit dem Sitz in W vom 7. März 1997 und über die Nachstiftung errichtet.

Herr Mag. AF und seine Ehegattin LFR haben mit notarieller Privatstiftungsurkunde vom 31. März 1994 die "Privatstiftung F" errichtet. Sie haben als Privatstifter der Stiftung einen Geldbetrag von jeweils einer Million Schilling gewidmet. Die Privatstifter haben weiters mit der Privatstiftungsurkunde über die Nachstiftung zur "Privatstiftung F" vom 16. Dezember 1994 einen Geldbetrag von jeweils S 19.000.000 (zusammen 38 Mio S) gewidmet.

Nunmehr widmen die Privatstifter, Mag. AF und LFR die ihnen zu je einem Achtel gehörigen Anteile der Liegenschaft EZ x unter Vorbehalt des unentgeltlichen, lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes für beide Stifter auf den beiden je 1/8 Anteilen. Dieses Fruchtgenussrecht gilt unbeschränkt auch für den letzten Überlebenden der beiden Stifter. Der Einheitswert für je einen 1/8 Anteil an der gegenständlichen Liegenschaft beträgt S 671.250.

Die Privatstiftungsurkunde über die Änderung der Privatstiftungsurkunde der "Privatstiftung F" vom 7. März 1997 hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

"Die Privatstifter haben der Privatstiftung mit Urkunde vom 31. März 1994 einen Geldbetrag von jeweils S 1.000.000 und mit Urkunde vom 16. Dezember 1994 weiters einen Geldbetrag von jeweils S 19.000.000 gewidmet. Schließlich haben die Privatstifter mit Notariatsakt vom 28. Juli 1997 ihre ihnen je zu einem Achtel gehörigen Anteile der Liegenschaft EZ x unter dem Vorbehalt des lebenslänglichen unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes für die beiden Stifter der Stiftung gewidmet.

Stiftungszweck ist die Förderung der im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wels protokollierten Firma "C" und deren Rechtsnachfolger durch Gewährung zinsgünstiger Darlehen aus dem Stiftungsvermögen an die Firma "C", die Besicherung von Darlehen, die dieser Firma von dritter Seite gewährt werden, die Veranlagung von jenen Teilen des Stiftungsvermögens, die nicht durch Darlehensgewährung oder Darlehensbesicherung gebunden sind, die Beteiligung an Gesellschaften an denen auch die "C" beteiligt ist, die Verwaltung und Erhaltung der der Stiftung gewidmeten Liegenschaftsanteile, sowie die Sicherung des Unterhaltes der direkten Nachkommen der beiden Stifter. Die Firma "C" in der heutigen Form ist das Lebenswerk der beiden Stifter und soll nach dem Willen der Stifter im Familienbesitz weitergeführt werden, dadurch sollen auch Arbeitsplätze langjährig vertrauter Mitarbeiter abgesichert werden."

Über Ersuchen teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit, dass sich das den Stiftern eingeräumte Fruchtgenussrecht auf eine Wohnfläche von 450 m<sup>2</sup> und auf die Mitbenützung des Gartens mit einer Fläche von 18.311 m<sup>2</sup> beziehe. Die Liegenschaft liege im gemischt genutzten Baugebiet und sei der Wert mit einem geschätzten Mietwert von monatlich S 20.000 zuzüglich Umsatzsteuer anzusetzen.

Mit Bescheid vom 9. Oktober 1997 wurde der Berufungswerberin für den Erwerbsvorgang mit LFR Grunderwerbsteuer in Höhe von S 41.580 von einer Bemessungsgrundlage von S 1.188.000 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde dabei wie folgt ermittelt: Auf den Erwerbsvorgang mit Mag. Fr entfalle entsprechend dem seinem Lebensalter zuzuordnenden Kapitalisierungsfaktor von "1" die Hälfte des 1-fachen Jahreswertes. Auf den Erwerbsvorgang mit der Stifterin entfalle die 2. Hälfte des 1-fachen Jahreswertes – der restlich verbleibende 4-fache Jahreswert entfalle zur Gänze auf die Stifterin.

Dagegen wurde rechtzeitig mit der Begründung, dass die Grunderwerbsteuer lediglich vom kapitalisierten Fruchtgenussrecht in Höhe von S 660.000 vorzuschreiben sei, Berufung eingebbracht. Die Stifterin könne als anteilige Eigentümerin an der gegenständlichen Liegenschaft nur über diesen Anteil verfügen. Als Gegenleistung könne nur das auf diesen Anteil eingeräumte und begründete Fruchtgenussrecht herangezogen werden. Der Wert

dieses Rechtes betrage S 132.000 und sei entsprechend dem Lebensalter der Stifterin zu kapitalisieren.

Soweit sich Mag. AF als Eigentümer eines weiteren Achtels dieser Liegenschaft ausbedungen habe, dass das Fruchtgenussrecht unter dem Vorbehalt des lebenslänglichen unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes für die beiden Stifter einzuräumen sei, sei dies eine Beschränkung des Eigentumsrechtes hinsichtlich der Ausübung des Rechtes, die sich die Stifter wechselseitig einräumen würden. Eine derartige Beschränkung bilde keinen Gegenstand der Grunderwerbsteuer. Aus der Anwendung der Kapitalisierungsfaktoren könne nicht abgeleitet werden, dass der Stifterin ein Fruchtgenussrecht von der Stiftung eingeräumt worden wäre, welches mit einem ihrem Alter entsprechenden Kapitalwert zu berücksichtigen sei und für beide gewidmeten Achtel-Anteile anzunehmen sei, von dem dann der nach dem Kapitalisierungsfaktor des Stifters angesetzte Wert in Abzug gebracht werde. Richtigerweise wäre daher Grunderwerbsteuer im Betrag von S 23.100 und Schenkungssteuer in Höhe von S 282 vorzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 1997 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt unter Hinweis auf § 16 Abs. 4 BewG (aF) aus, dass das Lebensalter des Jüngsten maßgebend sei, wenn das Recht erst mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlösche. Stehe den Berechtigten eine Leistung gleichzeitig zu, seien diese Gesamtgläubiger.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wendete die Berufungswerberin ein, dass jeder der beiden Stifter nur über 1/8tel Anteil der Liegenschaft x verfügen hätte können, weshalb nur der diesem Anteil entsprechende Wert des Fruchtgenusses als Gegenleistung herangezogen werden könne. Mag. Fr habe vor Übertragung seines Anteiles den Fruchtgenuss für sich und seine Gattin an diesem Achtel vorbehalten. Über den anderen Achtel Anteil sei einzig LFR verfügberechtigt.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben und somit grundsätzlich auch für die Grunderwerbsteuer.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf ein inländisches Grundstück beziehen.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind unter anderem Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der Besteuerung ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte

unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend angeführt. In Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz GrEStG ist vielmehr klargestellt, dass dabei auch der Wert der vorbehalteten Nutzung maßgeblich ist (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2002, Zl. 2002/16/0100).

Zu den vorbehalteten Nutzungen, die iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Gegenleistung zuzurechnen sind, zählen insbesondere Fruchtgenussrechte (vgl. die Erkenntnisse 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 (vgl. das Erkenntnis vom 6. Dezember 1990, Zl. 89/16/0003).

Voraussetzung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die beiden Privatstifter war die Übertragung des Eigentumsrechtes an die Berufungswerberin. Unter Punkt "Erstens" der Urkunde wurde die Widmung der beiden Privatstifter der ihnen je zu einem Achtel gehörigen näher beschriebenen Liegenschaft an die "Privatstiftung FR" unter Vorbehalt des unentgeltlichen, lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes für beide Stifter vereinbart. Entgegen der Auffassung der Berufungswerberin ist in Übereinstimmung mit dem Inhalt der Privatstiftungsurkunde davon auszugehen, dass Gegenstand der in Rede stehenden Vereinbarung die Übertragung des Eigentumsrechts an den näher bezeichneten 1/8tel Liegenschaftsanteilen unter der Auflage des Fruchtgenusses an diesen Anteilen für die Stifter gewesen ist. Damit liegt zweifellos ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor, weshalb das Vorbringen, es liege eine Beschränkung des Eigentumsrechtes hinsichtlich der Ausübung des Rechtes, die sich die Stifter als Ehegatten wechselseitig einräumen und daher keinen Gegenstand der Grunderwerbsteuer bilden würde, unbeachtlich ist. Lediglich die Überlassung der Nutzung eines Grundstückes im Wege der Bestellung eines Fruchtgenussrechtes ist für sich allein aus der Sicht der Grunderwerbsteuer unerheblich.

Strittig ist im vorliegenden Fall weiters, welcher Wert als kapitalisierter Wert des Fruchtgenussrechtes heranzuziehen ist. Entscheidend für die Lösung dieser Frage sind die bewertungsrechtlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes.

Hängt gemäß § 16 Abs. 4 BewG (in der damals geltenden Fassung) die Dauer der Nutzung oder Leistung von der Lebenszeit mehrerer Personen ab, so ist das Lebensalter des Jüngsten maßgebend, wenn das Recht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt; dagegen ist das Lebensalter des Älteren maßgebend, wenn das Recht mit dem Tod des zuerst Sterbenden erlischt. Durch die Fiktion des § 16 BewG werden diese wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen zu solchen mit festbestimmter Laufzeit. Die den Vervielfachern zu Grunde gelegte Lebenserwartung ist unwiderlegbar (Stoll, Rentenbesteuerung, Seite 65).

Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung ist, dass es sich um ein einheitliches Recht auf Fruchtgenuss, das mehreren Personen zusteht, handelt (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung, Seite 67). Im gegenständlichen Fall wurden beide Privatstifter durch den Vorbehalt eines unentgeltlichen, lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes, das unbeschränkt auch für den letzten Überlebenden der beiden Stifter zu gelten hat, nebeneinander berechtigt. Beide Ehegatten sind somit gleichzeitig (gesamt)berechtigt, weshalb die Bestimmung des § 16 Abs. 4 BewG anzuwenden ist. Beide Stifter bilden als Gläubiger hinsichtlich des eingeräumten Fruchtgenussrechtes eine Gesamtheit (Gesamtgläubiger), weshalb der Kapitalwert dieses Rechtes ausgehend vom 5fachen des Jahreswertes (abhängig vom Lebensalter der Stifterin) insgesamt S 1.320.000 beträgt. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer ausgehend von der Summe der bewerteten Fruchtgenussrechte war daher nicht rechtswidrig. Entsprechend dem § 16 Abs. 2 BewG entfällt davon auf den Erwerbsvorgang mit Mag. Fr (Faktor 1) die Hälfte des 1fachen Jahreswertes und auf den Erwerbsvorgang mit der Privatstifterin (Faktor 5) der 4 1/2 fache Jahreswert. Der Ansatz eines Kapitalwertes in Höhe von S 1.320.000 für beide Erwerbsvorgänge und die vom Finanzamt vorgenommene Aufteilung der Gegenleistung erfolgte daher zu Recht.

Im Hinblick auf die Wertverhältnisse von Grundstück (Einheitswert S 671.250) und Gegenleistung (S 1.188.000) kommt für den Erwerbsvorgang Privatstiftung – LFR die in der Berufung begehrte Vorschreibung einer Schenkungssteuer nicht in Betracht.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung daher der Erfolg zu versagen.

Graz, am 1. März 2007