



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.G.inWien, vertreten durch Dr. Anton Krautschneider, 1080 Wien, Trautsongasse 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, ErfNr., StNr., vom 19. Oktober 2001 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 6. Dezember 2000, übertitelt mit Schenkungsvertrag und Vertrag über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, übertrug I.K. als Geschenkgeberin an ihre Kinder M.G. (Berufungswerber, Bw.), R.G. und B.H. als Geschenknehmer je 3/10 Anteile (insgesamt 9/10, 1/10 Anteil verbleibt im Eigentum der Geschenkgeberin) der Liegenschaft EZ., KG., mit dem Grundstück Nr. 783/1 (Gebäude) und Baufläche.

In Punkt VI. wurde die Dienstbarkeit des Fruchtgenusses vereinbart: „Die Geschenkgeberin behält sich an den schenkungsgegenständlichen Liegenschaftsanteilen das Fruchtgenussrecht auf Dauer und im Umfang der Rückzahlung für die Forderungen, welche auf den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteilen sichergestellt sind, und die vom Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfond gefördert werden, vor. Die Geschenknehmer räumen der Geschenkgeberin das Fruchtgenussrecht in diesem Umfang und in dieser Dauer ein.“ In einem weiteren Punkt erklärten die Geschenknehmer, an den ihnen übergebenen

Liegenschaftsanteilen der Geschenkgeberin ein auf 15 Jahre befristetes Veräußerungs- und Belastungsverbot einzuräumen.

In Punkt III. vereinbarten die Vertragsparteien, dass die Geschenkgeberin alleinige Schuldnerin der grundbürgerlichen Verbindlichkeiten bleibt, und keine Schuldübernahme durch die Geschenknehmer erfolgt, so dass es bei einer reinen Sachhaftung des Vertragsgegenstandes für diese Verbindlichkeiten bleibt. Es wurde festgehalten, dass folgende grundbürgerliche Lasten einverleibt sind: Pfandrechte für die Sparkasse von S 12.881.450,00, S 1.131.750,00, und von S 530.200,00 und für das Land Wien von S 1.347.375,00 (gesamt: S 15.890.775,00). Für die Pfandrechte der Sparkasse war die Abtretung der Hauptmietzinse einverlebt.

Über Anfrage des Finanzamtes wurde bekanntgegeben, dass das Mietwohnhaus mit Förderung des Landes Wien sockelsaniert worden war und die Sanierungsdarlehen in Punkt III des Vertrages festgehalten sind. Tilgungsbeginn der Darlehen mit 15-jähriger Laufzeit war der 30. Mai 1996. Die Nettohauptmietzinseinnahmen wurden für das Jahr 2000 mit monatlich ca. S 70.000,00 angegeben. Aus den Mietzinseinnahmen würden die Sanierungsdarlehen bedient.

Das Finanzamt beurteilte den Vertrag als grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft und zog als Gegenleistung das kapitalisierte Fruchtgenussrecht heran. Das Finanzamt ermittelte den Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes, indem es die jährlichen Nettohauptmietzinseinnahmen, soweit sie auf die übergebenen Liegenschaftsanteile entfielen, berechnete, (S 70.000,00 monatliche Mieteinnahmen, davon $9/10 = S 63.000 \times 12 = 756.000$ (pro Jahr)) und diese auf die Restlaufzeit der Darlehen kapitalisierte, das sind vom Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages bis zum Tilgungszeitpunkt (Mai 2011) 10,5 Jahre. $756.000 \times 10,5 = S 7.938.000 : 3$ (pro Geschenknehmer) = 2.646.000,00).

Mit Bescheid vom 19. Oktober 2001 wurde pro Geschenknehmer die Grunderwerbsteuer in Höhe von S 52.920,00 festgesetzt (Bemessungsgrundlage S 2.646.000,00 x 2%).

- Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass das Fruchtgenussrecht mit 0 zu bewerten sei. Die Aufwendungen für die Liegenschaft übersteigen die Einnahmen und es habe in den vergangenen Jahren keinen Gewinn, sondern nur Verluste gegeben. Aus den Mietzinseinnahmen seien die Sanierungsdarlehen für die Rückzahlungsdauer von 15 Jahren zurückzuzahlen, weswegen das von der Geschenkgeberin zurückbehaltene Fruchtgenussrecht mit 0 zu bewerten wäre. Die Hauptmietzinse wurden an die Sparkasse, die die Sanierungsdarlehen gewährte, abgetreten, was rechtlich zur Konsequenz habe, dass die Hauptmietzinse nicht als Nutzungen und Einkünfte der betreffenden Liegenschaft anzusehen seien und das Fruchtgenussrecht auch

aus diesem Grunde mit 0 zu bewerten wäre. Die Grunderwerbsteuer wäre daher mangels Gegenleistung in Höhe von 2% von 3/10 des Einheitswertes (S 322.500,00) pro Geschenknehmer festzusetzen gewesen.

- Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes führte zufolge eines Antrages gemäß § 276 BAO zu keiner Beendigung des Verfahrens

Auf den Vorhalt vom 1. Oktober 2002 wurde entgegnet, der Standpunkt sei unrichtig, dass Ausgaben, die für die Sanierung der dienenden Sache aufgewendet werden, bei der Ermittlung des Wertes des Fruchtgenussrechtes nicht in Abzug gebracht werden können, da sie dazu dienen, den Wert der Substanz und damit indirekt auch den der Erträge zu erhöhen. Darüber hinaus stelle die Sanierung einen Erhaltungsaufwand dar. Es wurden aber nicht nur Sanierungsarbeiten iS von Erhaltungsarbeiten, sondern auch Verbesserungsarbeiten, insbesondere die Aufstockung des Hauses, durchgeführt. Dadurch seien sämtliche Wohnungen von der Ausstattungskategorie D auf die Ausstattungskategorie A angehoben und die vermietbare Fläche um 1/3 vergrößert worden. Vor Durchführung der Sanierungsarbeiten sei ¼ der Wohnungen derart desolat gewesen, dass sie nicht mehr vermietbar gewesen seien. Im Jahr 1995, dem letzten Jahr vor Durchführung der Sanierungsarbeiten, haben sich die Mietzinseinnahmen auf S 107.141,64 belaufen, die Gegenüberstellung mit den Mietzinseinnahmen für das Jahr 2000 in Höhe von S 910.694,30 zeige, dass der sanierungsbedingte Aufwand die Mietzinseinnahmen um das 8,5 fache erhöht habe, sodass es recht und billig sei, dass der Fruchtgenussberechtigte alle Aufwendungen bzw. Pflichten aus der Vervielfachung der Mietzinseinnahmen zu tragen habe.

- Im Vorhalt der beabsichtigten Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2002 hielt die Abgabenbehörde 2. Instanz vor,

dass die Übergeberin die Liegenschaftsanteile unentgeltlich und unbelastet übertragen wollte. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes erfolgte sodann als Gegenleistung für die Tilgung der aushaftenden Pfandrechte durch die Übergeberin. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich ungeachtet des Umstandes, dass diese Vereinbarung in einen Schenkungsvertrag eingebettet ist, um die entgeltliche Überlassung des Fruchtgenussrechtes handelt. Daraus folgt aber insgesamt, dass für die Übertragung der Liegenschaftsanteile Schenkungssteuer und für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von 2% vom Wert des Entgeltes zu erheben wäre. Der Grunderwerbsteuerbescheid wäre im Rahmen der Berufungsentscheidung aufzuheben.

- Zum Vorhalt der beabsichtigten Berufungsentscheidung wurde Stellung genommen, dass auch diese Beurteilung des Vertrages unrichtig sei. Aus dem Vertrag leuchte hervor, dass Voraussetzung für die unbelastete Übertragung der Liegenschaftsanteile die Tilgung der

aushaltenden Darlehen aus den Hauptmietzinseinnahmen ist. Das war der Grund, weshalb sich die Geschenkgeberin das auf die Rückzahlungsdauer befristete Fruchtgenussrecht vorbehielt. Daraus folge, dass keine entgeltliche, sondern eine unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenusses vorliege, welche nicht nach § 33 TP 9 GebG, sondern nach dem ErbStG zu beurteilen sei.

- Diese Stellungnahme wurde mit einem weiteren Schriftsatz ergänzt:

es liege tatsächlich ein (1) Vertrag vor, nämlich eine Schenkung unter der Auflage des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes (§ 20 Abs. 8 ErbStG). Es läge eine gemischte Schenkung vor, die aber für Zwecke der Rechtsgeschäftsgebühr nicht in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufgespalten werden dürfte und daher allein und nur nach Maßgabe der Bereicherung unter das Erbschaftssteuergesetz fiele.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Der Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes (Nettomietzinseinnahmen) durch die Veräußerin ist grunderwerbsteuerlich eine Gegenleistung

Gemäß § 1 Abs. 1 Z.1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründen.

Die Tatbestände des § 1 Abs. 1 GrEStG erfassen die auf den Grundstückserwerb im Sinne des bürgerlichen Rechtes, d.h. auf den Erwerb des Eigentums gerichteten Rechtsvorgänge und diesen selbst. Regelmäßige Bemessungsgrundlage ist der Wert der Gegenleistung. Das Grunderwerbsteuerrecht kennt dabei einen eigenständigen grunderwerbsteuerlichen Gegenleistungsbegriff. Die Gegenleistung ist nicht um des Aufwandes des Erwerbers willen Besteuerungsmaßstab, sondern deshalb, weil sich in der Gegenleistung der Wert spiegelt, der dem Grundstück im Erwerbsvorgang zugemessen ist. Sowohl die Gegenleistung als auch der „Wert des Grundstückes“ als Bemessungsgrundlagen sind auf das unbelastete Grundstück bezogen, auch wenn das Grundstück als belastetes übergeht. Die Gegen-Leistung ist das Gegenstück zur gedachten Leistung eines unbelasteten Grundstückes.

Gemäß §§ 4 und 5 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegeneistung zu berechnen; Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Die in § 9 dGrEStG (= § 5 GrEStG) umschriebene Gegenleistung ist demnach nichts anders, als der – einer Verkehrsteuer materieller Typologie adäquater – Maßstab für den Wert des bewegten Grundstückes selbst – des Grundstücks im Vorgang des „Grundstückswechsels“. Dieser Wert wird durch den Kaufpreis des reinen Barkaufs exakt repräsentiert (Vgl: Klang, Kommentar

zum ABGB, Bd II, 45 ff, „Preis ist der in Geld ausgedrückte Tauschwert der Ware“). Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt - soweit sie nicht nur dem Erwerber selbst, sondern dem Veräußerer zugute kommt.

Teil der Gegenleistung sind die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Das sind diejenigen Nutzungen, die dem Veräußerer über den Zeitpunkt hinaus verbleiben sollen, in dem sie kraft Gesetzes auf den Erwerber übergehen. Nutzungen sind die Früchte einer Sache oder eines Rechts. Nutzungen gehen beim Kauf einer Sache mit dem Abschluss des Kaufvertrages auf den Erwerber über. Dem Erwerber gehören nicht nur die seit dieser Zeit fällig gewordenen oder tatsächlich gezogenen Nutzungen, vielmehr stehen ihm alle Nutzungen zu, die auf diese Zeit entfallen. Der geldwerte Nachteil liegt im Verzicht des Erwerbers darauf, mit der eigenen Leistung die fällige Gegenleistung des anderen (Besitz- und Nutzungsüberlassung) zu fordern (Borutta-Egly-Sigloch, dGrunderwerbsteuer¹², Vorbemerkungen, Rn 12, 24-26; § 3 Rn 254; § 9 Rn 231, 232).

Die vorbehaltene Nutzung gipfelt in einer Duldung seitens des Erwerbers. Gegenstand einer vorbehaltenen Nutzung können entweder das Grundstück selbst oder seine Früchte natürlicher oder rechtlicher Art sein. Der Grund der Zurechnung der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen liegt klar auf der Hand. Der Grunderwerbsteuer sollen alle Vorteile unterworfen werden, die der Veräußerer im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft erhält. Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass auch ihm vorbehaltene Nutzungen den Erlös erhöhen, den er für die Hingabe des Grundstückes erhält. Vorbehaltene Nutzungen sind auch Mietzinsvorauszahlungen der Mieter eines Gebäudes, die der Veräußerer dem Erwerber nicht herauszugeben braucht (Dorazil-Takacs, Grunderwerbsteuergesetz⁴, zu § 5, Rz 10.2, 10.22).

- Das Schuldverhältnis

Nach der Lehre wird unter Schuldverhältnis sowohl „Organismus“ (eine Mehrheit schuldrechtlicher Einzelforderungen, bzw. Befugnisse des Gläubigers, die nicht unmittelbar ein Verhalten des Verpflichteten zum Gegenstand haben) als auch der einzelne obligatorische Anspruch (das Einzelrecht auf ein bestimmtes Verhalten des Verpflichteten) verstanden, wobei es meist Tatfrage ist, ob ein rechtsändernder Vorgang das Schuldverhältnis in dem einen oder anderen Sinne trifft (Klang, Kommentar zum ABGB², IV/1, 3ff; Larenz, Methodenlehre, 430f). Es entspricht dem Verkehrsteuercharakter sowohl der Grunderwerbsteuer als auch der Schenkungssteuer, dass sie an den obligatorischen Einzelanspruch anknüpfen.

- Rechtliche Würdigung des Vorbringens

Was übergibt die Geschenkgeberin: Im vorliegenden Fall übergab die Geschenkgeberin den Geschenknehmern ein Grundstück mit einem Mietwohnhaus und blieb alleinige Schuldnerin der im Grundbuch eingetragenen Verbindlichkeiten. Das heißt, nach dem Vertragswillen übergab die Geschenkgeberin ein unbelastetes Grundstück samt Mietwohnhaus, woraus resultiert, dass auch die Früchte der Sache, nämlich die Nettoeinnahmen aus der Vermietung der Wohnungen, auf die Geschenknehmer übergehen sollten.

Was übergeben die Geschenknehmer: Die Geschenkgeberin behielt sich an der Liegenschaft das Fruchtgenussrecht vor, das heißt, sie behielt sich die Mieteinnahmen vor, bzw. die Geschenknehmer verzichten auf die Mieteinnahmen, auf die Früchte der Sache.

Gegenstand des Vertrages ist die Übergabe der Liegenschaft samt Nutzungen, bzw. Früchten, wobei sich die Geschenkgeberin die Früchte zurückbehält und die Geschenknehmer auf die Früchte der Sache für die Dauer des Fruchtgenussrechtes verzichten, den Fruchtgenuss durch die Geschenkgeberin dulden.

Der Bw. betrachtet den Vertrag als „Organismus“ (*„Unrichtig ist nach meinem Rechtsempfinden der Standpunkt, dass Ausgaben, die für die Sanierung der dienenden Sache aufgewendet werden, bei der Ermittlung des Wertes des Fruchtgenussrechtes nicht in Abzug gebracht werden können, da sie dazu dienen, den Wert der Substanz und damit indirekt auch den der Erträge zu erhöhen. Gerade deshalb, weil die Ausgaben für die Sanierung der dienenden Sache aufgewendet werden und auch die Erträge erhöht haben, sind sie bei Ermittlung des Wertes des Fruchtgenusses in Abzug zu bringen.“*), doch werden bei den Rechtsverkehrsteuern wie Grunderwerbsteuer oder Schenkungssteuer nicht die obligatorischen Ansprüche gegeneinander aufgerechnet, sondern die einzelnen obligatorischen Einzelansprüche jeder für sich betrachtet. Die Gegenleistung ist der „Tauschwert“ des Grundstückes. Auf der einen Seite steht das unbelastete Grundstück mit seinen Nutzungen, auf der gegenüberliegenden Seite der Verzicht auf die Nutzungen des Grundstückes auf 10,5 Jahre. Die Nettomietzinseinnahmen sind Früchte, d.h. Nutzungen dieser Liegenschaft und daher immanenter Sektor dieses unbelasteten Grundstückes, das von der Geschenkgeberin übergeben wurde. Verzichten die Erwerber für 10,5 Jahre auf die Früchte der Liegenschaft zugunsten der Geschenkgeberin, ist bei der Grunderwerbsteuer dieser Aufwand nicht von der unbelasteten Liegenschaft abzuziehen, sondern der unbelasteten Liegenschaft gegenüberzustellen. Dies deshalb, weil die Geschenkgeberin die „unbelastete Liegenschaft“ übergibt und die Geschenknehmer als „Gegen-Leistung“ auf die Nutzung der Liegenschaft zugunsten der Geschenkgeberin verzichten, bzw. zu dulden. Eine Aufrechnung „unbelastete Liegenschaft gegen Verzicht auf die Nutzungen“ ist schon deshalb nicht möglich, weil diese Leistungen von den diametral gegenüberstehenden Vertragsteilen erbracht werden.

Im Berufungsvorbringen wird der dynamische Aspekt der Verkehrsteuern außer Betracht gelassen, bei welchem der Wert des Grundstückes und der Wert der Gegen-Leistung im „Vorgang“ des Austausches, des Wechsels von einem Vertragsteil zum Anderen repräsentiert werden. Der Verzicht auf die zukünftigen Früchte wirkt sich im Vermögen der Veräußerin aus, da sie dadurch indirekt von einer Schuld, den pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten, entlastet wird. Die Duldung des Fruchtgenusses zugunsten der Geschenkgeberin, die einem Verzicht auf die Nutzungen der Liegenschaft auf die Dauer der Rückzahlung der pfandrechtlichen Schulden durch die Geschenknehmer gleichkommt, kommt ihnen letztenendes selbst zugute, da sie nach diesem Zeitraum die Liegenschaft zweckentsprechend nutzen können.

Die pfandrechtlich sichergestellten Schulden, die nicht von den Geschenknehmern übernommen werden, sind nicht Gegenstand des vorliegenden Vertrages, die Geschenknehmer verpflichten sich in Bezug auf diese Schulden zu nichts. Die Geschenkgeberin verpflichtet sich nicht in diesem Vertrag, die Schulden zurückzuzahlen, es wird zwischen ihr und den Geschenkgebern nur vereinbart, dass sie alleinige Schuldnerin der Verbindlichkeiten bleibt, bzw. nur festgestellt, dass sie sich das Fruchtgenussrecht auf Dauer und im Umfang der Rückzahlungen für die pfandrechtlich sichergestellten Forderungen vorbehält. Punkt II. des Vertrages ist narrativ erwähnter Hintergrund und hat nur Einfluss auf die Dauer des von der Geschenkgeberin vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes in Punkt VI. des Vertrages.

Die Geschenkgeberin bleibt Schuldnerin hinsichtlich der pfandrechtlich sichergestellten Schulden. Die Rückzahlung der Schulden erfolgt aus den von der Geschenkgeberin zurückbehaltenen Nutzungen der Sache, aus den Mieteinnahmen. Wie in der Stellungnahme zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung angedacht (*„Aus dem Vertrag leuchtet hervor, dass die als Voraussetzung für die unbelastete Übertragung der Liegenschaftsanteile notwendige Tilgung der aushaftenden, auf den Liegenschaftsanteilen pfandrechtlich sichergestellten Darlehen aus den Hauptmietzinseinnahmen erfolgen sollte bzw. erfolgt. Eben dies war der Grund, weshalb sich die Geschenkgeberin das auf Rückzahlungsdauer befristete Fruchtgenussrecht an den Liegenschaftsanteilen vorbehalten hat. Der Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes war Voraussetzung und notwendige Bedingung für die unbelastete Übertragung der Liegenschaftsanteile.“*), kommt die Vereinbarung „unbelastete Liegenschaft gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes, wobei die Geschenkgeberin, die Fruchtgenussberechtigte, aus den Mieteinnahmen die pfandrechtlich sichergestellten Schulden begleicht“, einer Übernahme der Schulden durch die Geschenknehmer gleich. Hätten die Geschenknehmer die Schulden übernommen (-mit der sehr wahrscheinlichen Folge, dass sie die Schulden aus den Nettomieteinnahmen bedient hätten), hätte sich die Geschenkgeberin

nicht die Mieteinnahmen aus der übergebenen Liegenschaft vorbehalten. Dafür spricht auch die Relation Schulden zum kapitalisierten Fruchtgenussrecht (fingierte 9/10 auf die Dauer von $10,5 = 10,011.188,25$, das kapitalisierte Fruchtgenussrecht beträgt S 7,938.000,000). Im Endeffekt zahlen die Geschenknehmer auf diese Weise, um in den Besitz der unbelasteten Liegenschaft inklusive Nutzungen zu kommen.

- Bei Übertragung einer Liegenschaft gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes liegt eine Zuwendung unter einer Auflage iS des § 20 Abs. 8 ErbStG nur im Fall der gemischten Schenkung vor

Ausgenommen von der Grunderwerbsbesteuerung sind – zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eines Erwerbes mit Grunderwerbsteuer und Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer – nach § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes. Gemischte Schenkungen sind insoweit von der Besteuerung ausgenommen als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage (= Gegenleistung) übersteigt.

Der Bw. meint, dass im vorliegenden Fall ein (1) Vertrag vorliegt, nämlich eine gemischte Schenkung unter Auflage des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes, die allein nach Maßgabe der Bereicherung unter das Erbschaftssteuergesetz fiele und zieht zur Unterstützung seines Vorbringens die Gesetzesstelle des § 20 Abs. 8 ErbStG heran: Ist gemäß § 20 Abs. 8 ErbStG eine Zuwendung unter einer Auflage gemacht, die in Geld veranschlagt werden kann, so ist die Zuwendung nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Leistung des Beschwerteten übersteigt, es sei denn, dass die Leistung dem Zwecke der Zuwendung dient.

Nach den Bestimmungen des Abs. 8 ist eine Zuwendung unter einer Auflage, die in Geld veranschlagt werden kann, nur mit ihrem Nettowert steuerpflichtig. Auflage ist die einer letztwilligen Verfügung oder einem unentgeltlichen Geschäft hinzugefügte Nebenbestimmung, durch die ein Zuwendungsempfänger zu einem Verhalten verpflichtet wird; der Begünstigte hat keinen durchsetzbaren Anspruch auf die Leistung. Deshalb ist eine Zuwendung mit der Auflage, den Unterhalt eines Dritten zu bestreiten, nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Unterhaltsleistung an den Dritten übersteigt.

Die Auflage ist insoweit nicht abzugsfähig, als sie dem mit der Auflage Beschwerteten selbst zugute kommt, z.B. die Auflage, mit dem zugewendeten Betrag eine Weltreise zu machen (Dorazil-Taucher, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu § 20, Pkt. 15. Zuwendungen unter einer Auflage).

Abgesehen davon, dass nach der Textierung des Vertrages keine Schenkung unter einer Auflage, sondern ein Liegenschaftserwerb gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes erfolgte, ist der Einwand des § 20 Abs. 8 ErbStG nicht zielführend. Grundsätzlich unterliegen alle

Erwerbsvorgänge, die Liegenschaften betreffen, der Grunderwerbsteuer. § 20 Abs. 8 ErbStG korrespondiert mit § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG, nach welchem Schenkungen unter einer Auflage, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen sind, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage übersteigt. Will man den vorliegenden Fall unter dem Blickwinkel der Schenkung unter einer Auflage sehen, bedeutet dies, dass die Geschenkgeberin die Liegenschaft übergab – dieser Vorgang ohne Gegenleistung fiele für sich alleine unter die Schenkungssteuer – jedoch machte die Geschenkgeberin die Auflage, sich die Nutzungen der Liegenschaft zurückzubehalten, womit die Geschenknehmer zu einem Verhalten verpflichtet wurden, nämlich den Fruchtgenuss durch die Geschenkgeberin zu dulden, d.h. auf die Nutzungen der Liegenschaft zu verzichten. Grundgedanke des § 20 Abs. 8 ErbStG ist, dass die Auflage einem Dritten zugute kommen soll. Hier wird durch die Auflage nicht ein Dritter begünstigt, sondern die Auflage kommt der Geschenkgeberin selbst „zugute“. Der normative Sinn der Vorschrift des § 20 Abs. 8 ErbStG liegt in der Proklamierung des „Nettoprinzips“ des Steuergegenstandes Bereicherung. Wird eine Liegenschaft unter einer Auflage geschenkt, unterliegt der Vorgang mit dem „entgeltlichen Teil“, der Auflage, dem Grunderwerbsteuergesetz, mit seinem unentgeltlichen Teil, der Bereicherung, dem Schenkungssteuergesetz. Die Auflage vermindert im Sinn des § 20 Abs. 8 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, da er die Auflage aufwenden, erfüllen muss, um in den Besitz der „Zuwendung“ zu kommen. Durch die Auflage wird der Wert der Schenkung vermindert, der Beschenkte ist nur um den um die Auflage verminderten Wert bereichert (Schubert in Rummel, ABGB³, § 938 Rz 8). Nach dem Grunderwerbsteuerrecht bildet die Auflage eine Gegenleistung (§ 5 GrEStG). Die auferlegte Leistung ist daher im grunderwerbsteuerlichen Sinne Gegenleistung des Beschenkten für die Bereicherung, die sein Vermögen durch den Wert erfährt, der ihm nach Abzug des Wertes der Auflage vom Wert der Schenkung verbleibt (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 3, Rz 115-119 und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Die Auflage in einem Fall wie dem Vorliegenden ist eine eigene Gegenleistung des Erwerbers, die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildet. Übersteigt die Auflage den Wert der Zuwendung, liegt keine Bereicherung mehr vor und es liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor. Der Vorgang ist der schenkungssteuerlichen Betrachtung entzogen. Bei einem rein entgeltlichen Rechtsgeschäft verbleibt kein Raum mehr für die Anwendung des § 20 Abs. 8 ErbStG.

- Zusammenfassung

Der Vertrag wurde als Schenkungsvertrag und Vertrag über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes übertitelt. Die Geschenkgeberin übergab den 3 Geschenknehmern ein Grundstück samt Mietwohnhaus und blieb alleinige Schuldnerin der pfandrechtlich

sichergestellten Verbindlichkeiten. Dafür behielt sich die Geschenkgeberin das Fruchtgenussrecht vor, und zwar auf die Dauer, bis zu der die pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten zurückbezahlt sein werden. Diese Verbindlichkeiten wurden im Vertrag nur als Hintergrund der Vereinbarung erwähnt, die Vertragsparteien verpflichteten sich diesbezüglich zu nichts. Diese Verbindlichkeiten werden von der Geschenkgeberin aus dem Fruchtgenussrecht (Mieteinnahmen) beglichen.

Der Bw. sieht diese Vereinbarung als Schenkung der unbelasteten Liegenschaft und Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, wobei das Fruchtgenussrecht mit 0 zu bewerten sei, an, weswegen die Grunderwerbsteuer vom 3-fachen Einheitswert zu berechnen sei. Ergänzend beantragte er die Anwendung des § 20 Abs. 8 ErbStG.

Bei den Rechtsverkehrsteuern wie der Grunderwerbsteuer und der Schenkungssteuer werden obligatorische Ansprüche nicht im Sinne eines Schuldverhältnisses als „Organismus“ gegeneinander aufgerechnet, sondern jeder obligatorische Einzelanspruch jedes Vertragsteiles für sich betrachtet. Die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung ist der „Tauschwert“ des Grundstückes. Die Geschenkgeberin gab die unbelastete Liegenschaft samt Mietwohnhaus inklusive Mieteinnahmen hin. Die Geschenknehmer verpflichteten sich, dafür das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft, das sind die Mieteinnahmen, für eine bestimmte Dauer der Geschenkgeberin zur Rückzahlung der pfandrechtlich sichergestellten Verbindlichkeiten zurückzubelassen. Die Geschenknehmer dulden für diese Dauer den Fruchtgenuss durch die Geschenkgeberin, d.h. sie verzichten auf die Mieteinnahmen, um in Zukunft die unbelastete Liegenschaft zweckentsprechend nutzen zu können.

Der Verzicht auf die Mieteinnahmen durch die Geschenknehmer kommt im Endeffekt einer Übernahme der aushaltenden pfandrechtlichen Schulden gleich.

Das von der Geschenkgeberin vorbehaltene Fruchtgenussrecht ist nicht mit 0 zu bewerten, da einerseits bei der Liegenschaft (Mietwohnhaus) die Mieteinnahmen inklusiver Sektor sind und daher als Teil der unbelasteten Liegenschaft mitübergeben wurden und andererseits die Geschenknehmer auf diese Nutzung zugunsten der Geschenkgeberin verzichteten. Diese Leistungen sind nicht gegeneinander aufzurechnen, sondern einander als Leistung (Grundstück) und Gegenleistung (Fruchtgenussrecht) gegenüberzustellen. Ist Gegenleistung und Bemessungsgrundlage das für die Übergabe der unbelasteten Liegenschaft von der Geschenkgeberin zurückbehaltene Fruchtgenussrecht (kapitalisiert= monatliche Mieteinnahmen auf 10,5 Jahre), ist der Vorgang insgesamt entgeltlich („die Auflage übersteigt die Zuwendung“), und für § 20 Abs. 8 ErbStG, der die Nettobereicherung des Geschenknehmers feststellen soll, verbleibt kein Raum. Der Schenkungsvertrag über eine Liegenschaft und Vertrag über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes stellt daher einen

Erwerbsvorgang dar, der der Grunderwerbsteuer unterliegt. Es liegt ein Liegenschaftserwerb gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes vor.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 5. September 2006