



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Ralph Forcher, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Neutorgasse 51/II, vom 17. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 15. September 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit **€ 90,-** (*bisher* laut angefochtenem Bescheid € 54,-).

Entscheidungsgründe

Am 15. März 2004 wurde dem Finanzamt eine zwischen dem Berufungswerber (Bw.) als Geschenkenehmer einerseits und seinem Vater, Herrn PF, als Geschenkgeber andererseits abgeschlossene Vereinbarung vom 8. März 2004 zur Anzeige gebracht. Mit dieser Vereinbarung übertrug Herr PF seine 98/5195-Anteile an der Liegenschaft EZ 1941 GB SP, mit welchen untrennbar das Wohnungseigentum an W 52 im Objekt 8010 GP 30 verbunden ist, sowie seine 3/450-Anteile an der Liegenschaft EZ 1942 GB SP, mit welchen untrennbar das Wohnungseigentum an einem Tiefgaragenabstellplatz verbunden ist, an den Bw.

In Punkt II.3. der Vereinbarung wurde "*zum Zwecke der Sicherung der Versorgung des Geschenkgebers*" festgehalten, dass "*sich der Geschenkgeber PF ein lebenslanges und unentgeltliches Fruchtgenussrecht am Schenkungsgegenstand vorbehält.*"

Als Stichtag für die Übergabe bzw. den Übergang von Nutzen und Gefahr, sowie Kosten und Lasten, wurde der Tag der Vertragsunterfertigung vereinbart (II.11. des Vertrages).

Der Geschenkgeber, Herr PF, verstarb am 29. November 2004.

Über Vorhalt des Finanzamtes teilte der Bw. per Schreiben vom 2. Mai 2005 mit, dass es sich bei dem eingeräumten Fruchtgenussrecht um ein vollständiges und unbeschränktes Fruchtgenussrecht iSd. ABGB handle. Für dieses Recht könne jedenfalls ein fiktiver monatlicher Mietwert von € 300,- angesetzt werden. Das Fruchtgenussrecht sei daher insgesamt mit € 54.839,- zu bewerten.

Daraufhin erließ das Finanzamt den angefochtenen Bescheid, mit welchem dem Bw. auf Basis einer Gegenleistung iHv. € 2.700,- Grunderwerbsteuer iHv. € 54,- vorgeschrieben wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, das eingeräumte Fruchtgenussrecht iHv. monatlich € 300,- sei *"auf die Dauer von neun Monaten"* und daher mit insgesamt € 2.700,- zu bewerten.

Hinsichtlich des unentgeltlichen Teiles schrieb das Finanzamt dem Bw. mit (hier nicht gegenständlichem) Bescheid Schenkungssteuer vor (s. dazu auch die ha. Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 2006, GZ RV/0104-G/06). Diesem wurde ein unentgeltlicher Erwerb in Höhe des dreifachen Einheitswertes der übertragenen Grundstücke abzüglich des oa. Betrages von € 2.700,- zugrunde gelegt.

In der gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhobenen Berufung wird geltend gemacht, der gegenständliche Rechtsvorgang einer Schenkung unter Lebenden unterliege dem Schenkungssteuergesetz. Somit sei der Erwerbsvorgang *"von der Besteuerung mittels Grunderwerbsteuer ausgenommen"*.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus, gemischte Schenkungen seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz GrEStG nur insoweit von der Besteuerung (nach dem GrEStG) ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Gegenleistung übersteigt. Der unentgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes falle unter die Schenkungssteuer, der entgeltliche unter die Grunderwerbsteuer. Die Grunderwerbsteuer werde von der Gegenleistung berechnet.

Im Vorlageantrag verweist der Bw. auf das mit dem gegenständlichen Verfahren in unmittelbarem Zusammenhang stehende, parallel laufende Schenkungssteuerverfahren (s. ha. Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 2006, RV/0104-G/06). Das im Schenkungssteuerverfahren gemachte Vorbringen werde auch im hier gegenständlichen Grunderwerbsteuerverfahren erstattet.

Im angeführten Schenkungssteuerverfahren brachte der Bw. im Wesentlichen Folgendes vor:

Der Geschenkgeber hätte im Rahmen des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes monatlich zumindest € 500,- (€ 400,- für die übertragene Wohnung, € 100,- für den Tiefgaragenplatz) vereinnahmen können. Rechtsrichtig erscheine es, das Fruchtgenussrecht im Sinne des § 16

BewG als "Last, die vom Ableben einer Person abhängt" zu verstehen. Diesfalls errechne sich auf Grund des Alters des Geschenkgebers ein Rentenbarwert von € 82.469,98 (Altersverschiebung laut Tabelle C = 0; Umrechnungsfaktor gemäß Tabelle A = 13,7449972). Nach Abzug dieses Wertes vom dreifachen Einheitswert der übertragenen Anteile ergebe sich ein "Minus-Betrag" von - € 17.146,- und folglich eine Schenkungssteuer von € 0,-. Der Ansatz von nur € 300,- für das Fruchtgenussrecht sei ebenso unerfindlich wie der Umstand, dass *"eine Bewertung auf nur neun Monate hinweg vorgenommen wurde"*. Der Geschenkgeber sei zwar am 29. November 2004 verstorben. Dies rechtfertige jedoch nicht, eine nur neunmonatige Bewertung vorzunehmen, weil dies weder vom Bw. beantragt worden sei, noch im Zeitpunkt der Schenkung absehbar gewesen sei, dass der Geschenkgeber so bald darauf sterben würde. Bei steuerrechtlicher Bewertung der Last sei auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes – und nicht auf die nachfolgende Entwicklung – abzustellen. Das BewG und die Rentenbarwertberechnung würden diesen Aspekt berücksichtigen, von Amts wegen könnten jedoch *"die Bedingnisse des Bewertungsstichtages nicht durch eine Verschiebung des Bewertungsstichtages post mortem verändert werden."* Überdies wurde gerügt, dass der Bw. von der Ermittlung des vom Finanzamt herangezogenen Vergleichskaufpreises zuvor nicht in Kenntnis gesetzt worden sei. Die konkrete, über 20 Jahre alte Wohnung sei nie renoviert worden; Lage und Größe der Wohnung würden den von der Abgabenbehörde angenommenen Verkehrswert unrealistisch hoch erscheinen lassen. Für die Wertermittlung sei außerdem der dreifache Einheitswert maßgebend. Angesichts des Wertes der vorbehaltenen Lasten (Fruchtgenussrecht, Belastungs- und Veräußerungsverbot) hätte bei rechtsrichtiger Vorgangsweise eine Schenkungssteuer nicht zur Vorschreibung gelangen können. Das Finanzamt berufe sich überdies zu Unrecht auf § 16 Abs. 3 BewG: Dabei handle es sich um eine Vorschrift zugunsten des Steuerpflichtigen, nicht aber zugunsten der Abgabenbehörde. Die Behörde könne nicht von Amts wegen eine derartige Berichtigung vornehmen, jedenfalls dann nicht, wenn diese für den Steuerpflichtigen von Nachteil sei. Im vorliegenden Fall habe sich der Geschenkgeber ein Fruchtgenussrecht und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot vorbehalten. Die vollständige Verfügungsmöglichkeit ergebe sich für den Bw. de facto nach den Regeln eines "Glücksgeschäftes": Je länger der Geschenkgeber lebe, desto länger habe er keine Verfügungsmöglichkeit. Bezüglich der konkreten Lebenserwartung eines Menschen sei man auf Schätzungen angewiesen. Das BewG versuche dabei Schätzungskriterien umzusetzen. Selbst eine nach diesen Regeln durchgeführte Bewertung ergebe stets nur eine wahrscheinliche, nie aber eine sichere Ziffer. Es gebe keine Norm, welcher zufolge ungeachtet der Bewertungsregeln immer dann, wenn der jeweils Berechtigte stirbt, eine auf den Todeszeitpunkt bezogene Nachverrechnung zu erfolgen habe. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, dann hätte er auch den Fall, dass der Berechtigte gegenüber der ursprünglich vorgenommenen

Schätzung länger lebt, berücksichtigen müssen. Wollte man die Vorgangsweise der Behörde als durch § 16 Abs. 3 BewG gedeckt ansehen, so würde die genannte Norm einerseits gegen das Legalitätsprinzip und andererseits gegen das Sachlichkeitsgebot verstoßen: Das Element des Glücksgeschäftes würde damit in seinen für den Geschenknnehmer positiven Aspekten (i. e. früherer Tod des Berechtigten) zu einer Erhöhung seiner Steuerlast, aber in seinen negativen Aspekten (i. e. späterer Tod des Berechtigten) nicht zu einer Verringerung der Steuerlast führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. vermeint, der hier zur Beurteilung stehende Rechtsvorgang unterliege ausschließlich der Schenkungssteuer (und nicht auch der Grunderwerbsteuer). Des Weiteren macht er durch den Verweis auf seine im Berufungsverfahren betreffend den unter Einem ergangenen Schenkungssteuerbescheid getätigten Ausführungen geltend, dass das Finanzamt den vorzeitigen Tod des Geschenkgebers bei Bewertung des diesem eingeräumten Fruchtgenussrechtes zu Unrecht berücksichtigt habe. Damit verkennt der Bw. jedoch die Rechtslage:

Der Grunderwerbsteuer unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG (ua.) ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 leg. cit. sind Grundstücksschenkungen unter Lebenden iSd. ErbStG von der Besteuerung grundsätzlich ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind aber nur insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (§ 4 Abs. 1 GrEStG). Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen (sonstigen) Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Als solche Nutzungen, die die Gegenleistung erhöhen oder die Gegenleistung allein darstellen, kommen zB Fruchtgenussrechte in Betracht (zB VwGH vom 27. Mai 1999, 98/16/0349; sowie vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0091).

Der UFS hat in seiner – ebenfalls an den Bw. ergangenen - Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 2006, RV/0104-G/06, auf deren Inhalt hier verwiesen werden kann, eingehend (den an sich zwischen den Streitparteien unstrittigen Umstand) dargelegt, dass der vorliegende Rechtsvorgang als gemischte Schenkung anzusehen ist.

Wenn nun der Bw. vorbringt, der gegenständliche Vorgang sei nicht der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, so steht dies in Widerspruch zum klaren Wortlaut der vorzitierten

Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG. Dort ist verankert, dass auch bei gemischten Rechtsgeschäften der entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuer unterliegt. Der einheitliche Erwerb ist für Zwecke der Steuerberechnung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen, und zwar mit der Wirkung, dass für den entgeltlichen Teil allein Grunderwerbsteuer, für den unentgeltlichen Teil allein Erbschafts- oder Schenkungssteuer erhoben wird (zB *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar 11. Auflage, § 3 Rz 29f.).

Hinsichtlich der Bewertung gilt nun Folgendes:

Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach dem GrEStG steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist (§ 8 Abs. 1 GrEStG). Das ist im Entscheidungsfall der Tag der Unterfertigung des Vertrages, sohin der 8. März 2004.

Die vom Bw. übernommene Gegenleistung stellt auf Grund der bereits zitierten Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG das dem Geschenkgeber eingeräumte Fruchtgenussrecht dar. Dieses ist grundsätzlich gemäß § 16 Abs. 1 BewG mit dem zum maßgeblichen Stichtag versicherungsmathematisch errechneten Barwert in Ansatz zu bringen. Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens steht außer Streit, dass sich der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelte "Rentenbarwert" des dem Geschenkgeber vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes auf insgesamt € 82.470,- beläuft. Dieser Berechnung liegen die Angaben des Bw., wonach für die übertragenen Grundstücke (Wohnung und Garagenplatz) monatlich ein Entgelt von € 500,- erzielbar sei, zugrunde. Auf Grund der allgemeinen – oben zitierten – Vorschriften des GrEStG und des BewG wäre daher die Steuer im vorliegenden Fall grundsätzlich von diesem Wert zu bemessen.

Da jedoch der Geschenkgeber bzw. Fruchtgenussberechtigte bereits neun Monate nach Verwirklichung des Erwerbsvorganges verstorben ist, hat das Finanzamt die steuerlich relevante Gegenleistung unter Berufung auf die Bestimmung des § 16 Abs. 3 BewG - nach ha. Ansicht zu Recht - mit ihrer (vom versicherungsmathematisch errechneten Wert beträchtlich abweichenden) tatsächlichen Höhe bewertet. § 16 Abs. 3 BewG lautet wie folgt:

"Hat eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes betragen und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente, wiederkehrenden Nutzung oder Leistung oder Last zu berichtigen. § 5 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages."

§ 16 Abs. 3 BewG sieht also unter den dort genannten Voraussetzungen eine (uU. berichtigende) Festsetzung der Abgabe nach der wirklichen Dauer der Belastung vor.

Lasten sind Verpflichtungen und Verbindlichkeiten zu Leistungen jeder Art. Der Begriff "Lasten" geht über den Begriff "Schulden" hinaus; darunter fallen auch Verpflichtungen zu wiederkehrenden Leistungen, insbesondere Renten, ebenso wie die Verpflichtung zur Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (zB VwGH vom 7. September 2006, 2006/16/0035; oder *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum BewG, § 6 Abs. 1, Punkt 1. und 2.).

Bei Zutreffen der in § 16 Abs. 3 BewG festgelegten Voraussetzungen wird die Nutzung oder Leistung bzw. Last rückwirkend so behandelt, als ob sie im Zeitpunkt ihrer Entstehung bereits auf bestimmte Zeit beschränkt gewährt worden wäre (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*, aaO, § 16 Abs. 3, Punkt 3.).

Wenn sohin nach § 16 Abs. 1 BewG mit ihrem Kapitalwert erfasste (lebenslängliche) Renten, wiederkehrende Nutzungen und Leistungen oder Lasten früher wegfallen, als es der unterstellten Lebenserwartung entspricht, dann kann es zu einer Berücksichtigung dieses Umstandes kommen. § 16 Abs. 3 BewG sieht nämlich die Möglichkeit vor, die Abgabe nach der wirklichen Höhe der Belastung festzusetzen, wenn eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung oder eine dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach den maßgeblichen Bewertungsvorschriften ermittelten Wertes beträgt und der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten beruht. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages (s. zB *Stoll*, Rentenbesteuerung 4. Auflage, Rz 1695).

Das Berufungsvorbringen, wonach der Gesetzgeber keine den vorzeitigen Tod des Berechtigten berücksichtigende Bewertungsnorm geschaffen habe bzw. die Bestimmung des § 16 Abs. 3 BewG ausschließlich "*zugunsten des Steuerpflichtigen*" angewendet werden dürfe, erweist sich daher angesichts des klaren Wortlautes der zitierten Bestimmung als unzutreffend.

Der Wortlaut des § 16 Abs. 3 BewG ist bezüglich der Antragsunabhängigkeit eindeutig; die Worte "*bedarf keines Antrages*" sind schlechthin unmissverständlich. Eine Berichtigung gemäß dieser Bestimmung bedarf daher keines Antrages, wenn eine Last weggefallen ist (BFH vom 17. September 1975, II R 5/70; s. auch UFS Feldkirch vom 23. Oktober 2006, RV/0150-F/06). Sind also die Voraussetzungen des vorzeitigen Wegfalles einer Last zufolge des Todes einer Person gegeben, auf deren Leben diese Last abstellte, dann kann (auch) von Amts wegen eine Neuberechnung nach der wirklichen Dauer der Last erfolgen. Dabei ist so vorzugehen, als wäre die Last von Vornherein für die Zeit vereinbart gewesen, für die sie (zufolge des vorzeitigen Endes wegen Todes der Bezugsperson) letztlich geleistet bzw. gewährt wurde. Die Zeit der tatsächlichen Belastung gilt nunmehr als "bestimmte Zeit". Die Steuerfestsetzung hat somit in den von § 16 Abs. 3 BewG erfassten Fällen nach der wirklichen Dauer der Last zu erfolgen. War die Festsetzung bis dahin noch nicht durchgeführt, ist sie bereits

unter Berücksichtigung der sich nach § 16 Abs. 3 BewG ergebenden Auswirkungen vorzunehmen (*Stoll*, aaO, Rz 156).

Im Entscheidungsfall war die dem Geschenkgeber eingeräumte Gegenleistung zum Zeitpunkt der Ausführung der gemischten Schenkung am 8. März 2004 – auf Grund der Angaben des Bw. - mit € 82.470,- zu bewerten. Der Geschenkgeber (bzw. Fruchtgenussberechtigte) und Vater des Bw. ist am 29. November 2004, also rund neun Monate nach Vollziehung des hier zu beurteilenden Vorganges, verstorben. Die Last ist damit auf Grund ihrer tatsächlichen Dauer mit € 4.500,- ($€ 500,- \times \text{neun Monate}$) zu bewerten. Dieser weit unter der Hälfte des nach § 16 Abs. 1 BewG ermittelten Wertes von € 82.470,- liegende, nach der tatsächlichen Dauer der Belastung bemessene Betrag beruht auf dem Tod des Fruchtgenussberechtigten. Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 BewG sind sohin unzweifelhaft erfüllt, weshalb eine Bemessung der Abgabe nach der wirklichen Dauer der Belastung jedenfalls auch ohne Antrag zulässig war.

Denn auch die vom Geschenknehmer im Fall der gemischten Schenkung übernommene Gegenleistung stellt eine Last dar, deren Wegfall zu einer amtswegigen Berichtigung iSd. § 16 Abs. 3 BewG berechtigt (s. nochmals zB UFS Feldkirch vom 23. Oktober 2006, RV/0150-F/06).

Was die vom Bw. angestellten verfassungsrechtlichen Bedenken anlangt, zu deren Prüfung der UFS ohnehin nicht befugt ist, wird auf die ha. Ausführungen in der bereits mehrfach zitierten Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 2006, RV/0104-G/06, verwiesen, welche hinsichtlich der für den unentgeltlichen Teil desselben Rechtsvorganges vorgeschriebenen Schenkungssteuer ergangen ist.

Die Grunderwerbsteuervorschreibung des Finanzamtes war dennoch wie folgt zu berichtigen:

In seiner die Schenkungssteuer betreffenden Berufungsvorentscheidung bringt das Finanzamt zum Ausdruck, dass es – den Angaben des Bw. folgend - das dem Geschenkgeber eingeräumte Fruchtgenussrecht mit einem monatlichen Betrag von € 500,- für angemessen bewertet erachtet. Dieser Wert erscheint auch angesichts der ab 1. April 2004 für die Steiermark geltenden Richtwerte (laut RichtWG) von € 6,03 je m² sowie unter Berücksichtigung der behaupteten Größe der gegenständlichen Wohnung (rund 110 m²) plausibler als der vom Bw. ursprünglich mit Eingabe vom 2. Mai 2005 selbst ins Treffen geführte Wert von € 300,-. Deswegen ungeachtet ging das Finanzamt jedoch bei Ermittlung der auf den entgeltlichen Teil entfallenden Gegenleistung nach wie vor von einem monatlichen Wert iHv. € 300,- aus und war daher die Bemessungsgrundlage seitens des UFS entsprechend zu erhöhen..

Die Steuer bemisst sich daher von einer Gegenleistung iHv. € 4.500,- ($= € 500,- \times \text{neun Monate}$).

Davon 2% Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 1 GrEStG ergibt eine Vorschreibung von € 90,-.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 11. Dezember 2006