

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr_Bf, vertreten durch RA, Adr_RA, über die Beschwerde vom 06.06.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.05.2018, ERFNR. 123 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird laut Beilage mit € 13.105,35 festgesetzt.

Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 7. Juni 2016 erwarb der Beschwerdeführer (Bf) die Liegenschaft GB_xxx (Hof X) und übernahm diese in sein Alleineigentum. Im Kaufvertrag wurde für die Liegenschaft ein Kaufpreis von € 260.000,00 vereinbart; zusätzlich ging das Eigentum am Maschinenpark sowie an den Einrichtungsgegenständen der Werkstätte und des Wohnhauses auf den Bf über. Für "Maschinenpark und Inventar" wurde im Kaufvertrag unter § 4 ein Kaufpreis von € 40.000,00 festgelegt. Der Gesamtkaufpreis betrug somit € 300.000,00.

In § 8 des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass der Verkäufer für sich und seine Ehefrau das uneingeschränkte Wohnungsgebrauchsrecht am Erdgeschoss des sich auf dem Kaufgegenstand befindenden Wohnhauses zurückbehält. Dieses höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht erlischt jeweils mit dem Tod der Berechtigten.

Der Vertrag wurde unter der aufschiebenden Bedingung der Genehmigung des vom Bf beantragten Flurbereinigungsverfahrens geschlossen; nach Abweisung dieses Antrages mit Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 3. Juli 2017 wurde der Kaufvertrag vom 7. Juni 2016 mit Urkunde vom 9. Oktober 2017 ergänzt und sohin vereinbart, dass der Kaufvertrag trotz Nichterfüllung der aufschiebenden Bedingung durchgeführt werden solle.

II. Verfahrensgang

II.1. Bereits am 12. Juli 2017 erfolgte die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer mit € 9.100,00 ausgehend von einer Gegenleistung iHv € 260.000,00.

II.2. Nach Anforderung einer detaillierten Inventarliste über die Einrichtungsgegenstände des Wohnhauses sowie der Anschaffungskosten und Zeitwerte sämtlicher Maschinen und Einrichtungsgegenstände der Werkstätte und des Wohnhauses setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Grunderwerbsteuer im gegenständlichen Verfahren mit Bescheid vom 15. Mai 2018 iHv € 12.122,66 fest; dieser Steuerfestsetzung lag eine Gegenleistung iHv € 346.361,73 zugrunde, die sich aus einem Kaufpreis von € 270.000,00 und dem mit € 76.361,73 bewerteten Wohnungsrecht zusammensetzte. Begründend wurde im Bescheid ausgeführt, dass Sachen, die mit dem Grundstück in fortdauernder Verbindung stehen, als Zugehör der Grunderwerbsteuer unterlägen. Für das Inventar sei seinem Zeitwert entsprechend ein Betrag von € 30.000,00 anerkannt worden.

II.3. Mit Eingabe vom 6. Juni 2018 wurde gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben. Es wurde vorgebracht, die Abgabenbehörde habe nicht begründet, weshalb der Wert des Inventars auf € 30.000,00 herabgesetzt worden sei.

Betreffend das Wohnrecht wurde in der Beschwerde ausgeführt, ein vorbehaltenes Wohnrecht habe - im Gegensatz zu einem explizit eingeräumten Wohnrecht - nicht in die Bemessungsgrundlage einzufließen. Die betreffenden Räume seien nicht Gegenstand des Kaufvertrages gewesen und sei eine Gegenleistung für diese nicht vereinbart worden.

II.4. In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung wurde dargelegt, das dem Veräußerer und seiner Gattin eingeräumte Wohnrecht zähle als Leistung, die der Bf als Erwerber dem Veräußerer zusätzlich zur Gegenleistung gewähre, zur Bemessungsgrundlage.

Im Zuge des Vorhalteverfahrens sei eine Inventarliste mit Bewertung der einzelnen Einrichtungsgegenstände vorgelegt worden. Es handle sich um teilweise über 30 Jahre alte, fix eingebaute Gegenstände, betreffend welche ein Betrag von € 10.000,00 ausgeschieden und € 1.350,00 anerkannt worden seien.

Die für die aufgeführten Maschinen (welche ebenfalls teilweise weit über 30 Jahre alt seien) angesetzten Werte seien, vollständig anerkannt worden. Es ergebe sich somit für das Inventar insgesamt ein Wert von € 30.000,00.

II.5. Im Vorlageantrag verwies der Bf nochmals ausdrücklich auf die seiner Ansicht nach fehlende Begründung iZm der Bewertung des Inventars.

II.6. Mit Vorhalt vom 23. August 2019 forderte das Bundesfinanzgericht die Abgabenbehörde dazu auf darzulegen, wie die Bewertungen des Wohnrechts sowie des Inventars, also des Maschinenparks und der Wohnungseinrichtung, vorgenommen worden waren. Die Vorhaltsbeantwortung der Abgabenbehörde wurde dem Bf gem. § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht.

Der Bf nahm mit Schreiben vom 24. September 2019 Stellung; er führte zur Bewertung des Wohnrechts aus, das Finanzamt sei von einem unrichtigen Richtwert (€ 6,81; gültig vom 1.4.2017 bis zum 31.3.2019) gem. Richtwertgesetz ausgegangen. Anzuwenden sei der Richtwert von € 6,58 (gültig vom 1.4.2014 bis zum 31.3.2019), zumal die Übergabe der Liegenschaft bereits vor der am 7. Juni 2016 vorgenommenen Unterfertigung des Kaufvertrages erfolgt sei. Selbst bei Verwendung des späteren Geburtsdatums der Ehefrau des Veräußerers ergebe sich ein Barwert des Wohnrechts von lediglich € 69.792,23.

Der Stellungnahme beigelegt war ein Berechnungsblatt über die Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen. Daraus ersichtlich ist, dass der Bf die Bewertung einer lebenslangen Einzelrente mit der Ehefrau des Veräußerers als Begünstigter vorgenommen hat.

Die Ausführungen der Abgabenbehörde erachtet der Bf als widersprüchlich. IZm den Landmaschinen führte er dazu ins Treffen, dass auch alte Landmaschinen, sofern sie richtig gepflegt und gewartet würden, "Dauerläufer" wären und aufgrund ihrer schweren Ersetzbarkeit einen erheblichen Wert darstellten. So sei beispielsweise der Rasant Kombi-Trak laut - der Vorhaltsbeantwortung vom 19. April 2019 beigelegtem - Angebot auf "Landwirt.com" nicht, wie in der Inventarliste angeführt, € 12.000,00, sondern tatsächlich € 16.000,00 wert.

Abschließend geht der Bf in der Stellungnahme auf die einzelnen Inventargegenstände ein, welche demnach entweder leicht entfernbar und aus diesem Grund nicht als Zubehör zu qualifizieren seien, oder, wie die Stube, eine Bauernstube, als Zubehör einer Liegenschaft den besonderen Geschmack eines Käufers treffen müsse. Derartige Stuben dienten daher ausschließlich den individuellen Bedürfnissen eines jeweiligen Eigentümers und seien heutzutage daher nicht mehr als "Zugehör" anzusehen.

III. Rechtslage und Erwägungen

III.1. Gemäß [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.

III.2. Gemäß [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) besteht bei einem Kauf die Gegenleistung im Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

III.3. Wohnungsgebrauchsrecht

III.3.1. Der Normzweck des [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) besteht nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung darin, der Grunderwerbsteuer jenen Rechtsvorteil zu unterwerfen, der sich für den Verkäufer aus dem Verkauf eines Grundstückes ergibt. Vom wirtschaftlichen Gesichtspunkt aus gesehen, kann es nicht zweifelhaft sein, dass der (vertragliche) Vorbehalt einer Nutzung am Grundstück für den Verkäufer einen solchen Vorteil darstellt, der zudem idR einen kaufpreismindernden Einfluss ausübt, sodass die Hinzurechnung des Wertes der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzung zum Kaufpreis den „wirtschaftlichen Kaufpreis“ darstellt, der nach dem Willen des Gesetzgebers die Gegenleistung, von der die Grunderwerbsteuer zu berechnen ist, darstellt (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, § 5 Tz 105 mit Verweis auf VwGH vom 9. Dezember 1965, 1090/64, Slg 3375/F, verstärkter Senat).

Zu den vorbehaltenen Nutzungen, die iSd [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) der Gegenleistung zuzurechnen sind, zählen nach der Rechtsprechung des VwGH insbesondere Fruchtgenussrechte. Solche Nutzungen erhöhen die Gegenleistung oder können allein die Gegenleistung im steuerrechtlichen Sinne darstellen (VwGH 04.12.2003, [2003/16/0091](#) mit Verweis auf VwGH 18.07.2002, [2002/16/0100](#)).

III.3.2. Das Wohnungsgebrauchsrecht stellt, ebenso wie ein Fruchtgenussrecht, eine Dienstbarkeit iSd des ABGB dar, genauer gesagt handelt es sich um die Dienstbarkeit der Wohnung iSd [§ 521 ABGB](#), in der Ausgestaltungsform eines Gebrauchsrechts iSd [§ 504 ABGB](#) (*Spath* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴, § 521 Tz 1). Dem Begriff der Dienstbarkeit nach § 472 ABGB ist das Recht an einer fremden Sache wesentlich, da nach allgemeinen Regeln niemand Rechte gegen sich selbst begründen und haben kann (VwGH 18.07.2002 mwN). Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung folgt daraus aber, dass das Eigentum an der Liegenschaft zur Gänze übertragen wurde.

Darüber hinaus steht dem Vorbringen in der Beschwerde vom 6. Juni 2018, die im Erdgeschoß des auf der übertragenen Liegenschaft befindlichen Gebäudes seien mit dem damit verbundenen Wohnrecht nicht Gegenstand des Kaufvertrages gewesen, bereits der Vertragsinhalt entgegen. So wurde als Kaufgegenstand unter § 2 des Kaufvertrages der

geschlossene_Hof_X samt näher aufgeführtem Gutsbestand bezeichnet und festgehalten, der Käufer kaufe und übernehme diesen geschlossenen Hof in sein künftiges Alleineigentum. Das unter § 8 des Kaufvertrages vorbehaltene Wohnungsgebrauchsrecht des Verkäufers und seiner Ehefrau ändert daran nichts. Dafür spricht auch, dass unter § 4 des Kaufvertrages auch das Eigentum an den Einrichtungsgegenständen des Wohnhauses an den Bf übertragen wurden, sowie dass dieser gem. § 8 des Vertrages die Kosten des Stromverbrauchs für die vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räume trägt.

Das Wohnungsgebrauchsrecht, des Veräußerers ist somit als vorbehaltene Nutzung iSd § 5 Abs.1 Z. 1 GrEStG 1987 als Gegenleistung zu beurteilen und in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

III.3.3. Die Bewertung eines Wohnungsgebrauchsrechts erfolgt nach den Rentenbewertungsregeln des § 16 Abs. 1 BewG 1955 (Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen). Im gegenständlichen Fall handelt es sich um eine sog. "Verbindungsrente", geknüpft an das Ableben von zwei Personen. Demgemäß erfolgte die Berechnung durch die Abgabenbehörde laut vorgelegtem Rentenrechner auf der Homepage des BMF somit grundsätzlich richtig.

Demgegenüber berechnete der Bf laut seinerseits übermitteltem Ausdruck des Rentenrechners auf der BMF-Homepage keine Verbindungs-, sondern eine Einzelrente für eine am tt.mm.1943 geborene Frau, also die Ehefrau des Veräußerers.

Dem Bf ist insofern zuzustimmen, dass der Berechnung der Richtwert für das Land Tirol, gültig von 1.4.2017 bis 31.3.2019, zugrunde gelegt wurde, obwohl die Übergabe bzw. Veräußerung bereits 2016 erfolgt ist. Der Berechnung ist somit der Richtwert für das Land Tirol, gültig von 1.4.2014 bis 31.3.2017, zugrunde zu legen. Es ergibt sich somit ein Rentenbarwert iHv € 74.438,55 (siehe Beilage). Mit diesem Betrag ist das Wohnungsgebrauchsrecht als Teil der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zu bewerten.

III.4. Inventar

III.4.1. Wohnungseinrichtung

III.4.1.1. Die laut § 4 des Kaufvertrages vom 7.6.2016 ebenfalls verkauften Einrichtungsgegenstände im Wohnhaus wurden vom Bf laut händisch erstellter Inventarliste vom 21.3.2018 mit insgesamt € 11.350,00 bewertet.

In dieser Inventarliste enthalten sind die Kücheneinrichtung im Erdgeschoss (Bj. 1984 bzw. Holzherd Bj. 1998), Stube (Bj. 1989), Schlafzimmer (Bj. 1992; Eigenbau), sowie eine Küche (Bj. 1977) und ein Wohnraum (Bj. 1990) im 2. Stock.

III.4.1.2. Angaben und Vereinbarungen der Vertragsparteien über die Bewertung jeweils der unbeweglichen und beweglichen Sachen sind für die Abgabenbehörde nicht bindend; die Abgabenbehörde kann von den Parteiangaben abgehen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II Grunderwerbsteuer, § 5 Tz 57 mit Verweis auf VwGH 27.9.1995, [93/16/0047](#)).

Die vom Bf in der Inventarliste für die Einrichtungsgegenstände angesetzten Werte wurden nach subjektiven Kriterien angenommen, die jedoch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen bzw. ist eine Bewertung überhaupt erst anlässlich des Vorhaltes des Finanzamtes vom 15. März 2018 erfolgt. Dies erschließt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daraus, dass neben der händisch erstellten Inventarliste eine weitere aktenkundig ist, die mit Computer laut Fußzeile am 12.6.2016 erstellt wurde und einen Datumsstempel "13. Juni 2016" trägt. In dieser Liste scheinen im Wesentlichen dieselben Einrichtungsgegenstände auf wie in der händischen Liste vom 21.3.2018. Eine Bewertung der Gegenstände ist in dieser Liste nicht ersichtlich.

In seiner Stellungnahme vom 24. September 2019 gab der Bf zu bedenken, dass die betreffenden Einrichtungsgegenstände vom Wohnungsberechtigten seit Anschaffung genutzt und entsprechend abgenutzt seien. Es sei daher tatsächlich so, dass der Wert des Inventars nach Erlöschen des Wohnrechtes mit Null anzusetzen und der Ankauf von Ersatzinventar notwendig sein werde.

Diesem Einwand ist jedenfalls beizupflichten. Es ist sogar so, dass in Anbetracht des Alters und der, wie vom Bf selbst eingeräumten, seit Anschaffung durchgehenden Nutzung der Einrichtungsgegenstände diesen bereits zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses kein nennenswerter Zeitwert mehr beizumessen gewesen sein dürfte (vgl BFG 21.08.2019, GZ RV/2100760/2019, in welchem ua 6-10 Jahre alte Einrichtungsgegenstände mit Null bewertet wurden). Der Wertansatz der Einrichtungsgegenstände hat somit mit Null zu erfolgen.

Aus diesem Grund kann auch dem Einwand des Bf im Schreiben vom 24. September 2019, die Einbeziehung der Inventargegenstände in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zusätzlich zur Bewertung des zurückbehaltenen Wohnrechtes führe zu einer verfassungswidrigen steuerlichen Doppelverwertung dieser Gegenstände, nicht gefolgt werden.

Eine Auseinandersetzung mit der Frage, welche Einrichtungsgegenstände als Inventar und welche als Zubehör zu beurteilen wären, erübrigt sich.

III.4.2. Maschinenpark

Laut § 5 des Kaufvertrages vom 7. Juni 2016 setzte sich der Kaufpreis von insgesamt € 300.000,00 so zusammen, dass davon € 260.000,00 für die Liegenschaft und € 40.000,00 für

Maschinenpark und Inventar bezahlt wurden. Von den € 40.000,00 entfielen laut Vorhaltsbeantwortung vom 19. April 2018 € 28.650,00 auf den Maschinenpark. Laut der Vorhaltsbeantwortung beigelegter Aufstellung ("Maschinenliste" unter Angabe v. Zeitwerten) wurden so mit der Liegenschaft folgende Geräte veräußert: Rasant Kombi-Trak Type 1703, Bj. 1982 (€ 12.000,00), Bandrechen Pöttinger KR220 (€ 2.000,00), Schneepflug (€ 600,00), Steinbock Transporter Typ 3000, Bj. 1977, mit Ladewagen Pöttinger und Miststreuer Saco (€ 10.000,00), Seilwinde Taifun 40KN, Bj. 2005 (€ 1.000,00), Motormäher Reform 115, Bj. 1980 (€ 800,00), Holzspalter Posch, Bj. 1995, 5 t (€ 500,00), Hobelmaschine Emco 200, Bj. 1990 (€ 150,00), Kreissäge Emco, Bj. 1990 (€ 300,00), Motorsäge Stihl 026, Bj. 2007 (€ 300,00), verschiedene Elektrowerkzeuge und Stielwerkzeuge (€ 1.000,00).

Gemäß [§ 2 Abs. 1 GrEStG 1987](#) sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zu den Grundstücken werden jedoch nicht Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Z. 1 leg. cit.), Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 sowie Apothekengerechtigkeiten (Z. 2 leg. cit.) gerechnet.

Gemäß [§ 296 ABGB](#) werden die zu einem liegenden Gute gehörigen Werkzeuge und Gerätschaften insofern für unbewegliche Sachen gehalten, als sie zur Fortsetzung des ordentlichen Wirtschaftsbetriebes erforderlich sind.

Für diese Beurteilung ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung ausschlaggebend. Die Nebensache muss der Hauptsache tatsächlich dienen. Dies bestimmt sich wieder nach der tatsächlichen Widmung; diese erfolgt aber nicht allein durch den individuellen Willen des Widmenden, sondern maßgebend ist auch die Verkehrsauffassung, also ob die Nebensache zur dauernden Bewirtschaftung der Hauptsache auch nach ihren sachlichen Eigenschaften geeignet ist (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, § 2 Rz 18).

Zum bürgerlich-rechtlichen Begriff des Grundstückes gehört demnach alles, was nach bürgerlichem Recht als Zubehör eines Grundstückes anzusehen ist. Bei der Landwirtschaft fallen darunter das Vieh, die Wirtschaftsgeräte und die sonstigen Betriebsmittel einschließlich der landwirtschaftlichen Maschinen und auch die Traktoren. Daher unterliegt der Steuer nicht nur die für das Grundstück, sondern auch die für das Zubehör (§§ 294 - 296 ABGB) bedungene Gegenleistung (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, § 2 Rz 18 mit Verweis auf VwGH 08.01.1958, Slg 1571/F).

Bei den Fahrnissen laut Maschinenliste handelt es sich in der Hauptsache um typisch landwirtschaftliche Maschinen und Geräte, die zum Gebrauch im landwirtschaftlichen Betrieb bestimmt waren. Nach der zitierten Rechtsprechung ist daher die im Kaufvertrag für den Maschinenpark ausbedungene Zahlung in die Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 einzubeziehen.

III.5. Die Bewertung der Einrichtungsgegenstände mit Null Euro einerseits und die Beurteilung der in der Maschinenliste aufgeführten Gegenstände als Zugehör iSd [§ 296 ABGB](#) andererseits führen dazu, dass der gesamte Kaufpreis laut Kaufvertrag iHv € 300.000,00 als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 anzusehen ist. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beträgt im gegenständlichen Fall daher:

Kaufpreis lt. Vertrag	€ 300.000,00
zuzügl. Wohnungs- gebrauchsrecht lt. Beilage	+ € 74.438,55
Bemessungsgrundlage GrESt	€ 374.438,55

Die Grunderwerbsteuer beträgt davon gem. § 7 Abs. 1 Z. 3 GrEStG 1987 3,5 %, sohin € 13.105,35.

III.6. Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz: Abweichend von der unten stehenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Ermittlung der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage gem. [§ 5 GrEStG 1987](#) erfolgte im gegenständlichen Fall in Übereinstimmung mit der Literatur und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 9. April 2020