



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.S., Adresse, vertreten durch die Anwaltspartnerschaft K.L., vom 28. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Februar 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Ausgehend von einer Gegenleistung in Höhe von 80.401,76 € wird gemäß § 7 Z 1 GrEStG die 2%ige Grunderwerbsteuer mit 1.608,04 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 12. Jänner 2006 übertrugen die Hälfteeigentümer F.u.H.Sch. ihren beiden Töchtern A.S. und S.S. eine Liegenschaft samt Wohnhaus je zur Hälfte in deren Eigentum. Unter Punkt II "Gegenleistung" räumten die beiden Übernehmerinnen den zwei Übergebern bis zum Letztversterbenden das lebenslange und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht im gesamten Haus und an der Liegenschaft ein. Außerdem verpflichteten sich die Übernehmerinnen hinsichtlich der Übergeberin H.S. für den Fall deren Pflegebedürftigkeit oder der Inanspruchnahme einer Unterbringung in einem Seniorenheim zur finanziellen und wirtschaftlichen Unterstützung zur standesgemäßen Unterbringung und Versorgung, soweit dies aus den eigenen Mitteln von H.S. nicht möglich ist. Im letzten Absatz des Punktes II wurde für Gebührenbemessungszwecke der "Wert der Gegenleistung" mit dem Betrag von 61.000,00 € festgestellt.

Das Finanzamt ermittelte den Barwert des auf zwei Leben verbundenen Wohnungsgebrauchsrechtes mit 160.803,53 €, wobei von einem monatlichen Wert von 1.000 € ausgegangen wurde. Mit dem streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 6. Februar 2006 wurde gegenüber der S.S. (Bw) für den Rechtsvorgang "Übergabsvertrag vom 12. Jänner 2006" ausgehend von einer Gegenleistung von 110.901,76 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.218,04 € festgesetzt. Bei der Ermittlung der (jeweils halben) Gegenleistung wurde die "Sonstige Leistung" mit 30.500,00 € und das "Wohnungsrecht" mit 80.401,76 € angesetzt.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft die ermittelte Höhe der Gegenleistung mit der Begründung, der Ansatz der sonstigen Leistung sei offensichtlich irrtümlich erfolgt, werde doch der im Vertrag angeführte Betrag von 61.000 € ausdrücklich als Wert der Gegenleistung festgestellt, somit der gesamten unter Punkt II festgelegten Gegenleistung. Richtigerweise wäre daher dieser Betrag, der im Wesentlichen aus dem Wohnungsgebrauchsrecht abzuleiten sei, als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, sodass pro Hälfterwerb eine Grunderwerbsteuer von 610 € festzusetzen wäre. Die Bemessung durch die Vertragsparteien sei unter Berücksichtigung eines fiktiven Mietzinses für das Haus erfolgt. Gegen die Einbeziehung der wirtschaftlichen Unterstützungsleistung in die Gegenleistung spreche, dass die Frage einer künftigen Zahlungsverpflichtung dem Grunde nach ebenso wenig feststehe wie eine Zahlungsnotwendigkeit der Höhe nach. Es handle sich um eine Absichtserklärung, die als Gegenleistung keine Geldwertfestsetzung zulasse. Hinsichtlich der Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes wurde noch ausgeführt, unter Zugrundelegung beispielsweise des Immobilienpreisspiegels 2004 könnte von einem Wohnungswert von höchstens 4,4 € pro m² als Durchschnitt ausgegangen werden. Für das gegenständliche Haus mit einer Wohnfläche von 189 m² würde sich ein monatlicher Betrag von 831,60 €, und ein jährlicher von aufgerundet 10.000 € ergeben. Kapitalisiert als lebenslange Verbindungsrente betrage der Barwert 98.101,83 €, weshalb auf den Erwerb des Hälteeigentums ein Anteil von 49.050,92 € entfallen würde. Daraus würde sich eine Grunderwerbsteuer von 981 € errechnen. Dies zeige einerseits, dass die Bewertung durch die Vertragsparteien im durchaus zulässigen und realistischen Bereich liege, andererseits mache die Nachberechnung mit den für Tirol geltenden Durchschnittswerten, hinsichtlich der die gegenständliche Lage geringer anzusetzen sei, deutlich, dass die erfolgte Grunderwerbsteuervorschreibung mit jeweils 2.218,04 € wesentlich überhöht sei. Es werde daher der Berufungsantrag gestellt, ausgehend von der im Vertrag ausgewiesenen Gegenleistung von 61.000 € die Grunderwerbsteuer für jeden Hälfterwerb mit 610 € festzusetzen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthielt folgende Begründung:

"Der aktuelle durchschnittliche Mietzins 2006 für Tirol ist 5,49/m² und Monat. Daher ist die Bewertung des Wohnrechtes nicht fiktiv. Vertragspunkt II c ist nicht bloß eine Absichtserklärung sondern Verpflichtung gegenüber den Übergebern und lässt eine Geldwertfestsetzung zu. "

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte sie noch aus, es sei von der Bewertung der Gegenleistung durch die Vertragsparteien auszugehen, außer es gebe objektiv und konkret andere Beträge, die für die Bewertung der Gegenleistung heranzuziehen seien. Das Finanzamt habe in keiner Weise dargelegt, warum der durchschnittliche Mietzins für Tirol 5,49 €/m² und nicht wie von der Bw. angeführt und durch einen Beleg (vorgelegter Immobilien- Preisspiegel 2004) nachgewiesen 4,4 €/m² betrage. Aber selbst wenn man von einem Durchschnittswert von 5,49 €/m² als Mietzins ausgehe, ergebe sich ein Barwert von 122.147 € und eine Grunderwerbsteuervorschreibung von 1.221 €. Im gegenständlichen Fall zeige sich, auch aufgrund der konkreten Situation in wirtschaftlicher Hinsicht und des Zustandes des Übergabeobjektes, dass die vorgenommene Einschätzung durch die Bw. durchaus richtig und realistisch gewesen sei, weshalb nach Berichtigung des "Interpretationsfehlers" des Finanzamtes die Grunderwerbsteuer ausgehend von der Bewertung der Gegenleistung mit 61.000 € richtig mit je 610 € (=2 % von 30.500 €) zu bemessen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt. Barwert des Wohnungsgebrauchsrechtes

Nach § 1 Abs. 1 erster Satz GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF. unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt.

Im vorliegenden Berufungsfall bildete unbestrittenermaßen das den beiden Übergebern bis zum Letztversterbenden eingeräumte lebenslange und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht einen Teil der vereinbarten Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft samt Wohnhaus. Streit besteht diesbezüglich allein hinsichtlich der betragsmäßigen Richtigkeit des vom Finanzamt mit 80.401,76 € angesetzten Wohnungsgebrauchsrechtes (= Anteil für den Hälfterwerb der Bw. am ermittelten Barwert von 160.803,53 €).

Rechte auf wiederkehrende Nutzungen sind nach den Vorschriften der §§ 15 und 16 BewG, zuletzt geändert durch Art 45 Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I 2003/71, zu bewerten. Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (hier Wohnung), sind gemäß § 17 Abs. 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

An Sachverhalt ist laut Aktenlage unbedenklich davon auszugehen, dass das Finanzamt bei der nach § 16 Abs. 1 BewG idF. BGBl. I 2003/71 vorgenommenen Ermittlung des Barwertes des auf das letzte Leben verbundenen Wohnungsgebrauchsrechtes neben den Geburtsdaten der beiden Übergeber von einem monatlichen Wert von 1.000 €, Zahlungsweise 12 Raten vorschüssig, und damit von einer Jahresleistung von 12.000 € ausgegangen ist. Während die Berechnungsart als solche außer Streit blieb, entscheidet den gegenständlichen Berufungspunkt letztlich die Abklärung der Frage, ob dieser Wertansatz von 1.000 € pro Monat dem Mittelpreis in Ort.XY entspricht und damit sachlich unbedenklich ist.

Laut Übergabsvertrag wurde das Wohnungsgebrauchsrecht im gesamten übergebenen Haus sowie an der gesamten Liegenschaft eingeräumt. Da das Wohnhaus eine Wohnnutzfläche von 189 m² aufweist, ging das Finanzamt von einem monatlichen Wohnwert pro Quadratmeter von 5,29 € aus. Während selbst in der Berufung nicht konkret die Ausgangswerte und die Berechnung des im Übergabevertrag mit 61.000 € festgestellten Wertes der Gegenleistung

dargelegt und damit in keiner Weise nachvollziehbar war, inwieweit damit der Bestimmung des § 17 Abs. 2 BewG Rechnung getragen wurde, wurde in der Berufung abgeleitet aus dem beigelegten Immobilien-Preisspiegel 2004 ein Wohnwert pro Quadratmeter von 4,40 € als Durchschnitt für Tirol angegeben, wodurch sich ausgehend von einem gerundeten Jahresbetrag von 10.000 € ($= 189 \text{ m}^2 \times 4,4 \text{ €} \times 12$) nach der Berechnung der Bw. ein Barwert des Wohnungsgebrauchsrechtes von 98.201,83 € (Barwertfaktor 9,8110183) ergeben würde. Diesem Vorbringen trat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung mit der Aussage entgegen, der durchschnittliche Mietzins 2006 betrage für Tirol 5,49 € /m² und Monat. Dem hielt die Bw. entgegen, selbst wenn man diesen Wert heranziehe, ergebe sich folgende Berechnung: $189 \text{ m}^2 \times 5,49 \text{ €} = 1.037,61 \times 12 = \text{Jahreswert } 12,451,00 \text{ €}$. Bei einer "Rentenbewertung laut BMF" (Barwertfaktor 9,810183) betrage somit der Barwert des Wohnungsgebrauchsrechtes 122.147 €, wovon 50 % als Gegenleistung auf den Erwerb der Bw. entfalle. Das Finanzamt habe demgegenüber den Barwert des Wohnungsgebrauchsrechtes mit 160.803,53 € ermittelt und damit die Gegenleistung für den Erwerb der Bw. mit 80.401,76 € angesetzt. Dieser beträchtliche Unterschied des ermittelten Barwertes zeige, dass die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung (Berechnung) des Wohnungsgebrauchsrechtes jedenfalls wesentlich überhöht sei, während die Bewertung durch die Bw. durchaus im zulässigen und realistischen Bereich liege.

Dem Vorbringen der Bw. in der Berufung und im Vorlageantrag steht Folgendes entgegen. Soweit als Argument gegen die Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Berechnung vorgebracht wird, durch den Immobilien- Preisspiegel 2004 ergebe sich für Tirol ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von höchstens 4,4 €, dann übersieht dieser Einwand zum einen, dass dabei auf Werte des Jahres 2004 abgestellt wurde, während die Übereignung und damit die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes erst im Jahr 2006 erfolgte. Für die Wertableitung bilden somit die Ansätze des Jahres 2006 die taugliche Ausgangsbasis. Laut den in der Verordnung BGBl. II Nr. 101/2006 enthaltenen Richtwerten nach dem Richtwertgesetz BGBl. Nr. 800/1993 beträgt für Tirol der vom 1. März 2005 bis 31. März 2006 gültige Richtwert 5,49 € pro m². Der vom Finanzamt angesetzte Quadratmeterpreis von 5,29 € liegt unter diesem Tiroler Richtwert und erscheint überdies unter dem Aspekt, dass von dem eingeräumten Wohnungsgebrauchsrecht neben dem gesamten Haus auch die Liegenschaft mitumfasst war, als sachlich durchaus angemessen. Zum anderen wird noch vermerkt, dass die der Berufung beigelossene Berechnung des Barwertes ausgehend von einem Jahresbetrag von 10.000 € ($= 4,4 \text{ €/ m}^2 \times 189 \times 12$), Zahlungsweise 1 x vorschüssig, nur deshalb einen Barwert von 98.101,83 € (Barwertfaktor 9,810183) ergab, weil bei dieser Berechnung fälschlicherweise bei der Verbindungsrente die Eingabe "*Die Rente wird solange gezahlt, solange noch beide Personen leben*" aktiviert wurde statt richtig (das Recht wurde

nämlich bis zum "*Letztversterbenden*" eingeräumt) die Eingabe "*Die Rente wird solange gezahlt, solange noch eine Person des Paares lebt.*" Allein bei Vermeidung dieses falschen Ansatzes würde sich bei ansonsten gleichen Angaben schon ein Barwert von 140.045,37 € (Barwertfaktor: 14,045327) und bezogen auf die Barwertberechnung im Vorlageantrag ausgehend von einem Quadratmeterpreis von 5,49 € bei einem Jahresbetrag von 12.451 € ein Barwert von 174.878,37 € (Barwertfaktor: 14,045327) ergeben. Wenn daher die Bw. im Rechtsmittelverfahren letztlich ausgehend von diesen Barwertberechnungen im Ergebnis damit argumentiert, ihre Berechnungen zeigen den wesentlich überhöhten Ansatz des Finanzamtes, während der von ihr begehrte Barwert des Wohnungsgebrauchsrechtes von 61.000 € durchaus im "zulässigen und realistischen Bereich liege", dann ist diesem Vorbringen Folgendes entgegenzuhalten. Stellt man – wie im Vertrag vereinbart – bei dieser Berechnung richtigerweise auf den "*Letztversterbenden*" ab und aktiviert damit die Eingabe "*Die Rente wird solange gezahlt, solange noch eine Person des Paares lebt*"", dann sprechen die sich dann ergebenden Barwerte von 140.045,37 € bzw. von 174.878,37 € nicht für, sondern geradezu gegen die Argumentation der Bw., zeigen doch diese Barwerte mit aller Deutlichkeit, dass der im Vertrag mit 61.000 € "*für Gebührenbemessungszwecke festgestellte Wert der Gegenleistung*" keinesfalls auf den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes beruhen konnte, und damit gemäß § 17 BewG keinen sachgerechten Wertansatz für die Bewertung des bis zum Letztversterbenden eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes darstellt. Die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung des Barwertes des lebenslangen Wohnungsgebrauchsrechtes am ganzen Haus (Wohnnutzfläche 189 m², 5,29 € pro m²) samt Liegenschaft in Höhe von 160.803,53 € (Berechnung: abgestellt auf das letzte Leben der beiden Übergeber, Bewertungsstichtag 18.1.2006, Geburtsdaten der beiden Übergeber 5.4.1937 bzw. 16.07.1940, Betrag der einzelnen (monatlichen) Rate 1.000 €, Jahresleistung 12.000 €, Zahlungsweise 12 Raten, vorschüssig) erweist sich somit unter Beachtung eines monatlichen Richtwertes für Tirol für den Übergabezeitpunkt von 5,49 €/pro m² keinesfalls überhöht, sondern den durchschnittlichen Mittelpreisen entsprechend und damit sachlich unbedenklich. Diesbezüglich wird noch erwähnt, dass die Berechnung mit einem Monatsbetrag und einer Zahlungsweise von 12 Raten, vorschüssig, gegenüber der von der Bw. vorgenommenen Berechnung mit einem Jahresbetrag, vorschüssig einen geringeren Barwert ergibt, somit die Bw. dadurch keineswegs beschwert ist und überdies bei einem Wohnungsgebrauchsrecht ein monatlicher Ansatz wohl die sachgerechtere Ermittlungsmethode bildet. Das Berufungsvorbringen vermochte somit keine sachliche Unrichtigkeit der Berechnung des Barwertes in Höhe von 160.803,53 € aufzuzeigen. Das Finanzamt hat demzufolge zu Recht für den Hälfterwerb der Bw. den Wert des

Wohnungsgebrauchsrechtes mit dem Betrag von 80.401,76 € in die Ermittlung der Gegenleistung einbezogen.

Streitpunkt: Ansatz der "Sonstigen Leistung"

Den Ansatz einer "sonstigen Leistung" in Höhe von 30.500 € als Teil der ermittelten Gegenleistung von 110.901,76 € bekämpft die Berufung zum einen mit dem Argument, dies sei vom Finanzamt offensichtlich irrtümlich erfolgt, denn aus Punkt II "Gegenleistung" des Übergabsvertrages gehe deutlich hervor, dass der für Gebührenbemessungszwecke festgestellte Betrag von 61.000 € den "Wert der Gegenleistung" insgesamt bilde, wobei dieser Betrag richtigerweise im Wesentlichen aus dem Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes abzuleiten sei. Gegen den Ansatz der vereinbarten wirtschaftlichen Unterstützungsleistung als "sonstige Leistung" spreche zum anderen, dass die Frage der künftigen Zahlungsverpflichtung dem Grunde nach ebenso wenig feststehe, wie eine Zahlungsnotwendigkeit der Höhe nach.

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Ist der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebende bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 10a zu § 5 GrEStG und die dort referierte hg. Rechtsprechung). Gemäß § 4 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) werden nämlich Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist. Reziprok Gleiches normiert für aufschiebend bedingte Lasten der § 6 BewG. Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt (aufschiebende Bedingung) oder die Aufhebung (auflösende Bedingung) einer Rechtswirkung von einem zukünftigen ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Dabei ist es möglich, dass sowohl ungewiss ist, ob das Ereignis eintritt, als auch wann es eintritt.

Unter Punkt II. "Gegenleistung" des Übergabevertrages wurde neben dem Wohnungsgebrauchsrecht auch eine wirtschaftliche Unterstützungsleistung vereinbart. Die diesbezügliche Vertragsbestimmung hatte auszugsweise folgenden Wortlaut: *"Hinsichtlich der Übergeberin H.S. wird allerdings ausdrücklich vereinbart, dass im Fall der Pflegebedürftigkeit oder der Inanspruchnahme einer Unterbringung in einem Seniorenheim die Übernehmerseite verpflichtet ist, der Übergeberseite finanzielle und wirtschaftliche Unterstützung zur standesgemäßen Unterbringung und Versorgung, soweit dies aus den eigenen Mitteln von H.S. nicht möglich ist, zu erbringen".*

Gemäß obiger Begriffsbestimmung der Gegenleistung ist diese vereinbarte wirtschaftliche Unterstützungsleistung nach den allgemeinen Kriterien als Gegenleistung im Sinne des GrEStG

anzusehen. Allerdings sind die beiden Erwerberinnen des Grundstückes ("Übernehmerseite") eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, hing doch das Entstehen dieser Verpflichtung von den oben zitierten zukünftigen ungewissen Umständen (Ereignissen) ab, die da sind Pflegebedürftigkeit oder Unterbringung der H.S. in einem Seniorenheim und soweit dies aus ihren eigenen finanziellen Mitteln nicht möglich ist. Sind die beiden Übernehmerinnen somit hinsichtlich der in Frage stehenden wirtschaftlichen Unterstützungsleistung eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, so wird diese Verpflichtung erst mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung. War aber im Streitfall an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass bis zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides (und auch bislang) das ungewisse Ereignis noch nicht eingetreten ist, dann hat das Finanzamt zu Unrecht diese aufschiebend bedingt vereinbarte Unterstützungsleistung als "sonstige Leistung" in die bekämpfte Bemessungsgrundlage von 110.901,76 € einbezogen. Demzufolge kommt insoweit dem Berufungsvorbringen Berechtigung zu. War aber die sonstige Leistung bei der Ermittlung der Gegenleistung außer Ansatz zu lassen, so verbleibt allein der (halbe) Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes von 80.401,76 € als Gegenleistung für den Grundstückserwerb der Bw. Aus diesem Grund erübrigte sich auch ein Eingehen auf die von der Berufung monierte weitere Frage der betragsmäßigen Richtigkeit der vom Finanzamt mit 30.500 € bewerteten wirtschaftlichen Unterstützungsleistung.

Zusammenfassend war der Berufung wie im Spruch ausgeführt teilweise Folge zu geben und ausgehend von einer Gegenleistung lt. Berufungsentscheidung von 80.401,76 € gemäß § 7 Z 1 GrEStG die 2 %ige Grunderwerbsteuer mit 1.608,04 € festzusetzen.

Innsbruck, am 16. November 2006