

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache B, Wohnadr., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29. August 2013, St. Nr. ZI (GVG21) betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Von einer Gegenleistung in Höhe von € 26.213,09 wird die Grunderwerbsteuer mit € 524,26 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen. Die Berechnung des Kapitalwertes des Fruchtgenussrechtes (= Gegenleistung) ergeben sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe**

E und ihr am 08/2011 verstorbener Ehemann L waren zu je 45/900 Anteilen Miteigentümer der Liegenschaft EZ X, mit welchen Wohnungseigentum am WE Objekt W 4 und je 77/900 Anteilen Miteigentümer der Liegenschaft EZ X, mit welchen Wohnungseigentum am WE Objekt W 8, jeweils verbunden war. Die genannten Hälftenanteile am jeweiligen Mindestanteil waren gemäß § 12 Abs. 1 WEG 1975 verbunden. Während die erblasserischen Kinder B und S zum Nachlass eine unbedingte Erbserklärung jeweils zur Hälfte abgaben, verzichtete die Witwe E unter den zwischen ihnen im gleichzeitig abgeschlossenen Erbübereinkommen genannten Bedingungen zugunsten BS auf ihr Erbrecht.

Laut Punkt 2 lit. a des Erbübereinkommens vom TM 2013 übertrug und übergab E zur Abgeltung ihrer Erbrechtsverzichtserklärung (soweit für den Beschwerdefall von Relevanz) ihre Anteile an der Wohnung W 4 an B und dieser übernahm diese Anteile sowie die verlassenschaftszugehörigen Anteile des L in sein alleiniges Eigentum.

Nach Punkt 3 lit. a dieses Erbübereinkommens räumte B der E auf seinen nunmehr 90/900 Anteilen an der Liegenschaft EZ X, mit welchen das Wohnungseigentum am WE Objekt W 4 (Wohnung im ersten OG des Hauses Str. ) verbunden ist, das lebenslange Wohn- und Fruchtgenussrecht ein. E nahm diese Rechtseinräumung an.

Mit Bescheid vom 29. August 2013 setzte das zuständige Finanzamt gegenüber B (im Folgenden: Bf.) für diesen Rechtsvorgang die Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung von € 87.376,97 mit € 1.747,54 (= 2 % von 87.376,97) fest. Begründend wurde ausgeführt, gemäß § 17 Abs. 2 BewG sei der Wert des Fruchtgenussrechtes mit dem ortsüblichen Mittelpreis in Höhe von € 500 monatlich angesetzt worden.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung (Beschwerde) bestreitet den monatlichen Wert des Fruchtgenussrechtes im Wesentlichen mit dem Vorbringen, es handle sich dabei um eine Zimmer/Küche Wohnung, somit um zwei Räume. Es sei ein Waschbecken vorhanden, jedoch keine Dusche oder Bad und die Toilette sei am Balkon und werde gemeinsam mit den Nachbarn benutzt. Es liege daher eine Substandardwohnung vor.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde tragend damit begründet, der durchschnittliche Wert für ein Wohnrecht in Tirol betrage 6,29/m<sup>2</sup> und Monat. Dieser Wert sei zwingend zu verwenden. Bei ca. 90 m<sup>2</sup> Wohnfläche betrage der monatliche Wert € 500. Daher könne der Berufung kein Erfolg zukommen.

Daraufhin stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird argumentiert, das Finanzamt habe nicht die Ergebnisse der schriftlichen Abhandlung, die Gegenleistungen (z. B. Erbverzichte) und die Einräumung von Fruchtgenussrechten an die Mutter E berücksichtigt. Zudem belaste ja der Wert ihres Wohnrechtes das Eigentum des Bf. anstatt dass es einen Erwerb darstelle.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 (im Folgenden: GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer ua. die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. 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.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf 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 insbesondere Fruchtgenussrechte ( VwGH 18.07.2002, 2002/16/0100, VwGH 23.01.2003, 2001/16/0476, VwGH 04.12.2003, 2003/16/0091), sowie die Dienstbarkeit der Wohnung (VwGH 03.10.1996, 93/16/0127) in Betracht.

Der Begriff Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich- rechtlichen Begriff der Gegenleistung- etwa im Sinne der §§ 879 Abs. 2 Z 4 oder 917 ABGB- hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Dem Umstand, dass im Einzelfall keiner der im § 5 Abs. 1 GrEStG genannten Vertragstypen vorliegt, steht somit einer Heranziehung der Grundsätze des § 5 GrEStG nicht entgegen (siehe VwGH 21.03.1985, 84/16/0226). Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4-6 zu § 5 GrEStG 1987 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

2. An Sachverhalt ist im Beschwerdefall davon auszugehen, dass nach Punkt 2 lit. a des Erbübereinkommens vom TM 2013 der Bf an der Liegenschaft EZ X sowohl die verlassenschaftszugehörigen 45/900 Anteile als auch die 45/900 Anteile der E, mit welchen insgesamt das Wohnungseigentum am Wohnungseigentumsobjekt W 4 (Wohnung im ersten OG des Hauses Str. ) verbunden ist, in sein alleiniges Eigentum übernommen hat. Laut Punkt 3 lit. a des Erbübereinkommens räumte der Bf. der E auf seinen nunmehr 90/900 Anteilen an der genannten Liegenschaft, mit welchen das Wohnungseigentum am WE Objekt W 4 verbunden ist, das lebenslange Wohn- und Fruchtgenussrecht ein, und E nahm diese Rechtseinräumung an. Das Finanzamt sah in dieser Rechtseinräumung die Gegenleistung für den Erwerb der Grundstücksanteile, bewertete dieses lebenslange „Wohn- und Fruchtgenussrecht“ (im Folgenden: Fruchtgenussrecht) gemäß § 17 Abs. 2 BewG mit monatlich € 500 und setzte gegenüber dem Bf. von einer Gegenleistung von € 87.376,97 (= gemäß § 16 Abs. 1 BewG kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes) die Grunderwerbsteuer mit € 1.747,54 fest. Aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung geht (erstmals) hervor, dass das Finanzamt bei seiner Ermittlung des monatlichen Wertes von einer Wohnfläche von ca. 90 m<sup>2</sup> und von einem ("zwingend zu verwendenden") durchschnittlichen Wert für Tirol pro m<sup>2</sup> von 6,29 m<sup>2</sup> (= Richtwert nach dem Richtwertgesetz) ausgegangen ist.

3. Unter Beachtung der oben angeführten Begriffsbestimmung der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes steht außer Zweifel und wurde im Übrigen auch gar nicht bestritten, dass das eingeräumte lebenslange Fruchtgenussrecht jene Leistung bildet, die der Bf. (Übernehmer) an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten versprochen hat, dass er die in Frage stehenden Grundstücksanteile erhielt. Das eingeräumte Fruchtgenussrecht ist somit die Gegenleistung für die übernommenen Grundstücksanteile. Streit besteht allein über die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung dieses lebenslangen Fruchtgenussrechtes mit monatlich € 500, wodurch sich nach dem (vom BMF zur Verfügung gestellten) Berechnungsprogramm ein kapitalisierter Wert des Fruchtgenussrechtes von € 87.376,97 ergab.

4. Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (hier: Wohnung) sind gemäß § 17 Abs. 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Solche Sachleistungen sind nicht vom subjektiven Standpunkt des Leistenden zu beurteilen. Der übliche Mittelpreis am Verbrauchsort ist jener objektive Betrag, den der Empfänger der Leistung am Verbraucherort hätte aufwenden müssen, um sich die Leistungen im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen.

Als Wert des Fruchtgenussrechtes (Wohnrechtes) kann ein Wert angesetzt werden, der auch unter Fremden im Fall einer Vermietung zu erzielen ist. Maßstab für die Bewertung des Fruchtgenuss-/Wohnrechtes ist daher der ortsübliche Mietzins am Verbraucherort, den der Begünstigte als Miete aufwenden müsste, um in der gegenständlichen Wohnung wohnen zu können. Dabei ist die Größe der Wohnung genauso ausschlaggebend wie die bauliche Situation im Einzelfall.

Eine gesetzliche Grundlage für die Bewertung eines angemessenen Mietzinses findet sich im Richtwertgesetz 1993, BGBl. 800/1993. Der in Art. 1 BGBl II Nr. 82/2012 (gültig ab 24.3.2012 bis 31.3.2014) für das Bundesland Tirol mit € 6,29 pro m<sup>2</sup> festgelegte Richtwert stellt auf eine mietrechtliche Normwohnung ab, deren Ausstattung im Art. 9 § 2 Abs. 1 Richtwertgesetz wie folgt definiert wird:

„ Die mietrechtliche Normwohnung ist eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 Quadratmeter und 130 Quadratmeter in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht, über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnungsumgebung) gelegen ist“.

5. Ein vom Bundesfinanzgericht durchgeföhrter Lokalaugenschein ergab folgende Sachverhaltsfeststellungen: Die in Frage stehende Wohnung W 4 im ersten Obergeschoß des Hauses Innsbruck Str. besteht aus zwei Zimmer mit einem Wohnflächenausmaß von insgesamt ca. 38 m<sup>2</sup> (18 m<sup>2</sup> + 20 m<sup>2</sup>). Im größeren der beiden Räume ist ein kleines Waschbecken und ein (mit festen Brennstoffen beheizbarer) Ofen. Der zweite Raum hat keine Heizung. Diese Wohnung verfügt

über keine eingerichtete Küche bzw. Kochnische und über keine Badegelegenheit (weder Badewanne noch Duschkabine). Das Klosett liegt außerhalb der Wohnung und ist über einen Gang und über einen daran anschließenden Balkon erreichbar. Die Toilette wird überdies auch von den Bewohnern der zwei anderen Wohnungen des ersten Obergeschosses mitbenutzt.

6. Obige vom Bundesfinanzgericht getroffenen und dem Finanzamt zur Kenntnis gebrachten Sachverhaltsfeststellungen verifizieren die diesbezüglichen Angaben des Bf. betreffend Ausstattung der Wohnung W 4. Des Weiteren zeigte sich, dass die Wohnungsgröße nicht wie vom Finanzamt angenommen ca. 90 m<sup>2</sup>, sondern tatsächlich lediglich ca. 38 m<sup>2</sup> beträgt. Die Ausstattung der Wohnung entspricht bezüglich der Kochgelegenheit und der Sanitäreinrichtungen (Badegelegenheit, Klosett) in keiner Weise jenem zeitgerechten Standard, den das Richtwertgesetz für die mietrechtliche Normwohnung festlegt. Diese im Einzelfall unzweifelhaft vorliegenden Abweichungen von der mietrechtlichen Normwohnung rechtfertigen nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes entsprechende "Abschläge" von dem für die mietrechtliche Normwohnung für das Jahr 2013 im Bundesland Tirol geltenden Richtwert von € 6,29 pro m<sup>2</sup>. Die in der Berufung (Beschwerde) konkret erhobenen Einwände gegen die erfolgte Bewertung des Fruchtgenussrechtes mit € 500 pro Monat hätten im Übrigen das Finanzamt im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht (vgl. § 115 Abs. 3 BAO) veranlassen sollen (wenn nicht müssen), diese Angaben auf ihre sachliche Relevanz hin zu prüfen und zu würdigen um abschließend beurteilen zu können, inwieweit diese Wohnung der mietrechtlichen Normwohnung entspricht und damit der dafür festgelegte Richtwert von € 6,29 pro m<sup>2</sup> auf den Beschwerdefall ("zwingend") anzuwenden ist. Außerdem wäre es vonnöten gewesen die tatsächliche Wohnnutzfläche der Wohnung W 4 durch geeignete Erhebungsmaßnahmen festzustellen. Anders ausgedrückt wäre es durchaus Aufgabe des Finanzamtes gewesen auf die gegen den Ansatz des Richtwertes gerichteten Einwendungen, mit denen unzweifelhaft wertbestimmende Faktoren aufgezeigt wurden, die gegen das Vorliegen einer mietrechtlichen Normwohnung iSd § 2 Abs. 1 Richtwertgesetz sprechen, konkret einzugehen, deren sachverhaltsmäßige Richtigkeit gegebenenfalls zu widerlegen, jedenfalls aber begründend darzulegen, warum trotz dieser Einwendungen das Finanzamt augenscheinlich weiterhin davon ausging, dass dieser Richtwert "zwingend" jenem objektiven Wert entsprach, der bei einer Vermietung der gegenständlichen Wohnung als ortsüblicher Mietzins zu erzielen wäre. Wurde aber vom Finanzamt den vom Bf. angeführten Ausstattungsangaben, mit denen (implizit) der erfolgte Ansatz des Richtwertes von 6,29 pro m<sup>2</sup> bestritten wurde und mit denen schlussendlich die begehrte Bewertung des Wohnrechtes mit monatlich € 150 begründet wurde, hinsichtlich deren sachlichen Richtigkeit und hinsichtlich der Angemessenheit der darauf gestützten Reduzierung des Richtwertes in keiner Weise widersprochen und stimmen diese für die Bewertung relevanten Sachverhaltsangaben des Bf. mit den anlässlich des Lokalaugenscheines getroffenen Sachverhaltsfeststellungen überein, wobei dabei überdies ermittelt wurde, dass die Nutzfläche der Wohnung

nicht wie vom Finanzamt angesetzt 90 m<sup>2</sup>, sondern bloß 38 m<sup>2</sup> beträgt, dann sieht das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung die sachliche Angemessenheit des vom Bf. im Ergebnis mit monatlich € 150 bewerteten Fruchtgenussrechtes in Zweifel zu ziehen. Die unstrittig vorliegenden Abweichungen vom Standard der mietrechtlichen Normwohnung rechtfertigen für den Beschwerdefall einen vom Richtwert von € 6,29/pro m<sup>2</sup> abweichenden Ansatz, ist doch entgegen der augenscheinlich vom Finanzamt vertretenen Meinung der Richtwert nur auf eine solche Wohnung ("zwingend") anzuwenden, die hinsichtlich ihrer Ausstattung- unabhängig vom Ausmaß der Nutzfläche- der mietrechtlichen Normwohnung gem. § 2 Richtwertgesetzes entspricht (vgl. dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 28 zu § 5 GrEstG 1987 in Konnex mit Jakom , EStG, Rz. 14 zu § 15 EStG). Abstellend auf die im Beschwerdefall vorliegenden Ausstattungsmerkmale, die zweifelsfrei erheblich unterhalb des für die mietrechtliche Normwohnung vorgegebenen Standards liegen, gelangt das Bundesfinanzgericht zur Auffassung, dass durch den vom Bf. begehrten monatlichen Mietwert von € 150, dies entspricht im Ergebnis einem Quadratmeterwert von € 3,95 (= 38 m<sup>2</sup> x € 3,95/m<sup>2</sup> = € 150,10), den wertmindernden Faktoren in sachlich angemessenem Ausmaß Rechnung getragen wird. Dies führt in freier Beweiswürdigung zur Schlussfolgerung, dass unter Berücksichtigung dieser werterhellenden Tatumsände das gegenständliche Fruchtgenussrecht mit monatlich € 150 ausreichend hoch bewertet erscheint. Bei einem Wert des Fruchtgenussrechtes von monatlich € 150 beträgt nach § 16 Abs. 1 BewG der Kapitalwert des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes € 26.213,09 ( siehe dazu das beiliegende Berechnungsblatt, [www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at), Berechnungsprogramme, Berechnungsprogramm betr. Bewertung von Renten (§ 16 BewG)).

Auf Grund des Obgesagten wird daher dem Beschwerdebegehren, den Wert des eingeräumten Fruchtgenussrechtes mit monatlich € 150 anzusetzen, entsprochen und von einer Gegenleistung in Höhe von € 26.213,09 die Grunderwerbsteuergemäß § 7 Abs. 1 Z 1GrEStG 1987 mit € 524,26 (Berechnung: 2 % von € 26.213,09) festgesetzt.

## 7 . Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Dass das im Zusammenhang mit der Übertragung eines Liegenschaftsanteiles verbunden mit dem Eigentum an einer Wohnung eingeräumte Fruchtgenussrecht an dieser Wohnung mit dem Wert des Fruchtgenussrechtes die Gegenleistung für diesen Grundstückserwerb darstellt, ist durch die VwGH- Rechtsprechung (E 18.07.2002, 2002/16/0100, 23.01.2003, 2001/16/0476, 04.12.2003, 2003/16/0091) ausreichend geklärt. Von dieser VwGH- Rechtsprechung weicht dieses Erkenntnis nicht ab. Die für die Ermittlung des Wertes des Fruchtgenussrechtes maßgebliche Wohnnutzfläche und die Höhe des im Einzelfall vorzunehmenden Abschlages vom Richtwert als Folge der von der mietrechtlichen

Normwohnung abweichenden wertbestimmenden Faktoren waren hingegen ausschließlich als Sachverhaltsfragen abzuklären.

8. Über die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 22. Juni 2015