

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache C, Wohnadr., vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14. November 2013, St. Nr. ZI, Team GVG 21, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 wird von einer Gegenleistung in Höhe von € 39.585,46 die 2 %-ige Grunderwerbsteuer mit € 791,71 festgesetzt.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung werden am Ende des Erwägungsteiles dargestellt. Hinsichtlich der Berechnung des Kapitalwertes des Wohnungsgebrauchsrechtes (=Gegenleistung) wird auf das beige geschlossene Berechnungsblatt verwiesen, das einen Bestandteil dieses Spruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Mit notariellem Übergabevertrag vom T.M 2012 übergab B seine 340/1570 Miteigentumsanteile samt damit untrennbar verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung W1 an der Liegenschaft EZ XY an seinen Sohn A . Weiters übergab B seine 640/1570 Miteigentumsanteile samt damit untrennbar verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung W2 an der Liegenschaft EZ XY an seine Tochter C . Unter Punkt III wurde als Gegenleistung Folgendes vereinbart:

„Als Gegenleistung räumen die Übernehmer dem Übergeber und dessen Gattin D an den vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumseinheiten im Haus Str in O gelegenen Wohnung das lebenslange, unentgeltliche und ausschließliche Wohnungsgebrauchsrecht ein.

Solange der Übergeber und seine Ehegattin dieses Wohnungsrecht ausüben, sind sie verpflichtet, die anfallenden Betriebskosten (im Sinne des MRG) und öffentliche Abgaben für diese Wohnung zu tragen und nach Vorschreibung zu ersetzen.

Ebenso sind sie verpflichtet, Instandhaltungsarbeiten an dieser Wohnung ohne Anspruch auf Rückersatz durchzuführen.

Dieses Wohnungsrecht, welches vom Übergeber und dessen Ehegattin hiemit angenommen wird, ist grundbücherlich sicherzustellen.

Bezüglich der

Festgestellt wird, dass die beiden Vertragsgegenstände seit vielen Jahren dem Übergeber und seiner Ehegattin als Ehewohnung und Hauptwohnsitz dienen.“

Anlässlich der Selbstberechnung wurde der Wert der Gegenleistung geringer als der (dreifache) Wert der übergebenen Grundstücksanteile bewertet was dann dazu führte, dass für den Erwerb der C vom halben dreifachen Wert der Grundstücksanteile ($\text{€ } 17.233,17 + \text{€ } 32.438,92 = \text{€ } 49.672,09$, davon die Hälfte) die Steuer berechnet und an selbstberechneter Grunderwerbsteuer ein Betrag von $\text{€ } 496,72$ (= 2 % von $\text{€ } 24.836,04$) entrichtet wurde.

Als Ergebnis einer beim selbstberechnenden Notar durchgeführten Außenprüfung wurde abstellend auf die Wohnungsgröße und den Richtwertmietzins für Tirol der monatlichen Wert mit $\text{€ } 503,20$ € und der Kapitalwert des lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrecht an der Wohnung W2 gemäß § 16 BewG mit $\text{€ } 72.328,67$ ermittelt. Mit dem gegenüber C (im Folgenden: Bf) ergangenen Bescheid vom 14. November 2013 wurde daraufhin gemäß § 201 BAO ausgehend von einer Gegenleistung von $\text{€ } 72.328,67$ € die Grunderwerbsteuer mit $\text{€ } 1.446,57$ festgesetzt.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) bestreitet die sachliche Angemessenheit des aus der Wohnungsgröße und dem Richtwert ermittelten fiktiven monatlichen Mietzinses von $\text{€ } 503,20$ (= $80 \text{ m}^2 \times 6,29$ €) mit dem ausschließlichen Argument, das Finanzamt hätte bei seiner Bemessung auch die von den Wohnungsberechtigten zu tragenden Instandhaltungsaufwendungen entsprechend berücksichtigen müssen. Aufgrund der umfassenden Instandhaltungsverpflichtung sei eine Bewertung unter Zugrundelegung eines monatlichen Mietzinses von maximal $\text{€ } 230$ angemessen. Somit erweise sich die vorgenommene Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer auf Grundlage des dreifachen Einheitswertes als richtig. Verfahrensrechtlich wurde moniert, wegen der unterbliebenen Erhebung der voraussichtlichen Instandhaltungsaufwendungen sei das Ermittlungsverfahren mangelhaft und beim Abgehen von der der Selbstberechnung zugrunde gelegten Bemessungsgrundlage sei das Parteiengehör nicht gewahrt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8. Jänner 2014 trug das Finanzamt der begehrten Berücksichtigung von Instandhaltungskosten insoweit Rechnung, dass von einer Gegenleistung in Höhe von $\text{€ } 59.392,30$ die Grunderwerbsteuer mit $\text{€ } 1.187,85$ festgesetzt wurde. Dies mit folgender Begründung:

„ Beim Richtwertmietzins handelt es sich um den Hauptmietzins ohne die Betriebskosten. Wenn im Berufungsfall die Wohnungsberechtigten auch die Instandhaltungskosten tragen müssen, können nur jene Aufwendungen berücksichtigt werden, welche auch im Rahmen der Verwaltung eines Hauses dafür in Rücklage gebracht werden. Das sind in der Regel ca. 1 % der Anschaffungskosten pro Jahr. Dieser Prozentsatz ergibt sich aus der Abschreibungsmöglichkeit von Gebäuden mit höchstens 1,5 % pro Jahr unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Grund und Boden keiner Abschreibungsmöglichkeit unterliegen. Daher ca. 1 % des Gesamtwertes als Rücklage für Instandhaltung des Gebäudes.

Im Berufungsfall sind daher bei einem geschätzten Verkehrswert des Gesamtobjektes von ca. 270.000,- (ungefähr 10-facher Einheitswert) für die Wohnung Top W1 (Wert ca. 57.400,-) pro Jahr 574,- und für die Top W2 (Wert ca. 108.000) pro Jahr 1.080,- an Instandhaltungsaufwand zu berücksichtigen.

Für die Wohnung W 1 ergibt sich daher ein Richtwertzins von 266,70 und für die Wohnung W2 ein Richtwertzins von 413,20.

Unter Verwendung des Berechnungsprogrammes auf der Homepage des BMF ergeben sich daher für die W1 ein Wert von 38.334,77 und für die W2 ein Wert von 59.392,- für die jeweils übernommenen Wohnrechte durch die Berufungswerber.

Im Übrigen war die Berufung abzuweisen .“

Daraufhin stellte die Bf. einen Antrag auf Entscheidung über ihre Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Als Replik auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung wird eingewendet, dass es nicht um die „Rücklage“ iSd § 31 WEG für Instandhaltungskosten im Rahmen der Verwaltung eines Hauses gehe, sondern vielmehr um die gesamte Instandhaltung der Wohnung im Inneren wie auch außen. Davon abgesehen sei dem WEG eine fixe Höhe der Rücklage nicht zu entnehmen. Die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung sei willkürlich. Es komme einzig und allein auf die konkreten Umstände an. Die generalisierende Betrachtung durch das Finanzamt, welche obendrein von unrichtigen Grundlagen ausgehe, könne Erhebungen zu den konkreten Gegebenheiten nicht ersetzen.

Dazu hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

1. Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Die Steuer ist nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG idF. SchenkMG 2008 BGBl. I Nr. 2008/85 vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als Wert des Grundstückes.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist somit die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die Berechnung vom Wert der Gegenleistung ist sohin zum Besteuerungsgrundsatz erhoben, die Berechnung vom Wert des Grundstückes ist nur in den in Abs. 2 des § 4 GrEStG idF BGBl. I Nr. 2008/85 taxativ aufgezählten Fällen zulässig. Von den im Absatz 2 aufgezählten Fällen können im Beschwerdefall überhaupt nur jene der Z 1 zum Tragen kommen. Da aber zweifellos eine Gegenleistung vorhanden oder zu ermitteln ist, war die vorgenommene Selbstberechnung vom anteiligen dreifachen Einheitswert nur dann rechtens, wenn die auf die Wohnung W2 entfallende Gegenleistung geringer ist als der (anteilige) Wert des Grundstücksanteiles (€ 32.438,92).

2. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass nach Punkt III des Übergabsvertrages als Gegenleistung für die Übergabe der vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumseinheiten (Wohnungen W1 und W2) die jeweiligen Erwerber dem Übergeber und dessen Gattin das lebenslange, unentgeltliche und ausschließliche Wohnungsgebrauchsrecht an den beiden Wohnungen einräumten, wobei die Wohnungsberechtigten verpflichtet waren, die anfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben für die Wohnung zu tragen und überdies „Instandhaltungsarbeiten an dieser Wohnung ohne Anspruch auf Rückersatz durchzuführen“. Für den Erwerb der jeweiligen Wohnung wurde je von der Hälfte des auf beide Grundstücksanteile entfallenden dreifachen Einheitswertes ($€ 17.233,17 (W1) + € 32.438,92 (W2) = € 49.672,09$) die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 496,72 € ($= \frac{1}{2}$ von € 49.672,09 ergibt € 24.836,04, davon 2 %) selbst berechnet und entrichtet. Das Finanzamt hingegen ermittelte den monatlichen Wert des an der Wohnung W2 eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes mit € 503,20 €, wodurch sich gemäß § 16 BewG ein Kapitalwert für dieses auf beide Leben eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes von € 72.328,67 ergab. Von dieser zweifellos über dem anteiligen dreifachen Einheitswert des übertragenen Grundstücksanteiles (Wohnung W 2) liegenden Gegenleistung von € 72.328,67 wurde mit Bescheid gemäß § 201 BAO gegenüber der Bf. die Grunderwerbsteuer mit € 1.446,57 festgesetzt. Mit Beschwerdeverentscheidung hat das Finanzamt der Beschwerde hinsichtlich der Berücksichtigung von Instandhaltungskosten insoweit Rechnung getragen, dass Instandhaltungskosten im darin dargelegten Ausmaß bei der Bewertung berücksichtigt wurden, was dazu führte, dass von einer Gegenleistung von € 59.392,30 die Grunderwerbsteuer mit € 1.187,85 festgesetzt wurde.

3. Im vorliegenden Beschwerdefall besteht Streit über die Bewertung des an der Wohnung W2 eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes. Diesbezüglich teilt die Bf. jetzt dem Grunde nach den Standpunkt des Finanzamtes, dass der Wert des an den übertragenen Wohnungseigentumseinheiten W1 und W2 eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes für jede Wohnung entsprechend ihrer unterschiedlichen Größe gesondert zu ermitteln ist. Während die Bf. für die Wohnung W2 von einem angemessenen monatlichen Mietzins von maximal 230 € ausgeht, errechnete das Finanzamt ausgehend von der Wohnungsgröße

und des für Tirol anzuwendenden Richtwertes in der Beschwerdeentscheidung unter Berücksichtigung von Instandhaltungskosten im dargelegten Ausmaß den monatlichen Mietzins zuletzt mit € 413,20. Das Finanzamt ist somit in der Beschwerdeentscheidung der Beschwerdeargumentation darin gefolgt, dass aufgrund der diesbezüglichen vertraglichen Bestimmung eine Berücksichtigung der Instandhaltungskosten bei der Bewertung des eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes jedenfalls vorzunehmen ist; diesbezüglich besteht zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens allein noch Streit darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung der Instandhaltungskosten zutreffend/sachgerecht oder (Ansicht der Bf.) willkürlich ist.

4. Wie bereits ausgeführt, ist nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 4 Abs. 2 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 85/2008 ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes. Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987). Nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 ist als Wert des Grundstückes das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.

Die Berechnung vom Wert der Gegenleistung (im Sinn des Grunderwerbsteuergesetzes, insbesondere des § 5) ist zum Besteuerungsgrundsatz erhoben; die Berechnung vom Wert des Grundstückes ist nur in den in Abs. 2 des § 4 GrEStG 1987 taxativ aufgezählten Fällen zulässig (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz, Rz 2 zu § 4 GrEStG 1987).

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuergesetz eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Die Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wonach beim Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist, gilt auch für andere einen Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäfte (siehe VwGH 26.02.2004, 2003/16/0146).

Zu den vorbehaltenen Nutzungen, die im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Gegenleistung zuzurechnen sind, zählen auch alle Vorteile, die sich aus dem Gebrauch eines Grundstückes ergeben (z. B. Grunddienstbarkeiten, Fruchtgenussrecht, Wohnungsrecht, Wohnungsgebrauchsrecht). Als vorbehaltene Nutzungen werden solche Nutzungen angesehen, die kraft ausdrücklicher Abmachung der Vertragsteile dem Verkäufer (Übergeber) an der verkauften (übergebenen) Liegenschaft über den Zeitpunkt hinaus zukommen sollen, in welchem sie ansonsten kraft Gesetzes auf den Erwerber (Übernehmer) übergehen würden. Solche Nutzungen erhöhen die Gegenleistung oder

können allein die Gegenleistung im steuerlichen Sinn darstellen (VwGH 23.01.2003, 2001/16/0476, VwGH 04.12.2003, 2003/16/0091).

Nach der eigenständigen grunderwerbsteuerliche Begriffsbestimmung der Gegenleistung zählt somit das im Beschwerdefall durch ausdrückliche vertragliche Abmachung (siehe dazu Vertragspunkt III „Gegenleistung“) dem Übergeber und seiner Ehegattin eingeräumte grundbüchlich besicherte lebenslange Wohnungsgebrauchsrecht an den vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumseinheiten zur Gegenleistung im steuerlichen Sinn. Gegenteiliges wurde in der Beschwerde auch gar nicht behauptet. Bildet aber, wie eingangs bereits erwähnt, gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG die Berechnung der Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung den Besteuerungsgrundsatz und ist eine Berechnung vom (dreifachen) Einheitswert des Grundstückes nur in den in § 4 Abs. 2 GrEStG taxativ aufgezählten Fällen zulässig, so könnte im Beschwerdefall, in dem unstrittig eine Gegenleistung vorhanden und zu ermitteln ist, die im Wege der Selbstberechnung vorgenommene Steuerberechnung vom (anteiligen) dreifachen (Einheits-)Wert des Grundstückes nur für den Fall in Frage kommen, wenn die Gegenleistung geringer ist als der auf die übergebene Wohneinheit W 2 entfallende (dreifache) anteilige Einheitswert des Grundstückes in Höhe von € 32.438,92.

5. Unter Beachtung des Punktes III des Übergabevertrages steht sachverhaltsmäßig außer Zweifel, dass in der Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes die Gegenleistung für die Übertragung der Wohneinheit W 2 liegt. Nach dem Vorgesagten entscheidet damit den Beschwerdefall letztlich die Abklärung der relevanten Frage, ob der Kapitalwert des als Gegenleistung eingeräumten lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes an der Eigentumswohnung W 2 geringer ist als € 32.438,92, denn nur diesfalls ist es nach der Bestimmung des § 4 GrEStG rechtmäßig, dass die Bf. die Steuer nicht von der Gegenleistung (§ 4 Abs. 1 GrEStG), sondern gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ausgehend vom (dreifachen) Einheitswert des Grundstückes (dreifacher Einheitswert: $49.672,09 \times 2 \% = € 993,44$, davon die Hälfte ergibt den selbstberechneten Betrag von € 496,72) berechnet hat, ohne dabei allerdings die unterschiedlichen Wohnungsgrößen entsprechend zu berücksichtigen.

Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen oder Leistungen ist nach der Bestimmung des § 16 BewG zu ermitteln. Diese Bestimmung besagt, vereinfacht ausgedrückt, dass die Bewertung von lebenslänglichen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, versicherungsmathematisch zu berechnen sind. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides im Konnex gesehen mit jener der Beschwerdeentscheidung geht hervor, dass das Finanzamt bei der im Zuge des angefochtenen Bescheides vorgenommenen Bewertung des Kapitalwertes des auf die Lebenszeit von B und D abgestellten Wohnungsgebrauchsrechtes ausgehend von der geschätzten Größe der Wohnung (80 m²) und des für Tirol geltenden Richtwertes von € 6,29 /m² nach dem Richtwertgesetz den monatlichen Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes mit

€ 503,20 angesetzt hat, wodurch unter Anwendung des vom Bundesministerium für Finanzamt aufgelegten Berechnungsprogrammes (siehe dazu www.bmf.gv.at/Berechnungsprogramme/ Berechnungsprogramm betr. Bewertung von Renten (§ 16 BewG)) sich ein Kapitalwert dieses Wohnungsgebrauchsrechtes von € 72.328,67 ergab und von dieser Gegenleistung wurde die Grunderwerbsteuer mit € 1.446,57 festgesetzt. In der Beschwerdeentscheidung wurden der Beschwerdeargumentation insoweit Rechnung tragend monatliche Instandhaltungskosten von € 90 von dem bislang angesetzten monatlichen Mietwert in Abzug gebracht. Ausgehend von einem monatlichen Mietwert von € 413,20 betrug der Kapitalwert nunmehr € 59.392,30 und die Grunderwerbsteuer wurde mit der Beschwerdeentscheidung in Höhe von € 1.187,85 festgesetzt.

6. Gegen die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung des in Punkt III des Übergabsvertrages ausdrücklich „als Gegenleistung“ eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes wendet sich die Berufung mit dem Vorbringen, der dabei angesetzte Richtwertmietzins sei im gegenständlichen Fall überhöht und nicht angemessen, habe doch der Übergeber und dessen Gattin auch sämtliche Instandhaltungsarbeiten an der Wohnung ohne Anspruch aus Rückersatz durchzuführen. Aufgrund der umfassenden Instandhaltungsverpflichtung sei eine Bewertung unter Zugrundelegung eines monatlichen Mietzinses von maximal € 230 angemessen. Diesbezüglich bleibt festzuhalten, dass bei einem monatlichen Mietzins von € 230 der nach § 16 Abs. 1 BewG berechnete Kapitalwert des „als Gegenleistung“ eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes unstrittig unter dem anteiligen dreifachen Einheitswert der übergebenen Liegenschaftsanteile liegt und damit die Voraussetzung dafür gegeben wären, dass die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idF. BGBl. I Nr. 85/2008 vom (dreifachen) Wert des Grundstücksanteiles zu berechnen ist.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2015 wurde die Bf. vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, unter Anführung der Ausgangswerte (Wohnungsgröße, angemessener Quadratmeterpreis statt Richtwert, berücksichtigte Instandhaltungskosten) jene Ermittlung konkret darzustellen, die im Ergebnis zu dem in der Beschwerde angeführten angemessenen monatlichen Mietzins von € 230 geführt hat. Des Weiteren wurde darin ausgeführt, in welcher Höhe das Bundesfinanzgericht aufgrund des Alters des Gebäudes den Ansatz von jährlichen Instandhaltungskosten für ausreichend und sachlich angemessen erachtet. In ihrer Stellungnahme vom 30. Juli 2015 führte die Bf., ohne darin die Ermittlung des in der Beschwerde ausgewiesenen „angemessenen“ monatlichen Ansatz entsprechend zu konkretisieren, dazu Folgendes aus:

„ Vorerst wird dieser Stellungnahme beiliegend eine planliche Darstellung der vertragsgegenständlichen Wohnung übermittelt, der sowohl die Situierung der einzelnen Räumlichkeiten als auch deren Ausmaß zu entnehmen ist.

Was die Bewertung des eingeräumten Wohnrechtes anlangt, so erscheinen die in diesem Zusammenhang vom Finanzamt angesetzten Beträge in keiner Weise gerechtfertigt und halten einer objektiven Überprüfung nicht stand.

Die vom Finanzamt angesetzten Werte können allenfalls dann zugrunde gelegt werden, wenn es sich bei den vom Wohnrecht betroffenen Wohnungen um freistehende, unbelastete Wohnungen handeln würde.

Davon kann aber gegenständlich keine Rede sein, die gegenständlichen Wohnungen sind keineswegs mit Wohnungen vergleichbar, die am freien Markt zu Richtwertmietzinsen vermietet werden könnten.

Bereits im Punkt III) des gegenständlichen Vertrages wird ausdrücklich darauf verwiesen, dass die beiden Wohnungen dem Übergeber und dessen Gattin als Ehewohnung gedient haben und daher die Gattin gemäß § 97 ABGB ein entsprechendes Wohnrecht an dieser Wohnung zukommt, das auch die Übernehmer gegen sich gelten lassen müssen (dieses Wohnrecht war ihnen je seit jeher bekannt) und daher die Einräumung eines Mietrechtes an dieser Wohnung von vornherein nicht möglich wäre.

Die Einräumung eines Nutzungsrechtes an wen auch immer ist in jedem Fall durch dieses Recht gemäß § 97 ABGB eingeschränkt und kann der Gegenwert der Wohnnutzung daher keinesfalls mit dem Gegenwert eines Mietrechtes verglichen werden.

In diesem Zusammenhang einen Richtwert zugrunde zu legen erscheint weder sach- noch fachgerecht.

Dazu kommt, wie bereits angeführt, dass sämtliche Erhaltungskosten von den Wohnungsberechtigten zu tragen sind, dies ebenso im Unterschied zu den Verpflichtungen eines Mieters.

Die vorgenommenen Bewertungen erscheinen damit nicht sachgerecht.

In Wahrheit kann der Nutzwert einer mit einem Wohnrecht im Sinne des § 97 ABGB belasteten Wohnung überhaupt nicht ermittelt werden, da es keinen Markt und damit keine vergleichbaren Marktwerte für derartige belastete Nutzungen gibt und diese mit -0- festzusetzen wären.

Die einzige sach- und fachgerechte Bewertung ist daher jene, wie sie im Rahmen der seinerzeitigen Vertragsanzeige vorgenommen worden ist.“

7. Den von der Bf. gegen die Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes unter Zugrundelegung des Richtwertes nach dem Richtwertgesetz vorgebrachten Argumenten ist Folgendes entgegenzuhalten. Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (hier: Gebrauch einer Wohnung) sind gemäß § 17 Abs. 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Eine in Sachwerten bestehende Leistung ist nach dem Wert zu beurteilen, den sie objektiv gesehen für den Leistungsempfänger hat. Der Wortlaut des Gesetzes „ortsübliche Mittelpreise“ weist darauf hin, dass der Wert nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist, dh dass der Geldbetrag errechnet werden muss, den der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich die Leistung am Verbraucherorte zu beschaffen. Aufgrund dieses objektiven Maßstabes kann als Wert

des Wohnungsgebrauchsrechtes ein Wert angesetzt werden, der auch unter Fremden im Fall einer Vermietung zu erzielen ist. Als tauglicher objektiver Ausgangspunkt für die Bewertung eines Wohnungsgebrauchsrechtes kann daher der ortsübliche Mietzins am Verbraucherort herangezogen werden, 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 m² festgelegte Richtwert stellt auf eine mietrechtliche Normwohnung ab, deren Ausstattung im Art. 9 Abs. 2 Abs. 1 Richtwertgesetz definiert wird. Unstrittig blieb und auch das Bundesfinanzgericht hat aufgrund der vorgelegten Planunterlagen keine Zweifel, dass die beiden vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Wohneinheiten W 1 und W 2 dieser mietrechtlichen Normwohnung hinsichtlich Größe und Ausstattung entsprechen. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn aus Vereinfachungsgründen bei der Bewertung eines Wohnungsgebrauchsrechtes dieser Richtwert als jener „ortsübliche Mittelpreis“ des Verbrauchsortes herangezogen wird, den der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich diese Leistung (Nutzung der Wohnung) am Verbraucherort zu beschaffen. Soweit von der Beschwerde als einziges Argument gegen die sachliche Angemessenheit dieses Richtwertmietzins ins Treffen geführt wird, im Unterschied zu einem Mietverhältnis hätten die beiden Wohnungsgebrauchsberechtigten auch die Instandhaltungskosten zu tragen, dann lässt dieses Vorbringen außer Acht, dass das Finanzamt bereits in seiner Beschwerdevorentscheidung diesem Umstand durch den Abzug von monatlichen Instandhaltungskosten in Höhe von € 90 (jedenfalls dem Grunde nach) Rechnung getragen hat. Das Finanzamt hat diese Instandhaltungskosten mit 1 % des (durch Vervielfältigung des Einheitswertes ermittelten) Verkehrswertes der Wohnungen (anstatt der Herstellungskosten, siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Stichwort „Instandhaltungskosten“) angenommen. Die Berechnung der Instandhaltungskosten vom Verkehrswert erweist sich somit als sachlich unzutreffend, im Übrigen vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung den Standpunkt, dass die Vervielfältigung des Einheitswertes für die Ermittlung des Verkehrswertes einer Liegenschaft nicht geeignet ist. Das Bundesfinanzgericht teilt im Grundsätzlichen die Meinung der Bf. und (nunmehr auch) des Finanzamtes, dass bei gegebener Vertragslage die vom Übergeber und seiner Gattin zu tragenden Instandhaltungskosten bei der Bewertung des gegenständlichen Wohnungsgebrauchsrechtes von dem sich nach der Formel „Wohnfläche mal Richtwert/pro m²“ errechneten monatlichen Mietzins noch entsprechend abzuziehen sind. Diesbezüglich wurde der Bf. im Schreiben vom 21. Mai 2015 vorgehalten, dass unter Beachtung des Alters des Altbestandes (Baujahr 1962, Anbau 1970 und Überdachung 2006) das Bundesfinanzgericht den Ansatz von jährlichen Instandhaltungskosten im Ausmaß von € 15 je m² (siehe dazu auch Österreichische Zeitschrift für Liegenschaftsbewertung, Heft 6/2014, Seite 105) für sachlich angemessen erachtet. In der Stellungnahme wurden von der Bf. keine Einwände

gegen die sachliche Richtigkeit des Ansatzes der Instandhaltungskosten in dieser Höhe erhoben. Insbesondere hat es die Bf. unterlassen darzulegen, aus welchen konkreten Gründen der Ansatz von Instandhaltungskosten in Höhe von € 15 /m² für den Beschwerdefall nicht als ausreichend erachtet werden, weshalb dieser aus der einschlägigen Literatur abgeleitete Wert unbedenklich im Streitfall zur Anwendung gebracht werden durfte. Aus den vorgelegten Planunterlagen ergibt sich, dass die Wohnung im ersten Obergeschoß eine Wohnnutzfläche von zumindest 78,50 m² (Zimmer 27,60 m², Küche 10 m², Zimmer 17 m², Zimmer 15 m² WC 1,20 m², Bad 3,50 m², Vorraum 4,20 m²) hat. An monatlichen Instandhaltungskosten sind daher € 98,13 (Berechnung: 78,50 m² x 15 €/m² = 1.177,50/12= € 98,13) bei der Bewertung des monatlichen Mietwertes zu berücksichtigen.

Dem erstmaligen Vorbringen in der Stellungnahme vom 30. Juli 2015, wegen des der Ehegattin gemäß § 97 ABGB an den Wohnungen W 1 und W 2, die dem Übergeber und seiner Ehefrau als Ehewohnung gedient haben, zukommenden Wohnrechtes könnten die Wohnungen W1 und W 2 nicht frei am Markt zu Richtwertmietzinsen vermietet werden, lässt Folgendes außer Acht. Der Anspruch nach § 97 ABGB ist ein (obligatorischer) Sicherungsanspruch auf Erhaltung der Wohnmöglichkeit des wohnungsbedürftigen Ehegatten gegen den anderen Ehegatten, der den wohnungsbedürftigen Ehegatten vor einer Räumungsklage schützen soll. Der verfügungsberechtigte Ehegatte darf nicht derart über die Wohnung verfügen, dass sie dem wohnungsbedürftigen Ehegatten ganz oder teilweise entzogen wird. Im Gegenstandsfall erfolgte die Übergabe der Wohnungen W1 und W 2 unter gleichzeitiger Einräumung eines im Grundbuch eingetragenen Wohnungsgebrauchsrechtes und eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes gemäß § 364c ABGB zugunsten des Übergebers und dessen Ehegattin. Durch die verfügte Grundstückstransaktion des Übergebers wurde der wohnungsbedürftigen Ehegattin keinesfalls die Wohnmöglichkeit entzogen, gerade im Gegenteil durch die Einräumung eines grundbücherlich einverleibten Wohnungsgebrauchsrechtes verbunden mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot wurde ihre Wohnmöglichkeit sogar dinglich abgesichert. Für die Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes ist im Übrigen entgegen der Argumentation der Bf. letztlich gar nicht entscheidend, ob wegen des der Ehegattin gemäß § 97 ABGB zukommenden Wohnrechtes die Einräumung eines Mietrechtes nicht möglich gewesen wäre, ist doch der Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln der sich danach richtet, welchen Geldbetrag der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich die Wohnungsmöglichkeit am Verbrauchsort zu beschaffen. Unter Verweis auf den Wortlaut des § 17 Abs. 2 BewG kann aber kein Zweifel daran bestehen, dass der Richtwert den durchaus tauglichen (Mindest)Ansatz bildet um jenen Betrag zu ermitteln, den ein beliebiger Verbraucher aufwenden müsste, um sich eine solche Leistung (Wohnmöglichkeit) zu verschaffen. Der Hinweis auf die Bestimmung des § 97 ABGB vermag daher nicht die davon abgeleitete Rechtsansicht der Bf. zu stützen.

Aus dem Vorgesagten folgt für die Entscheidung des Beschwerdealles, dass der monatliche Mietwert für die Wohnung W 2 bei einer (nunmehr festgestellten) Wohnnutzfläche von 78,50 m² und bei Ansatz des Richtwertes von € 6,29/m² unter Abzug der mit monatlich € 98,13 zu berücksichtigenden Instandhaltungskosten € 395,64 (78,50 m² x € 6,29/m² = € 493,77 minus € 98,13) beträgt. Der Kapitalwert des auf die Lebenszeit des Übergebers und dessen Ehegattin eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes beläuft sich somit auf € 39.585,46 (siehe beige-schlossenes Berechnungsblatt). Damit ist die vorhandene und zu ermittelnde Gegenleistung (Kapitalwert des als Gegenleistung eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes) höher als der auf die Wohnung W 2 entfallende dreifache Einheitswert von € 32.438,92, weshalb nach § 4 Abs. 1 GrEStG von der Gegenleistung in Höhe von € 39.585,46 die 2 %ige Grunderwerbsteuer mit € 791,71 festzusetzen war.

8. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG 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 Wohnungsgebrauchsrecht an dieser Wohnung mit dem Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes die Gegenleistung für diesen Grundstückserwerb darstellt, ist durch die VwGH- Rechtsprechung (E 23.01.2003, 2001/16/0476, E 04.12.2003, 2003/16/0091) ausreichend geklärt. Von dieser VwGH- Rechtsprechung weicht dieses Erkenntnis nicht ab. Die für die Ermittlung des Wertes des Wohnungsgebrauchsrechtes maßgeblichen Faktoren (Wohnungsgröße, objektiver Maßstab für Ermittlung des Wertes dieser Leistung, Höhe der von den Berechtigten zu tragenden Instandhaltungskosten) waren hingegen ausschließlich als Sachverhaltsfragen abzuklären.

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

Innsbruck, am 1. September 2015