



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K.K., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 20. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. April 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 27. März 2008 verkaufte und übergab die Verkäuferin E.S. an ihre Tochter K.K. 100/1096- Anteile an der Liegenschaft EZ X GB Y, mit welchen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum an der Wohnung W 11 verbunden ist, und die Käuferin kaufte und übernahm diese Miteigentumsanteile in ihr Eigentum. Unter Punkt IV. des Kaufvertrages wurde für den Kaufgegenstand ein Kaufpreis von 125.000 € vereinbart.

Weiters wurde unter Punkt VI Wohnungsgebrauchsrecht auszugsweise Folgendes festgelegt:

"Die Käuferin räumt hiemit E.S., geb. tt.mm.1932, und K.L., geb. tt.mm.1939, auf deren Lebenszeit das unentgeltliche, grundbücherlich sicherzustellende, höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht im Sinne des § 521 ABGB am Kaufgegenstand ein.

E.S. und K.L. haben als Wohnungsberechtigte die Bewirtschaftungskosten (Betriebskosten, Heizkosten, Instandhaltungskosten und öffentlichen Abgaben) für den vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Kaufgegenstand selbst zu tragen. Als Betriebskosten gelten die in den §§ 21-24 MRG genannten.

E.S. und K.L. nehmen hiemit diese Rechtseinräumung an.

Dieses Wohnungsgebrauchsrecht wird zu Gebühren- und Steuerbemessungszwecken mit € 400,00 pro

Monat bewertet und veranschlagt.

Sollte der Fall eintreten, dass E.S. und K.L. auf eigenen Wunsch oder aus medizinischer Notwendigkeit ein Heim oder ein Spital aufsuchen sollten und sie in Folge den vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Kaufgegenstand persönlich dauerhaft nicht mehr nutzen wollen oder können, so gilt zwischen den Vertragsteilen ausdrücklich als vereinbart, dass die Käuferin in diesem Fall ersatzweise für dieses von beiden Berechtigten nicht mehr ausgeübte Wohnungsgebrauchsrecht einen monatlichen Betrag in Höhe von gesamt € 400,00 an E.S. und K.L. leistet, das heißt, dass E.S. und K.L. je € 200,00 pro Monat erhalten. Im Falle, dass einer der beiden Berechtigten vorverstirbt, erhält der andere Berechtigte den Gesamtbetrag. Im Gegenzug für diese ersatzweise Geldleistung....."

Das Finanzamt hat daraufhin gegenüber der Käuferin K.K. (im Folgenden: Bw) mit Bescheid vom 17. April 2008 von einer Gegenleistung von 182.047,69 € gemäß § 7 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3.640,95 € festgesetzt. In die Ermittlung der Gegenleistung wurde der Kaufpreis von 125.000 € und der gemäß § 16 BewG bewertete Barwert des Wohnungsgebrauchsrechtes mit 57.047,69 € einbezogen. Diese Bewertung erfolgte unter folgenden Ansätzen: Verbindungsrente, Lebensalter beider Begünstigter, Bewertungsstichtag 27.3.2008, Ratenhöhe 400 €, Zahlungsweise 12, vorschüssig.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene gegenständliche Berufung bekämpft die Höhe des angesetzten Wohnungsgebrauchsrechtes mit dem Argument, mit gesondertem Bescheid sei gegenüber dem zweiten Wohnungsberechtigten K.L. hinsichtlich des diesem eingeräumten Wohnungsrechtes ausgehend von einem Barwert von 18.350,57 € Schenkungssteuer vorgeschrieben worden. Im Grunderwerbsteuerbescheid hingegen werde das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht für beide Berechtigte mit 57.047,69 € bewertet, dies ohne Hinweis auf die zugrunde liegenden Faktoren. Auch sei nicht erkennbar, ob das Finanzamt von einer Einzel- oder Verbindungsrente ausgegangen sei. Darüber hinaus sei die Bw. der Auffassung, dass die Rechtseinräumung an K.L. keine sonstige Leistung im Sinne des § 5 GrEStG darstelle, weshalb bei der Bewertung ausgehend von einem monatlichen Betrag von 200 € (= 1/2 von 400 €) sich ein Kapitalwert der Verbindungsrente von 27.972,56 € ergebe. Wenn nicht überhaupt der Betrag von 18.350,57 € heranzuziehen wäre, sei das Wohnungsgebrauchsrecht mit dem Barwert von 27.972,56 € und nicht wie vom Finanzamt angesetzt mit 57.047,69 € in die Ermittlung der Gegenleistung einzubeziehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"Gem. § 5 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) sind bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen Leistungen Gegenleistung. Eine solche übernommene Leistung stellt die Einräumung eines Nutzungsrechtes an einen anderen als den Veräußerer dar, kann doch der "Dritte" das Nutzungsrecht nicht fordern, sondern muss der Veräußerer die Einräumung dieses Nutzungsrechtes zur Bedingung für die Veräußerung machen. Hinsichtlich der von Ihnen beanstandeten Berechnung wird mitgeteilt, dass die von Ihnen beigelegte Berechnung auch Grundlage für die Berechnung der Abgabenbehörde ist, nur ist der Wert mit 400 € anzusetzen (lt. Bewertung des Rechtes im Vertrag) und nicht wie von Ihnen ausgeführt mit € 200. Die Berechnung wurde als verbundene Rente ausgeführt."

Ohne auf diese Begründung zu replizieren beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Bei einem Kauf ist nach der Legaldefinition des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Beim Kauf gehört neben dem Kaufpreis somit der Wert der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen zur Gegenleistung. Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. 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 empfängt. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist somit 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. Es ist somit nicht maßgebend, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat.

Eine "sonstige" Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist dann eine Gegenleistung, von deren Wert die Grunderwerbsteuer zu bemessen ist, wenn der Käufer sie als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt oder der Verkäufer für den Verkauf des Grundstückes empfängt. Zu diesen sonstigen Leistungen zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht. Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige" Leistung dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers- sei es im Innenverhältnis

zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten- entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen. Eine dem Verkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, kann dem Grunde nach als sonstige Leistung zur Gegenleistung gehören.

An Sachverhalt liegt dem Streitfall unbedenklich zugrunde, dass zum Zeitpunkt der Grundstückstransaktion die Grundstücksverkäuferin E.S. gemeinsam mit ihrem Lebenspartner K.L. (= unehelicher Vater der Bw.) die kaufgegenständliche Wohnung W 11 bereits seit vielen Jahren bewohnte. Offensichtlich zur Wahrung/Erhaltung dieser auf Grund ihres bisherigen Eigentumsrechtes zustehenden Wohnmöglichkeit und zu deren dinglichen Absicherung hat sich die Verkäuferin E.S. von der kaufende Tochter ausbedungen und diese dazu verpflichtet, mit dem Abschluss des Kaufvertrages und als dessen integrierender Vertragsteil (Punkt VI) der Grundstücksverkäuferin und ihrem Lebenspartner bis zu deren Lebzeit ein unentgeltliches, grundbücherlich sicherzustellendes Wohnungsgebrauchsrecht einzuräumen. Diese Vorgehensweise war deshalb geboten, da dem Begriff einer Dienstbarkeit nach § 472 ABGB das Recht an einer fremden Sache wesentlich ist, kann doch nach allgemeinen Regeln niemand Rechte (hier persönliche Dienstbarkeitsrechte) gegen sich selbst begründen und haben. Es ist daher in freier Beweiswürdigung an Sachverhalt schlüssig und den allgemeinen Erfahrungswerten entsprechend davon auszugehen, dass die Bw. unter Punkt VI des Kaufvertrages der verkaufenden Mutter und deren Lebenspartner als Teil der Verkaufsvereinbarungen "hiemit" das lebenslange grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsgebrauchsrecht einräumte, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und diese Wohnrechtseinräumung somit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen (finalen) Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb steht. Neben dem Kaufpreis hat die Käuferin an wirtschaftlichen Werten die Einräumung eines jeweils lebenslangen, unentgeltlichen und grundbücherlich sicherzustellenden Wohnungsgebrauchsrechtes für E.S. und für K.L. zu leisten versprochen, damit sie das Grundstück erhält. Im Einklang mit der oben dargestellten Rechtslage hat somit das Finanzamt zu Recht auch im K.L. eingeräumten lebenslangen, unentgeltlichen und grundbücherlich einzutragenden Wohnungsgebrauchsrechtes eine von der Käuferin in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb erbrachte "sonstige" Leistung gesehen, die zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt.

Wenn die Berufung (unter Beischluss eines eigenen Berechnungsblattes, dessen Berechnungsfaktoren mit Ausnahme des augenscheinlich unrichtigen Geburtsdatums der begünstigten Frau, der Ratenhöhe von 200 €, und der nicht vorschüssigen Ermittlung ansonsten mit den Ansätzen des Finanzamtes übereinstimmen) ausschließlich die vom

Finanzamt vorgenommene Bewertung dieses Wohnungsgebrauchsrechtes mit 57.047,69 € und dabei im Wesentlichen den vom Finanzamt in die Berechnungsformel einbezogenen Faktor monatliche "Ratenhöhe" von 400 € mit dem Vorbringen bekämpft, da die Rechtseinräumung an K.L. keine sonstige Gegenleistung darstelle, dürfe das Finanzamt richtigerweise nur vom "halben Barwert" und deshalb von einem monatlichen Betrag von 200 € ausgehen, dann steht diesem Vorbringen Folgendes entgegen. Zählt -wie oben ausgeführt – entgegen dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen auch das gegenüber K.L. eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht als "sonstige Leistung" zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung der Bw., dann ist das Schicksal des vorliegenden Berufungsfalles bereits entschieden. Es ist nämlich dann das auf die Lebenszeit von E.S. (tt.mm.1932) und K.L. (tt.mm.1939) abstellende Wohnungsgebrauchsrecht als "Verbindungsrente" unbestritten mit dem im Vertrag ausdrücklich angegebenen monatlichen Wert von 400 € und nicht wie in der Berufung begehrt mit dessen halben Wert in die Berechnungsformel einzubeziehen. Was die vom Finanzamt vorgenommene "vorschüssige" Berechnung anlangt, bleibt noch anzuführen, dass durch die erfolgte grundbücherliche Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes die monatliche Leistung zweifellos "vorschüssig" erbracht wird, steht doch den beiden Dienstbarkeitsberechtigten ihr Recht auf Wohnungsbenützung am Beginn jedes Monats schlichtweg zu. Die vorschüssige Bewertung war somit sachgerecht.

Soweit die Berufung darüber hinaus darauf verweist, dass in dem gegenüber K.L. erlassenen Schenkungssteuerbescheid das ihm eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht vom Finanzamt mit 18.350,57 € bewertet worden ist und die Bw. diesen Wert auch im Gegenstandsfall angesetzt haben will, vermag dieses Vorbringen aus folgenden Gründen nichts für die Rechtsansicht der Bw. zu bringen. Wenn nämlich in der Berufung damit argumentiert wird, die Rechtseinräumung an K.L. stelle keine sonstige Gegenleistung dar, dann erscheint allein schon aus diesem Grund das Begehren unverständlich, ausgerechnet den im Rahmen des Schenkungssterverfahrens für diese Wohnungsrechtseinräumung an K.L. bewerteten Ansatz von 18.350,57 € als "halben Barwert" in die Ermittlung der streitgegenständlichen Gegenleistung zu übernehmen. Außerdem entspricht unzweifelhaft dieser Wert keineswegs dem unter Ansatz von monatlichen 200 € beehrten "halben Barwert".

Im Übrigen ist der zwischen der Verkäuferin E.S. und der Käuferin K.K. abgeschlossene Grundstückskauf von der Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes an K.L. durch K.K. auseinander zu halten, liegen doch darin zwei steuerlich getrennt zu beurteilende Rechtsvorgänge. Bezogen auf den dem Grunde nach unstrittig (siehe die erwähnte Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid) der Schenkungssteuer unterliegenden Erwerbsvorgang der Einräumung einer Dienstbarkeit durch die Käuferin an K.L., der vormals diese Wohnung auf Grund seiner Lebensgemeinschaft mit E.S. bewohnte, trat durch diese Bestellung eines

unentgeltlichen lebenslangen grundbücherlich sicherzustellenden Wohnungsgebrauchsrechtes eine "Verdinglichung" und damit Änderung seiner Rechtsposition ein. Wenn diesfalls das Finanzamt bei der Schenkungssteuervorschreibung bezogen auf K.L. von einer mit 18.350,57 € bewerteten "lebenslangen Einzelrente" ausgegangen ist, vermag diese Zuordnung letztlich nichts an der Tatsache zu ändern, dass die Bw. im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihrem Grundstückserwerb der E.S. und dem K.L. auf deren beider Lebenszeit ein Wohnungsgebrauchsrecht (und damit unter Beachtung des Vertragswortlautes zweifelsfrei eine "Verbindungsrente") im Gesamtwert von monatlich 400 € eingeräumt hat.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist zusammenfassend davon auszugehen, dass entgegen den Berufungsausführungen keine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheides darin begründet liegt, dass das Finanzamt den monatlichen Wert des für die Lebenszeit beider Begünstigten eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes mit 400 € angesetzt, als "Verbindungsrente" mit 57.047,69 € (siehe beigefügtes Berechnungsblatt) bewertet und mit dieser Höhe als "sonstige Leistung" in die Ermittlung der Gegenleistung einbezogen hat.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt gemäß § 16 BewG

Innsbruck, am 28. August 2009