

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Frau BF, ADR, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.07.2015, ErfNr.\*\*\*, StNr\*\*\* betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensablauf**

#### **1. grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang/Abgabenerklärung**

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 23. März 2015 übergab Frau ÜG die Liegenschaft EZ\* KG\*\*\* samt Haus und allem rechtlichen und tatsächlichem Zubehör, den Wirtschaftsgütern, Werkzeugen, Maschinen und Traktoren an ihren Neffen ÜN und dessen Ehegattin BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) gegen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes und von Ausgedingsrechten. Weiters wurde von den Übernehmern die Duldung von auf der Liegenschaft sichergestellten Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsrechte für GROSSMUTTER (geboren xx.xx 1936) in ihre Verpflichtung übernommen, ohne dass sie selbst in die Erfüllung dieser Pflichten eintraten.

Dieser Rechtsvorgang wurde von Herrn Notar NOTAR am 21. April 2015 über FinanzOnline beim Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) angezeigt. Dabei wurde bei den Feldern: "Bemessungsgrundlage" folgende Beträge angegeben:

"Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens": 205.000,00

"Grundvermögen": 20.000,00

Am 24. April 2015 wurde dem Finanzamt ein NeuFö2 Formular im Original nachgereicht, in dem nur Herr ÜN als Betriebsinhaber genannt wird.

## 2. Ermittlungen des Finanzamtes

Am 5. Juni 2015 richtete das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt an Herrn ÜN:

*"Sie werden ersucht die kapitalisierten Rechte laut Urkunde bekanntzugeben.  
Ebenfalls wird ersucht den gemeinen Wert ohne Abzug der Rechte bekanntzugeben.  
Wie erfolgt die Aufteilung der Werte landwirtschaftliches Vermögen und des  
Wohnungswert. Bitte legen sie ein Schätzgutachten, falls Vorhanden, in Kopie vor."*

Dazu teilte Herrn ÜN dem Finanzamt mit Schreiben vom 16. Juli 2015 Folgendes mit:

*"Nach Rücksprache mit den Experten der Nö. Landes-Landwirtschaftskammer (....) habe ich als Grundlage für die Berechnung der Grunderwerbssteuer folgende Bewertung des im Übergabevertrages angeführten Vermögens vorgenommen."*

*Laut dem Bewertungsreferenten der Nö. LLWK liegt folgende Rechtslage vor:*

*Gem § 10 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.*

*Die Liegenschaft setzt sich aus rund 43 ha Forst und 17 ha LN zusammen. Weiters sind ein Wohnhaus aus den 60er Jahren und noch ältere Wirtschaftsgebäude vorhanden.*

*Forstliche Fläche: Aufgrund des Bestandes und der Größe der Liegenschaft ist ein durchschnittlicher Wert von 0,90 € anzusetzen.*

*Landwirtschaftliche Fläche: 4 ha Grünland mit 0,40€/m<sup>2</sup> und 13 ha Ackerland mit 0,90 €/m<sup>2</sup>*

*Gebäude: Aufgrund des Alters und des Bauzustandes kann hier im Wesentlichen vom Wert des Baugrundstückes plus noch verwendbare Bausubstanz ausgegangen werden (ca 50.000 €)*

<i>Forst:</i>	<i>387000</i>
<i>Grünland:</i>	<i>16000</i>
<i>Acker:</i>	<i>117000</i>
<i>Gebäude:</i>	<i>50000</i>
<i>Summe</i>	<i>570000</i>

*Das bestehende Ausgedinge der Großmutter ist nach oben genanntem Bewertungsgesetz vom Gesamtwert abzuziehen, da nach Meinung der Landwirtschaftskammer Niederösterreich ein bereits im Grundbuch einverleibtes Ausgedinge (der Großmutter) den gemeinen Wert verringert, sodass es vom „normalen Hektarwert“ (m<sup>2</sup> x €) abzuziehen*

wäre. Bei der Annahme von einer voraussichtlichen Ausgedinge Dauer von weiteren 10 Jahren wurde daher folgende Berechnung vorgenommen:

$$1000 \cdot 12 \cdot 10 = 120000 \text{ €}$$

Es bleibt also nach Abzug dieser Summe ein gemeiner Wert von 450000 € übrig.

Unter Berücksichtigung der Befreiung laut Neugründungsförderungsgesetz (50% von 75000 Euro) muss somit ein Betrag von 412500€ als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Ebenso ist laut Landes- Landwirtschaftskammer eine allfällige vom Steuerpflichtigen im aktuellen Vertrag zugestandene Gegenleistung nicht wertschmälernd (das der Tante einzuräumende Ausgedinge) und somit nur ein Teil der Gegenleistung ohne Einfluss auf den Gesamtwert."

### 3. Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Juli 2015 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 285.000,00 fest. Dabei führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Bemessungsgrundlage(n) wurde(n) wie folgt ermittelt:

Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke	260.000,00
Wert der übrigen Grundstücke	25.000,00
steuerpflichtiger Gesamterwerb	285.000,00

Begründung:

Der gemeine Wert laut Vorhalt beträgt € 570.000,— ein Abzug von Ausgedingrechte ergibt den Verkehrswert. Für die Berechnung der Grunderwerbssteuer ist aber der gemeine Wert anzusetzen (§ 3 (1) 2 GrEStG)."

### 4. Beschwerde

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wandte die Bf. ein, dass ein im Grundbuch einverleibtes Ausgedinge gegenüber jedermann und somit auch für jeden Rechtsnachfolger dinglich wirke. Da es sich hiermit nicht um "persönliche Verhältnisse" im Sinne des § 10 des Bewertungsgesetzes handle, sei das Ausgedinge sowohl bei der Ermittlung des gemeinen Wertes als auch des Verkehrswertes des Betriebes bzw. Grundstückes zu berücksichtigen. Im zitierten § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG seien die Befreiungen von der Grunderwerbsteuer geregelt, es fänden sich aber keine Aussagen zur Berechnung der Bemessungsgrundlage, sodass das bereits vorhandene Ausgedinge von der Bemessungsgrundlage zur Grunderwerbsteuerberechnung abzuziehen sei.

### 5. Beschwerdeverentscheidung

In der abweisenden Beschwerdeverentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

*"Gemäß S 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen sind, ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Der gemeine Wert ist eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist (vgl. das Erk. vom 15. September 1993 Zl. 91/13/0125). Unter der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind. Beispiele hierfür sind bei einem Grundstück: Die Grundstückslage, die Art und das Maß der tatsächlichen und baurechtlich zu lässigen Nutzungen des Grundstückes, die Grundstücksgröße, die Grundstücksgestaltung, die Bodenbeschaffenheit, der Erschließungszustand, das Alter, der Bauzustand sowie die Verwendungsmöglichkeit der Gebäude und dergleichen (VwGH v. 22.10.1992, 91/16/0044). Das Wohnrecht für die Übergeberin und deren Rechtsvorgängerin zählt zu den persönlichen Verhältnissen, wie der Beschwerdeführer übrigens in seinem Schreiben v. 11.07.2015 selbst ausführt.*

*Die Befreiungsbestimmung gem. § 3 (1)2 GrEStG kann nicht zur Anwendung kommen, da weder ein unentgeltlicher Erwerb (die Gegenleistung müsste unter dem einfachen bzw. 3fachen Einheitswert sein) vorliegt noch ein Erwerb an den begünstigten Personenkreis."*

## **6. Vorlageantrag**

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wiederholte die Bf. die Beschwerdeausführungen.

## **7. Vorlage der Beschwerde an das BFG**

Bei der Vorlage der Beschwerde an das BFG gab das Finanzamt noch folgende ergänzende Stellungnahme ab:

*"Die Bf. vermag der Beschwerdevorentscheidung nichts entgegen zu setzen. Auch eine Belastung von Grundbesitz durch eine Hypothek gehört zu den persönlichen Verhältnissen, da die Hypothek eine persönliche Schuld ist, die den inneren Wert des Grundbesitzes, der nur zu ihrer Sicherung dient, nicht beeinflusst."*

## **II. rechtserheblicher Sachverhalt**

Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 23. März 2015 war im Grundbuch ob der übergebenen EZ\* KG\*\*\* ein Wohnungsrecht, ein Ausgedinge sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß Punkt „Fünftens“ des Übergabsvertrages vom 17.03.1996 für Großvater, geb. 30.03.1930 und für GROSSMUTTER, geb. 14.04.1936 (die Großmutter des Bf.) eingetragen. Die Rechte des Herrn Großvater waren bereits erloschen. Das grundbücherlich sichergestellte Wohnungsrecht und das Ausgedingerecht gemäß Übergabsvertrag vom 17.03.1996 für GROSSMUTTER wurde von den Übernehmern

in die Duldungsverpflichtung übernommen, ohne dass sie selbst in die Erfüllung dieser Pflichten eintraten.

Der Übergeberin ÜG, geb. xx.xx.1958 wurde ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht an allen Räumen, die nicht von GROSSMUTTER benützt werden, sowie Ausgedingsrechte eingeräumt.

Weiters verpflichteten sich die Übernehmer die Liegenschaft bis zum 31.12.2025 nicht ohne Zustimmung der Übergeberin zu veräußern und räumten der Übergeberin ein Vorkaufsrecht ein.

Die gegenständliche Liegenschaft weist insgesamt eine Fläche von 603549 m<sup>2</sup> auf. Davon wird der überwiegende Teil von rund 43 ha forstwirtschaftlich genutzt, rund 4 ha befinden sich im Grünland und rund 13 ha sind Ackerland. Auf dem Grundstück Nr. 16 befindet sich ein Wohnhaus (mit der Adresse \*\*\*\*) aus den 60er Jahren und noch ältere Wirtschaftsgebäude.

Ohne die bestehenden und übernommenen Belastungen wäre im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für diese Liegenschaft nach ihrer Beschaffenheit ein Preis von insgesamt € 570.000,00 erzielbar.

Der Ehegatte der Bf. ist der Neffe der Übergeberin.

### **III. Beweiswürdigung**

Diese unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr\*\*\*. Die Wertgrößen ergeben sich aus den nachvollziehbaren Angaben des Ehegatten der Bf. (die von der Bf. in der Beschwerde als "eigenen Berechnung" bezeichnet wurde) und wurden diese auch vom Finanzamt der Steuerfestsetzung zu Grunde gelegt.

### **IV. rechtliche Beurteilung**

#### **Rechtslage**

Im Beschwerdefall sind die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idF des Bundesgesetzes BGBl I 2014/36 (in Geltung von 1.6.2014 bis 31.12.2015), anzuwenden.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte (zB Übergabsverträge), die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

§ 4 Abs. 2 GrEStG 1987 (idF BGBl I 2014/36) bestimmte Folgendes:

*"Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:*

*1. Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom Dreifachen des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes, wenn dieser nachgewiesen wird, zu berechnen:*

*a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

*b) bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

*c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.*

*2. Bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ist die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:*

*a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

*b) bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

*c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften;*

*d) bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.*

*3. Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:*

*a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;*

*b) beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.*

*4. Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen."*

Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

Nach § 5 Abs. 2 Z. 2 GrEStG gehören zur Gegenleistung Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

§ 7 Abs. 1 GrEStG lautet wie Folgt:

*„Die Steuer beträgt beim Erwerb von Grundstücken:*

*1. durch den Ehegatten, den eingetragenen Partner, den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 v.H.,*

*2. a) durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitklärung der Ehe 2 v.H.,*

*b) durch einen eingetragenen Partner von dem anderen eingetragenen Partner bei Aufteilung partnerschaftlichen Gebrauchsvermögens und partnerschaftlicher Ersparnisse anlässlich der Auflösung oder Nichtigkeitklärung der eingetragenen Partnerschaft 2 v.H.*

*3. durch andere Personen.“*

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 gelten für die bundesrechtlich geregelten Abgaben die Bestimmungen des ersten Teiles (§§ 2 bis 17) des BewG 1955, soweit sich aus den abgabenrechtlichen Vorschriften nicht etwas anderes ergibt.

§ 10 BewG lautet:

*“(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.*

*(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.*

*(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.“*

## **Erwägungen**

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass durch den Übergabsvortrag vom 23. März 2015 ein grunderwerbesteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wurde.

Ebenso unstrittig ist, dass die Bf. nicht zum begünstigten Personenkreis iSd § 7 Z. 1 und Z. 2 GrEStG gehört. Es kommt daher hier die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG

1987 (idF BGBl I 2014/36) zur Anwendung und ist die Steuer vom gemeinen Wert (als Mindestbemessungsgrundlage) zu berechnen.

Als Gegenleistung wurden im gegenständlichen Fall die Einräumung von Wohnrecht und Ausgedingsrechten an die Übergeberin sowie die Duldung der im Grundbuch sichergestellten Rechte zugunsten der Großmutter des Ehegatten der Bf. vereinbart. Zur Ermittlung des Wertes der Gegenleistung sind diese Rechte entsprechend dem Lebensalter der Begünstigten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren. Geht man von den Wertangaben im Schriftsatz vom 11. Juli 2015 von monatlich € 1.000,00 aus ergibt sich durch Verwendung des Rentenrechners des BMF ein kapitalisierter Wert der Rechte der Frau GROSSMUTTER iHv € 105.554,20 und der Rechte der Übergeberin iHv € 186.043,80. Das zeigt, dass der Wert der Gegenleistung jedenfalls niedriger ist als der gemeine Wert der übertragenen Liegenschaft und ist daher die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert der von der Bf. erworbenen Liegenschaftshälfte zu berechnen.

Alleiniger Streitpunkt ist im Beschwerdefall die Frage, ob grundbücherlich einverleibte Wohnungsgebrauchsrechte und Ausgedingsrechte, die auf einem Rechtsgeschäft der nunmehrigen Übergeberin mit ihrer Rechtsvorgängerin beruhen, den gemeinen Wert der übergebenen Liegenschaft und damit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer vermindern können oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind unter der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes iSd § 10 Abs 2 BewG die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind (VwGH 22.10.1992, 91/16/0044). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse werden bei der Ermittlung des gemeinen Wertes hingegen nicht berücksichtigt. Derartige ungewöhnliche oder subjektive Verhältnisse liegen aber unter anderem dann vor, wenn zB ein Liegenschaftseigentümer sich vertraglich gegenüber einem Vorkaufsberechtigten bindet (VwGH 15.9.1966, 51/66, VwSlg 3490 F/1966), seine Liegenschaft hypothekarisch belastet oder wenn sie von einem letztwillig eingeräumten Wohnrecht betroffen ist (vgl. VwGH 28.04.1994, 93/16/0186 mit weiteren Hinweisen). Rechtsgeschäftlich begründete Verfügungsbeschränkungen zählen zu den persönlichen Verhältnissen iSd § 10 Abs. 3 BewG (vgl. VwGH 25.06.2009, 2009/16/0009).

Bei der Feststellung des gemeinen Wertes ist zu beachten, dass sich ein objektiver, möglichst allgemein gültiger Wert ergibt. Bei einem Grundstück sind wertbestimmend insbesondere Lage, Größe, und Bodenbeschaffenheit des Grundes bzw. Alter und Bauzustand des Hauses. Der gemeine Wert der übergebenen Liegenschaft setzt sich aus dem nach objektiven Gesichtspunkten errechneten Bodenwert und Gebäudewert vor Abzug des Wohnrechtes zusammen. Der Wert unter Bedachtnahme auf das Wohnrecht der Übergeberin stellt den Verkehrswert dar, welcher jedoch für die Bemessung der GrEST nicht maßgeblich ist. (vgl. BFG 7.6.2016, 5100443/2015).



Nicht nur die der Übergeberin eingeräumten Rechte, sondern auch die grundbücherlich sichergestellte Rechte, die auf einem Rechtsgeschäft der Übergeberin mit ihrer Rechtsvorgängerin beruhen, sind aus folgenden Gründen nicht bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der Liegenschaft als Abzugspost zu berücksichtigen:

- Der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Ausdruck Verkehrswert wird im Gesetz bewusst nicht gebraucht. Der Verkehrswert stellt zwar, ähnlich dem gemeinen Wert, einen gemeingültigen Durchschnittswert dar, infolge der im § 10 Abs. 2 und 3 BewG angeordneten Außerachtlassung persönlicher und ungewöhnlicher Verhältnisse, die den Verkehrswert unter Umständen sehr beeinflussen können (zB bei der Belastung eines Grundstückes durch ein Wohnrecht), kann der gemeine Wert jedoch vom Verkehrswert sehr wesentlich abweichen (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz (19. Lfg 2008) zu § 10 BewG, Seite 6).
- Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer ist nicht nur der Erwerber, sondern auch der Veräußerer der Liegenschaft (siehe § 9 Z. 4 GrEStG). Daher handelt es sich auch bei von der nunmehrigen Übergeberin rechtsgeschäftlich eingeräumten Verfügungsbeschränkungen um Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind iSd § 10 Abs. 3 BewG.
- Durch die Verwendung des Wortes „insbesondere“ in der Bestimmung des § 10 Abs. 3 BewG ergibt sich, dass nicht nur Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen, als „persönliche Verhältnisse“ anzusehen sind.
- Im Erkenntnis VfGH 27.11.2012, G 77/12 führte der Verfassungsgerichtshof ua. aus, dass nach den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers bemessungsrechtlich zwischen den Fällen, in denen der Wert der Gegenleistung herangezogen wird, und jenen, in denen ersatzweise auf den Wert des Grundstückes abgestellt wurde, kein grundsätzlicher Unterschied bestehen soll.

Diesem Zweck dient die Bestimmung des § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG, wonach Belastungen, die auf einem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten, zur Gegenleistung gehören. Durch diese Vorschrift soll erreicht werden, dass der Steuer der Wert des Grundstückes im unbelasteten Grundstück unterzogen wird, indem jene Belastungen zur Bemessungsgrundlage zuzurechnen sind, die den Barkaufpreis bei der Preisvereinbarung entsprechend der bestehenden Belastung herabgesetzt haben. Auch persönliche Dienstbarkeiten wie das Wohnungsrecht sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. dazu Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz 159 zu § 5 mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Es wäre systemwidrig würde bei einer Bemessung der Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert das Wohnungsgebrauchsrecht die Bemessungsgrundlage kürzen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht den Wert des Wohnungsrechtes und der Ausgedingsrechte bei Ermittlung des gemeinen Wertes nicht in Abzug gebracht und ist bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer vom objektiven, allgemein gültigen, inneren Wert

der übergebenen Liegenschaft iHv € 570.000,00 (der durch Vergleichspreise - ortsüblicher Quadratmeterpreis für Forst, Ackerland etc - ermittelt wurde) ausgegangen.

Die Bescheidbeschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

## **V. 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 getroffene Entscheidung steht im Einklang mit der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 23. Jänner 2017