



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn D.M., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. März 2012 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z. 1 GrEStG wird festgesetzt mit € 1.517,49 (2 % von einer Bemessungsgrundlage von € 75.874,50).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Zwischen Frau B.F. als Übergeberin und Herrn D.M., dem Berufungswerber als Übernehmer, wurde am 20. Dezember 2011 folgender Übergabevertrag abgeschlossen:

„I.

Für Frau B.F. ist ob der Liegenschaft EZ 12 des Grundbuches 11 der Katastralgemeinde A., Bezirksgericht A. Wohnungseigentum an Wz Stg y, Keller, GarStellpl. u/z mit der Adresse =Zg. mit dem Gst Nr. .13 Baufläche Gebäude, befestigt und begrünt, das Eigentum zu 174/66112 Anteilen samt Wohnungseigentum an der Wohnung -Zg. bestehend aus 3 Zimmern, Küche und Nebenräume, Keller und Garagenstellplatz u/z, welches untrennbar verbunden ist, einverleibt.

II.

Die Übergeberin Frau B.F., geb. 1 ist die leibliche Mutter ihres Sohnes Herrn D.M., geb. 2.

III.

Frau B.F. übergibt als Mutter ihrem Sohn Herrn D.M. zu Lebenszeit die 174/66112 Anteile, mit welchen Wohnungseigentum an der in Punkt I genannten Wohnung untrennbar verbunden ist.

Herr D.M. nimmt diese Übergabe an. Die Wohnung wurde von der Mutter B.F. an ihren Sohn Herrn D.M. übergeben. Herr D.M. hat dazu die Schlüssel übernommen und besitzt die Wohnung und räumt seinen Eltern H. und B.F. ein lebenslanges Wohn- und Fruchtgenussrecht ein. Das Fruchtgenussrecht zugunsten der Übergeberin B.F., geb. 1, ist im Grundbuch einzutragen.

IV.

Die Übergeberin Frau B.F. hat mit ihrem leiblichen Sohn D.M. ein Veräußerungs- und Belastungsverbot betreffend der im Pkt. I genannten Liegenschaft vereinbart, das zugunsten der Übergeberin Frau B.F., geb. 1 ins Grundbuch einzutragen ist. Der Übernehmer erklärt an Eides Statt, österreichischer Staatsbürger und Deviseninländer zu sein.

V.

Frau B.F., geb. 1 gibt aufgrund dieser Übergabe ihre ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechts für Herrn D.M., geb. 2 ob der Liegenschaft EZ 12 des Grundbuches 11 der Katastralgemeinde A., Bezirksgericht A. Wohnung Wz Stg y, Keller, GarStellpl. u/z mit der Adresse =Zg. mit den Gst Nr .13 Baufläche Gebäude, befestigt und begrünt, das ist zu 174/66112 Anteilen, mit welcher Wohnungseigentum an der Wohnung =Zg. untrennbar verbunden ist."

Die Echtheit der Unterschriften unter diesem Übergabevertrag wurde am 20. Dezember 2011 vom Bezirksgericht X. bestätigt. In der Abgabenerklärung wurde der Wert des Fruchtgenussrechtes mit € 800,-- pro Monat bekannt gegeben. Der Abgabenerklärung wurde eine Erklärung des Berufungswerbers vom 21. Dezember 2011 mit folgendem Inhalt beigelegt:

„Ich, =D.M., erkläre daß die Wohnung Zg., Stiege y, Wz eine Wohnungsgröße von 78 Quadratmetern plus 4 m² Balkon (insgesamt 82 m²) hat und meine Mutter B.F., geb. 1 das Wohn- und Fruchtgenussrecht zur Gänze beansprucht. Die Bruttomiete beträgt dzt. € 800 pro Monat und wird von einem Dritten (Mieter) an meine Mutter bezahlt."

Mit Bescheid vom 9. März 2012 wurde dem Berufungswerber vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Grunderwerbsteuer mit € 2.376,59 vorgeschrieben. Bei der Berechnung wurde das Wohn- und Fruchtgenussrecht mit monatlich € 800,-- angesetzt.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

„Die Wohnung Zg. wurde per Übergabevertrag vom 20.12.2011 von meiner Mutter B.F. an mich geschenkt, um in drei Jahren meine Tochter, die in Wien studiert, darin gratis wohnen zu lassen. Da im Zuge der Verlassenschaft nach D.H. (mein Großvater und vormaliger Besitzer der Wohnung) und zur Erhaltung der Wohnung erhebliche Kosten bei meiner Mutter B.F. entstanden und die Wohnung erst in drei Jahren von der Enkelin benötigt wird, wurde vereinbart ihr ein Fruchtgenussrecht an meiner Wohnung einzuräumen, damit sie vermietet werden kann. Meine Mutter und ich haben aber die Absicht gehabt die Wohnung für die gratis-Wohnmöglichkeit meiner Tochter unentgeltlich an mich zu übertragen - also ohne Gegenleistung. Daher hat der Übergabevertrag auch keine Gegenleistung (als gratis Einräumung des Fruchtgenussrechts) angeführt. Um Kosten zu sparen, haben wir die Abwicklung bei Bezirksgericht Grundbuch /

Beglaubigung selbst gemacht ohne Notar – vielleicht ein Fehler, weil der Übergabevertrag laut Finanzamtsbescheid jetzt steuerlich schlechter taxiert wird also eine reine Schenkung - so wie beabsichtigt. Meine Mutter hat ihren Hauptwohnsitz in R. /S. und benötigt diese Wohnung nicht.

Da sich diese Wohnung in sehr schlechtem Zustand befand wurde nach langem Suchen ein Mieter für drei Jahre gefunden, der bereit war rd. 400 netto zu bezahlen. Der für drei Jahre befristete Mietzins beträgt aktuell netto € 392 monatlich (720 minus Betriebskosten 328) - das sind für drei Jahre = also € 14.112 als Gegenleistung. Das entspricht in etwa den Auslagen für Pflege und Begräbnis meines Großvaters D.H., die meine Mutter aufgewendet hat. Meine Mutter hat den Mietvertrag vergebührt und wird dafür Einkommenssteuer zahlen.

Ich ersuche daher diese Umstände zu berücksichtigen und wenn nicht der dreifache Einheitswert als Berechnungsgrundlage herangezogen wird, als Gegenleistung die tatsächliche Monatsmiete von € 392, die auf die Laufzeit € 14.112 ergibt, als Basis der Grundsteuerberechnung heranzuziehen und zu berücksichtigen, dass vereinbart ist, dass in drei Jahren meine Tochter unentgeltlich darin wohnt.

In der Beilage lege ich zum Beweis den Mietvertrag vor, der jetzt von € 800 auf € 720 wegen der Nichtbrauchbarkeit des desolaten Garagenplatzes (Hebeanlage erlaubt nicht größeren Kleinwagen abzustellen) reduziert wurde sowie die aktuellen Betriebskosten der Hausverwaltung."

Dieser Berufung wurde der von der Übergeberin am 13. Juni 2011 über die gegenständliche Wohnung und einer Garage abgeschlossene Mietvertrag beigelegt. Laut diesem Mietvertrag beträgt die monatliche Miete inklusive Betriebskosten € 800,-- (händisch wurde der Betrag von 800,-- durch den Betrag von 720,-- ersetzt und „und eine Garage“ gestrichen). Das Mietverhältnis wurde auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen, begann mit 1. Juli 2011 und endet am 30. Juni 2014 ohne dass es einer Aufkündigung bedarf. Weiter wurde der Berufung die Vorschreibung der Betriebskosten ab 01. Jänner 2012 über € 328,68 beigelegt.

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2012 als unbegründet abgewiesen. Mit dieser Berufungsvorentscheidung wurde die Grunderwerbsteuer mit € 2.575,73 festgesetzt. Diese Abweisung wurde wie folgt begründet:

„Mit Übergabsvertrag vom 20.12.2011 wurden Ihnen 174/66112-Anteile an EZ 12 von Frau B.F. übergeben. Laut Punkt III) des Vertrages wurde für diese Übergabe eine Gegenleistung in Form eines lebenslangen Wohn- und Fruchtgenussrechtes für Ihre Eltern H. und B.F. vereinbart. Die Bemessungsgrundlage wurde vom kapitalisierten Wohn- und Fruchtgenussrecht in Höhe von € 118.829,66 ermittelt, wobei der von Ihnen bekanntgegebene Betrag in der Höhe von monatlich € 800,-- herangezogen wurde, der sich auf Grund des Mietvertrages vom 13.6.2011 ergibt.

Nutzungen und Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung), sind gem § 17 Abs. 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen und ist daher dieser Betrag für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Bei der Berechnung der Gegenleistung wurde irrtümlich von einer lebenslangen Einzelrente (für Frau B.F.) ausgegangen. Da aber die Rechte auch Herrn =H. eingeräumt wurden, liegt eine Verbindungsrente vor und ergibt sich eine neue Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 128.786,39."

Im Vorlageantrag wurde vom Berufungswerber das Vorbringen in der Berufung wiederholt und ergänzend ausgeführt:

„....

Vor der Ausfüllung des Grunderwerbssteuerantrages habe ich bei zwei Infosteilen (Zollamtsstrasse und Ullmannstrasse) versucht Erkundigungen über die Ausfüllung der Abgabenerklärung Gre1 einzuholen und auch das Erläuterungsblatt studiert, das meinen Fall nicht anführt (Schenkung), insbesondere welche Angaben für die Bewertung relevant sind. Ergebnis war die Auskunft, 'Das ist eine komplizierte Rechnung, das hängt von vielen Faktoren ab und kann nicht erklärt werden. Die Höhe resultiert aus ihrer Belastung'. Dabei habe ich die Auskunft falsch interpretiert und bin davon ausgegangen, dass Wohn- und Fruchtgenussrecht für mich eine Belastung sind, die die Abgabenschuld mindert. Ich habe nicht gewußt, dass hier eine Gegenleistung interpretiert wird, die im Endeffekt mit € 128.786 als Bemessungsgrundlage dem Marktwert der Wohnung entspricht, obwohl die Wohnung von meiner Mutter an mich geschenkt wurde. Diese Unbilligkeit, dass ich Grunderwerbssteuer in einer Höhe zahlen soll, wie wenn ich die Wohnung von meiner Mutter gekauft hätte, obwohl sie tatsächlich geschenkt wurde, ersuche ich zu korrigieren. Ich war daher bezüglich meiner Angaben im Irrtum und habe die Angaben für die Bemessung unrichtig beziffert.

Nachdem meine Mutter und ich die Berechnung nunmehr jetzt verstanden haben, besteht die derzeitige Gegenleistung (für 3 Jahre) für das Wohn- und Fruchtgenussrecht im Mieterlös, den meine Mutter aus dem derzeitigen dreijährigen Mietvertrag erhält - das sind laut Vertrag € 392 monatlich.

Dies stellt aber nur eine Momentaufnahme dar, da sowohl Wohnung als auch Hausanlage (70er Bau) sind in einem sanierungsbedürftigen Zustand und es ist zu erwarten, dass ohne massive Investition, die Wohnung nicht weiter vermietet werden kann und durch eine Thewosansanierung erhebliche Betriebskosten (bis zur Verdoppelung) auf mich zukommen werden. Ich ersuche daher die unrealistische Erwartung, dass mit dem Fruchtgenussrecht € 128.786 als Gegenleistung vereinbart sein sollen, auf den tatsächlichen nach Marktgegebenheiten zustande gekommenen und dem Zustand der Wohnung entsprechenden Mieterlös von € 392 monatlich zu korrigieren, der sowieso auf die lange Sicht zu optimistisch ist und für den Fall, dass meine Tochter in einigen Jahren gratis darin wohnt gänzlich wegfällt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer bestimmte Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Darunter fällt laut Ziffer 1 der zitierten Gesetzesstelle ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Es wird nicht bestritten, dass der Übergabevertrag der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Unter Gegenleistung ist jede Leistung zu verstehen, die der Erwerber eines Grundstückes für den Erwerb des Grundstückes zu erbringen hat und im finalen Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb steht.

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. Dies gilt auch für andere einen Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäfte, zumal der Begriff der Gegenleistung im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt ist (VwGH 26.2.2004, [2003/16/0146](#)).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz 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. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist (vgl. *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Die Einräumung des Wohn- und Fruchtgenussrechtes wurde von den Vertragsparteien vereinbart und im Übergabevertrag festgehalten. Die Einräumung des Wohn- und Fruchtgenussrechtes steht in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, weshalb die Einräumung dieses Rechtes als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen ist.

Als Wert des Wohn- und Fruchtgenussrechtes kann ein Wert angesetzt werden, der auch unter Fremden im Fall einer Vermietung zu erzielen ist. Maßstab für die Bewertung kann im gegenständlichen Fall der von der Übergeberin abgeschlossene Mietvertrag sein. Laut dem vorgelegten Mietvertrag beträgt die monatliche Bruttomiete für die übergebene Wohnung samt Garage monatlich € 800,--. Bei dem in der Berufung angeführten Betrag von € 720,-- handelt es sich um die monatliche Bruttomiete ohne Garage. Da sich das Wohn- und Fruchtgenussrecht auch auf die Garage bezieht, ist für die Bewertung von dem Betrag von € 800,-- auszugehen.

Nur jene Leistung ist Gegenleistung, die der Übergeberin auch tatsächlich zu Gute kommt bzw. sich in ihrem Vermögen zu ihren Gunsten auswirkt. Deshalb sind von der Bruttomiete die Betriebskosten, welche von der Übergeberin zu tragen sind, für die Bewertung des Wohn- und Fruchtgenussrechtes abzuziehen. Wenn man von der monatlichen Bruttomiete (inklusive Garage) in der Höhe von € 800,-- die monatlichen Betriebskosten in der Höhe von € 328,68 abzieht hat das Wohn- und Fruchtgenussrecht monatlich einen Wert von € 471,32. Dieser Wert ist der Berechnung der Grunderwerbsteuer zu Grunde zu legen.

Strittig und daher auch zu prüfen ist hier die Frage, ob es Absicht der Vertragsparteien war, das Wohn- und Fruchtgenussrecht auf Lebensdauer der Übergeberin einzuräumen wie im

Übergabevertrag festgehalten wurde oder nur, wie im Berufungsverfahren vorgebracht wurde, für die Dauer von drei Jahren.

Die allgemeinen Auslegungsregeln des [§ 914 ABGB](#) können auf den vorliegenden Fall insofern keine unmittelbare Anwendung finden, als der Vertragstext weder undeutlich noch doppeldeutig ist, sondern eindeutig und unmissverständlich ein lebenslanges Wohn- und Fruchtgenussrecht festlegt. Der Text des Übergabevertrages lässt eine andere Deutung nicht zu. Der Berufungswerber macht aber Irrtum geltend und stellt sich mit seinen Behauptungen in Widerspruch zum Inhalt des Übergabevertrages.

Ob der Wille der Vertragsparteien daher auf die Einräumung des Wohn- und Fruchtgenussrechtes auf Lebensdauer oder auf die Dauer von drei Jahren gerichtet war, ist eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage, wobei die Abgabenbehörde nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Es genügt dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die andere zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 24.3.1994, [92/16/0142](#)).

Der Übergabevertrag wurde von den Vertragsparteien selbst errichtet. Für die Errichtung des Übergabevertrages wurde ein Muster herangezogen und die entsprechenden Stellen (Vertragspartner, Bezeichnung des Grundstückes usw.) den vorliegenden Verhältnissen angepasst. Im Übergabevertrag ist stets von einer Übergabe, nicht von einer Schenkung die Rede. Wenn, wie im Berufungsverfahren ausgeführt wird, eine Schenkung beabsichtigt gewesen wäre, hätten dieses die Vertragsparteien im Übergabevertrag auch dementsprechend zum Ausdruck gebracht.

Der Mietvertrag über die gegenständliche Wohnung wurde von der Übergeberin ca. sechs Monate vor dem Übergabevertrag abgeschlossen. Also war zum Zeitpunkt der Errichtung des Übergabevertrages bereits bekannt, dass der Mietvertrag auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen wurde. Wenn tatsächlich beabsichtigt gewesen wäre, das Wohn- und Fruchtgenussrecht nur auf die Dauer von drei Jahren einzuräumen, hätte es bereits bei der Errichtung des Vertrages auffallen müssen, dass das Wohn- und Fruchtgenussrecht nicht für die Dauer von drei Jahren eingeräumt wird, sondern diese Rechte auf Lebensdauer eingeräumt wurden. Noch dazu, wo es im beiderseitigen Interesse der Vertragsparteien liegt, dass vertraglich festgehalten wird, für welchen Zeitraum das Wohn- und Fruchtgenussrecht eingeräumt wird.

Dass der Mietvertrag auf drei Jahre abgeschlossen wurde, sagt Nichts darüber aus, dass von den Vertragsparteien beabsichtigt war, das Wohn- und Fruchtgenussrecht auch nur auf die Dauer von drei Jahren einzuräumen. Es ist damit nicht ausgeschlossen, dass die gegenständliche Wohnung von der Übergeberin neuerlich vermietet wird.

Außerdem wäre es an den Vertragsparteien gelegen gewesen, den nur eine Seite und in fünf Vertragspunkte übersichtlich gegliederten Übergabevertrag vor Unterfertigung zu lesen und die Berichtigung allfälliger, nicht dem Willen beider Vertragsparteien entsprechenden Textpassagen zu veranlassen. Aus diesen Gründen wird der im Berufungsverfahren vorgebrachten Darstellung weniger Glaubwürdigkeit geschenkt.

Der im Berufungsverfahren vorgebrachte Irrtum betreffend die Dauer des vereinbarten Wohn- und Fruchtgenussrechts ist damit nicht geeignet die Glaubwürdigkeit des im Übergabevertrag beurkundeten Inhalt in Zweifel zu ziehen. Der eingewendete Irrtum bietet keinen Anlass vom Vertragsinhalt abzugehen. Für die Besteuerung ist von einem lebenslangen Wohn- und Fruchtgenussrecht auszugehen. Dieses Wohn- und Fruchtgenussrecht ist, wie bereits oben dargelegt, mit einem Wert von € 471,32 pro Monat anzusetzen.

Nach § 16 Abs. 1 BewG ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden (= 5,5%).

Steht jemanden ein Wohn- und Fruchtgenussrecht zu, so ist dieses mit einem monatlichen Betrag zu bewerten und wie bei einem Rentenrecht ein Barwert zu ermitteln. Steht das Wohnungsgebrauchsrecht nicht nur einer, sondern zwei Personen zu, wobei bei Ableben der ersten Person das Recht für die zweite Person bis zu deren Tod weiterbesteht, so handelt es sich um eine sogenannte verbundene Rente, deren Barwert durch eigene Rechenschritte ermittelt wird, um der statistischen Lebenswahrscheinlichkeit der kombinierten Lebenserwartung gerecht zu werden.

Auf der Grundlage der Neufassung des § 16 BewG (BGBl. Nr. 71/2003) ergingen zwei Erlässe des BMF vom 17. 12. 2003, GZ 08 0104/2-IV/8/03 und für die verbundenen Renten eine Zusatzinformation vom 20. 2. 2004, die Formeln und Tabellen und auch Rentenbeispiele wie zum Beispiel auch die Bewertung eines Wohnrechtes für beide Ehepartner als verbundene Rente enthalten. Die dargestellten Formeln sind Inhalt des Berechnungsprogrammes, das auf der Homepage des Ministeriums unter

www.bmf.gv.at/Berechnungsprogramme/Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten (§16 BewG) ersichtlich ist und das konkrete Berechnungen durchführt.

Ausgehend von einem monatlichen Wert von € 471,32 ergibt sich nach dem Berechnungsprogramm ein Barwertfaktor von 13,415249, der dazu führt, dass der gesamte Barwert des Wohn- und Fruchtgenussrechtes mit € 75.874,50 in Ansatz zu bringen ist (ein Ausdruck des Berechnungsblattes wird dieser Entscheidung beigelegt). Dieser Betrag stellt auch die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer dar.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt über die Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen

Wien, am 11. Oktober 2012