



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Linz  
Senat 10

GZ. RV/1186-L/06,  
miterledigt RV/1187-L/06,  
RV/1252-L/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 13. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 19. September 2006 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 3. Juli 2006 übertrugen die Ehegatten Georg und Maria R der Berufungswerberin die in Vertragspunkt 1. näher beschriebenen Liegenschaft.

Als Gegenleistung verpflichtete sich die Übernehmerin zur Leistung und zur Duldung der in Punkt 2. näher umschriebenen Wohnungs- (Wohnungsgebrauchs-) und sonstigen Rechte zugunsten der Übergeber auf deren beider Lebensdauer sowie zur Besorgung der laufenden Graberhaltung.

Für Zwecke der Gebührenbemessung wurde der Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes mit monatlich 500,00 € bewertet, die Verpflichtung zur Graberhaltung mit einmalig 1.500,00 €.

Das Finanzamt setzte mit jeweils getrennten Bescheiden

a) die Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Frau Maria R und von Herrn Georg R (jeweils anteiliger Anteil am Barwert laut Bewertung von Renten und wiederkehrenden Leistungen bei Verbindungsrenten),

b) die Schenkungssteuer für den unentgeltlichen Erwerb von Herrn Georg R fest (von dem den Barwert übersteigenden Anteil des 3-fachen Einheitswertes).

Dagegen wird in der Berufung Folgendes eingewendet:

Zum ersten sei die Erbringung der Grabpflege als weitere Gegenleistung zu berücksichtigen. Richtigerweise dürfe die Aufteilung der Verbindungsrente ausschließlich nach den veräußerten Liegenschaftsanteilen erfolgen. Eine Begründung der Übergabe als quasi zweifache Übergabe der jeweiligen Liegenschaftshälften durch den jeweiligen Übergeber ohne Berücksichtigung der zweiten Liegenschaftshälfte gehe am Vertragswillen, der im Übergabsvertrag auch eindeutig dokumentiert sei, vorbei: Die Übergeber bedingen sich ein gemeinsames Wohnrecht aus ("jeweils für sich und den anderen").

Das Finanzamt entschied über die Berufung dahingehend, als es die Grabpflegekosten als weitere Gegenleistung berücksichtigte und die Bescheide entsprechend abänderte; bezüglich des Berufungspunktes "Bewertung und Aufteilung des Wohnrechtes" wurde dem Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen.

Im Vorlageantrag wird das Berufungsbegehren im Wesentlichen wiederholt.

Die Aufteilung des ermittelten Gesamtwertes der verbundenen Rente habe somit wie auch bisher lediglich entsprechend den von den Übergebern aufgegebenen Miteigentumsquoten (im gegenständlichen Fall 50 zu 50) zu erfolgen.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/16/0192, zur hier entscheidenden Frage, wie ein Wohnrecht zu Gunsten der Übergeber ("jeweils für sich und für den zweiten Übergeberteil") zu behandeln ist, Folgendes ausgeführt:

"Ein mehreren Personen eingeräumtes, von diesen gleichzeitig ausübbares Wohnrecht derselben Räumlichkeiten stellt auf der Seite des dadurch belasteten ein Wohnrecht dar, dessen Wert gegebenenfalls – etwa für die Frage der Schenkungssteuer – auf die Berechtigten aufzuteilen ist.

Dabei ist denkmöglich, dass sich der Übergeber ein Wohnrecht für sich selber, oder aber (in einem Vertrag zu Gunsten dritter) ein Wohnrecht für seine Ehegattin (allein) oder für einen Dritten, oder auch ein Wohnrecht für sich und seine Ehegattin ausbedingt.

Im Beschwerdefall ist mit zu berücksichtigen, dass der in Rede stehende Übergabsvertrag gleichzeitig auch mit der Übergeberin abgeschlossen wurde und sich diese ebenfalls ein Wohnrecht ausbedungen hat.

Soweit das jeweils ausbedungene Wohnrecht dieselben berechtigten Personen betrifft, ist dessen Wert demnach aufzuteilen. Hätte sich jeder der Übergeberteile das Wohnrecht für sich und für den anderen Übergeberteil ausbedungen, dann hätte sich jeder der Übergeberteile somit das Gleiche, nämlich das gesamte Wohnrecht ausbedungen und wäre der Wert des gesamten Wohnrechtes daher zu halbieren und diese Hälfte beim Erwerbsvorgang jeder Liegenschaftshälfte anzusetzen. Hätten der Übergeber und die Übergeberin jedoch ein Wohnrecht jeweils für sich selbst ausbedungen, wäre der Wert des gesamten Wohnrechtes nach dem Gesichtspunkt aufzuteilen, wie lange jeder Berechtigter sein Wohnrecht ausüben kann.

Nicht zu verwechseln mit dem sich daran anschließenden rechtlichen Fragen, wie eine Leistung zu bewerten ist und welchem Wert (der Grundstückshälften) die jeweilige Gegenleistung gegenüber zu stellen ist (§ 19 ErbStG), handelt es sich bei der Frage, welche Gegenleistung der Übergeber sich ausbedungen hat und der Beschwerdeführer dem Übergeber zu erbringen hat, um eine Tatsachenfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) zu beantworten hatte. Dem Verwaltungsgerichtshof obliegt dabei die Prüfung, ob die belangte Behörde ihre Feststellungen dazu schlüssig und in einem mängelfreien Verfahren getroffen hat.

Die belangte Behörde spricht im angefochtenen Bescheid von einer Gesamtgegenleistung des Beschwerdeführers und davon, dass jeder der Übergebenteile das (höchstpersönliche) Wohnrecht "gewährt" und somit eine wegen der unterschiedlichen Lebenserwartung unterschiedliche Gegenleistung erhalten habe. Damit geht die belangte Behörde ohne nähere Begründung offenbar davon aus, dass jeder der Übergebenteile ein Wohnrecht nur für sich selbst ausbedungen habe. Mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren, nach dem tatsächlichen Vertragswillen sei ein "gemeinsames Wohnrecht jeweils für sich und den anderen" ausbedungen worden, setzte sich die belangte Behörde nicht auseinander."

Die Berufungswerberin hat spätestens in der Berufung unzweifelhaft vorgebracht, dass sich die Übergeber ein gemeinsames Wohnrecht (jeweils "für sich und den anderen") ausbedungen haben, welches im Sinne der oben zitierten Ausführungen im VwGH-Erkenntnis im Verhältnis 1:1 aufzuteilen ist.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes (außer Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechtes) jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Eine solche Zuwendung liegt etwa dann vor, wenn der Leistung eines Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von

---

demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist; eine solche "gemischte Schenkung" kommt somit bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht.

Bei der Feststellung, ob ein krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen (geringfügige Wertunterschiede bleiben außer Betracht) und somit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zu vergleichen (vgl. aus der stRsp das Erkenntnis vom 27. Mai 1999, Zl. 96/16/0038, VwSlg 7.408/F).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte zu treffen (vgl. das erwähnte Erkenntnis vom 27. Mai 1999 und das hg. Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, Zl. 2002/16/0104), weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (vgl. das Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zl. 2002/16/0246, VwSlg 7.882/F); dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (vgl. das Erkenntnis vom 16. November 1995, 93/16/0051).

Der Umstand, dass objektiv eine Bereicherung der Berufungswerberin vorliegt, wird nicht in Streit gestellt. Bei einem Vergleich der tatsächlichen (nicht steuerlichen) Werte von Leistung und Gegenleistung ist die Bereicherung evident.

Demnach ergibt sich folgende Abgabenberechnung für die Grunderwerbsteuer:  
Kapitalwert des Wohnrechtes 58.448,68 €, davon  $\frac{1}{2}$  je Übergeber 29.224,34 €; zuzüglich Grabpflegekosten (je 750,00 €); davon jeweils 2 % Grunderwerbsteuer (= je 614,88 €).

Die Schenkungssteuer war im Hinblick auf die Ausführungen zur unentgeltlichen Zuwendung im Umfang des unentgeltlichen Erwerbes zu bemessen:

Wert des Grundstückes (3-facher Einheitswert abzüglich Wert der Gegenleistung): 330,22 €, daher davon (nur) gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % ErbSt.

(Anmerkung: die erstmalige Abgabenfestsetzung für die unentgeltliche Zuwendung von Frau Maria R ist nach den Verfahrensvorschriften für die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zulässig).

Linz, am 26. August 2009