



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau BW, ADR, vertreten durch Goldsteiner Strebinger Rechtsanwälte GmbH, 2700 Wiener Neustadt, Wiener Str. 14-16, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. Februar 2011 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr***, StNr.*** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang

Mit Kaufvertrag vom 30. Juni 2010 erwarb Frau BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) von Frau VERKÄUFERIN die Liegenschaft EZ*** der KG*** um einen Kaufpreis von € 160.000.

Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass auf der gegenständlichen Liegenschaft ein Einfamilienhaus errichtet ist und dass ob dem Kaufgegenstand ein Wohnungsgebrauchsrecht für Frau AB, geboren am xx.xx.1924 und für Herrn CD, geboren am xx.xx.1927, einverleibt ist und dass dieses Wohnungsrecht aufrecht bleibt.

2. Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer

Für diesen Kaufvertrag führte die Goldsteiner Strebinger GmbH eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch und gab dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien

mittels FinanzOnline zu ErfNr*** den selbstberechneten Steuerbetrag am 4. Oktober 2010 mit € 5.600,00 (3,5% einer Bemessungsgrundlage von € 160.000,00) bekannt.

3. Vorhalteverfahren des Finanzamtes

Mit Vorhalt vom 31. Jänner 2011 forderte das Finanzamt die Bw. auf, den monatlichen Wert des Wohnrechts sowie die Wohnnutzfläche des Hauses bekannt zu geben.

Dazu gab der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt bekannt, dass seines Erachtens für das Wohnungsgebrauchsrecht keine Grunderwerbsteuerpflicht bestehe. Gemäß § 5 GrEStG sei Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Das Wohnungsgebrauchsrecht beziehe sich nicht auf Nutzungen des Verkäufers, sondern auf die Herrschaften. Die Wohnungsberechtigten seien die Eltern der Käufer, womit der Kaufvertrag erklärlich sei. Das vorher bestehende Nutzungsrecht der Familie reduziere den Wert der Liegenschaft und stelle keinen Gegenwert der Käuferin dar. Richtig sei, dass eine Grunderwerbsteuer dann zu bezahlen wäre, wenn im Kaufvertrag der Käufer gegenüber dem Verkäufer die Nutzung des Wohnungsgebrauchsrechtes neben dem unmittelbaren Kaufpreis einräumt. Hier handle es sich um Rechte Dritter und stelle keine Gegenleistung dar, vielmehr eine Reduzierung des Verkehrswertes.

Gemäß der ihm erteilten Information umfasse die Wohnung ein Ausmaß von 70 m², er nehme einen angemessenen Mietzins für eine Wohnung mit 70 m² an mit € 350,00. Die entsprechende Kapitalisierung sei vorzunehmen.

4. Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Bescheid gemäß §201 BAO

Am 15. Februar 2011 erließ das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber der Bw. einen Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) und setzte die Grunderwerbsteuer mit € 6.682,18 (3,5% der Gegenleistung von € 190.925,08) fest, sodass sich eine Nachforderung in Höhe von € 1.082,38 ergab. Bei Ermittlung der Gegenleistung setzte das Finanzamt zusätzlich zum Kaufpreis von € 160.000,00 den gemäß § 16 BewG kapitalisierten Wert des Wohnrechtes in Höhe von € 30.925,08 an. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Der Bescheid gem [§ 201 BAO](#) ergeht auf Grund des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit.

*Gegenleistung gem § 5 GrEStG sind der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen
übernommene sonstige Leistung Wohnrecht - Barwert gem § 16 BewG 30.925,08
Kaufpreis+ 160.000,00
Gegenleistung gem § 5 GrEStG 190.925,08"*

5. Berufung

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Einbeziehung des Wohnungsgebrauchsrechtes in die Gegenleistung und wurde beantragt den Bescheid hinsichtlich der Nachforderung im bekämpften Umfang von € 1.082,38 aufzuheben.

Zum Sachverhalt brachte die Bw. vor, dass die Übernahme der Liegenschaft mit bestehenden Rechten und Pflichten - § 3-6 – vereinbart worden sei. Einverleibt sei ein Wohnungsgebrauchsrecht für AB und CD, jeweils Eltern der Käuferin. Als Gegenleistung sei der Betrag von € 160.000,00 als Kaufpreis vereinbart worden. Unmittelbare Verpflichtungen seien nicht übernommen worden, lediglich in Bezug auf die grundbücherliche Lastenfreistellung sei vereinbart worden, dass ein bestehendes Wohnungsgebrauchsrecht aufrecht bleibe.

Zur rechtlichen Beurteilung führte die Bw. unter Zitierung der Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG aus, dass sich das Wohnrecht nicht auf Nutzungen des Verkäufers beziehe, sondern auf dritte Personen, für die eine dingliche Besicherung grundbücherlich einverleibt sei und nicht gelöscht werden könne. Das vorher bestehende Nutzungsrecht bzw. dingliche Recht von dritten Personen reduziere den Wert der Liegenschaft und stelle keine Gegenleistung der Käuferin dar. Es stelle diese Dienstbarkeit zugunsten Dritten auch keine Leistung der Käuferin dar, sondern stelle rechtlich eine Beschränkung des Eigentums und Wertminderung dar, womit der Kaufpreis von € 160.000,00 gegeben und vereinbart worden sei.

6. Berufungsvorentscheidung

Dem hielt das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung Folgendes entgegen:

"Laut § 2 des Kaufvertrages wird die Kaufliegenschaft geldlastenfrei gestellt. Das Wohnrecht bleibt aufrecht.

Da das Wohnrecht somit aufrecht bleibt, übernimmt die Käuferin dieses Recht in ihre Duldungsverpflichtung.

Gegenleistung bei einem Kauf ist gem. § 5(1)1 GrEStG der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Das Wohnrecht stellt daher eine von der Käuferin übernommene, sonstige Leistung dar. Dem Berufsbegehren wonach sich das Wohnrecht nicht auf Nutzungen des Verkäufers bezieht und rechtlich eine Beschränkung des Eigentums und Wertminderung darstellt konnte somit auf Grund der Ausführungen des § 5(1)1 GrEStG (einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen) nicht gefolgt werden.

Weiters gehören gem. § 5 (2) 2 GrEStG zur Gegenleistung Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, auch dann wenn diese nicht ausdrücklich vertraglich übernommen werden. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen."

7. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verwies die Bw. zunächst auf das Vorbringen in der Berufung. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung werde völlig zu Recht und richtig auf die Bestimmungen des § 5 Abs. 1 GrEStG verwiesen, ebenso völlig richtig der Vertrag zitiert.

Die rechtliche Schlussfolgerung und Interpretation sei unrichtig.

Bedeutung eines Wohnungsrechtes:

Das Wohnungsgebrauchsrecht sei eine Dienstbarkeit im Sinne des [§ 472 ABGB](#). Schon aus dem Begriff Dienstbarkeit und auch aus der Gesetzesformulierung ergebe sich, dass der Servitutsverpflichtete nie zu einem aktiven tun, oder Leistung verbunden sei – dies im ausdrücklichen Unterschied zu einer Reallast. Unterschieden würden Realdienstbarkeiten, das seien Duldungen gegenüber dem Eigentümer einer bestimmten Sache und Personaldienstbarkeit, das seien Duldungen bei bestimmten Personen.

Von der Dienstbarkeit zu unterscheiden seine Reallasten im Sinne des [§ 530 ABGB](#). Reallasten belasten ein Grundstück mit einer dinglichen Haftung des jeweiligen Eigentümers für bestimmte aktive Leistungen zugunsten einer natürlichen, oder juristischen Person. Der typische Fall dafür seien etwa Ausgedingsleistungen.

Der § 5 GrEStG spreche wörtlich von "sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen".

Die Duldung sei keine Leistung des Käufers, genauso wenig wie etwa fremde Leitungsrechte, die von einem Käufer zu übernehmen sind.

Das Gesetz wolle diese Dienstbarkeit auch nicht als Kaufpreisleistung verstehen, weil sich ausdrücklich im letzten Halbsatz des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG die Bestimmung finde „der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen“. Wäre das Wohnungsgebrauchsrecht oder sonstige Nutzung auf dem Vertragsgegenstand der verkaufenden Partei eingeräumt worden, wäre dies zu bewerten. Der Umkehrschluss lasse die Bestimmung eindeutig so interpretieren, dass die dritten Personen verbleibenden Nutzungen, schon gar nicht Dienstbarkeiten eine Bemessungsgrundlage im Kaufvertrag sind. Vielmehr würden diese Nutzungen eine Wertminderung der Liegenschaft darstellen, die im Kaufpreis seinen Niederschlag findet.

Es erschiene auch objektiv gesehen für den Steuerzahler widersinnig, wenn ein durch fremde Dienstbarkeiten eingeschränkter Wert zu einer höheren Grunderwerbsteuer führen sollte.

Das sei keine Gegenleistung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gegenleistung ist bei einem Kauf gemäß [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß [§ 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987](#) gehören zur Gegenleistung auch Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Durch das Recht der Dienstbarkeit wird gemäß [§ 472 ABGB](#) ein Eigentümer verbunden, zum Vorteil eines anderen in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames, Recht. Als absolute Rechte wirken beide Arten von Dienstbarkeiten (Grunddienstbarkeiten und persönliche Dienstbarkeiten) auch gegen den jeweiligen Eigentümer der belasteten Sache; sie werden somit durch deren Veräußerung nicht berührt. Persönliche Dienstbarkeiten, die im Gegensatz zu den Grunddienstbarkeiten eine bestimmte Person als solche zum Subjekt haben, erlöschen im Zweifel mit dem Tod des Berechtigten ([§ 529 ABGB](#)). Nach [§ 478 ABGB](#) zählt das Wohnungsrecht zu den persönlichen Servituten.

Persönliche Dienstbarkeiten, folglich auch das Wohnungsrecht ([§ 478 ABGB](#), [§ 521 ABGB](#)), wirken somit, wie oben dargelegt, als absolute Rechte gegen den jeweiligen Eigentümer des belasteten Grundstücks ([§ 472 ABGB](#)) und gehen damit als Belastung kraft Gesetzes auf den Erwerber über. Ein Wohnungsrecht gehört daher grundsätzlich als auf dem Grundstück ruhende nicht dauernde Belastung nach [§ 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG](#) zur Gegenleistung. Zur Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn zählen nämlich (VwGH 18.8.1994, [93/16/0111](#)) auch diejenigen Lasten, die abzulösen wären, wenn das Grundstück sofort lastenfrei auf den Erwerber übergehen würde (siehe dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 159 zu [§ 5 GrEStG](#); Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Band I, Rz 341 zu [§ 5 GrEStG](#) bzw. VwGH 21.3.1985, [84/16/0226](#), VwGH 16.5.2002, [2001/16/0596](#)).

Ein Wohnrecht, das von einem Liegenschaftserwerber ausdrücklich in seine Duldungsverpflichtung übernommen wird, zählt bereits gemäß [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG](#) zur Gegenleistung. Wird keine ausdrückliche Verpflichtung eingegangen, dann zählt ein Wohnrecht als auf dem Grundstück ruhende Belastung nach [§ 5 Abs. 2 Z. 2 GrEStG](#) zur Gegenleistung, weil es als absolutes Recht gegen den jeweiligen Eigentümer der belasteten

Sache wirkt und damit kraft Gesetzes auf den Erwerber übergeht (vgl. dazu UFS 8.01.2008, RV/0670-S/07).

Ausgehend von dieser Lehre und Rechtsprechung ist das Schicksal des vorliegenden Berufungsfalles bereits entschieden, denn das im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges im Lastenblatt der erworbenen Liegenschaft einverleibt gewesene Wohnungsgebrauchsrecht zugunsten Frau AB und Herrn CD wurde durch die Veräußerung nicht berührt und wirkt auch gegen die nunmehrige Grundeigentümerin. Dieses persönliche Servitut ging als Belastung kraft Gesetzes auf die Bw. als die nunmehrige Erwerberin der Liegenschaft über und gehört demzufolge gemäß § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG zur Gegenleistung.

Auch wenn die Berechtigten die Eltern der Käuferin sind, ändert dies nichts an der grunderwerbsteuerlichen Beurteilung. Selbst der Wert eines Fruchtgenussrechtes, das dem Erwerber bereits zustand, zählt zur Gegenleistung. In zeitlicher Hinsicht kommt es darauf an, ob und in welcher Höhe Belastungen im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bestehen. Hingegen ist es nicht von Bedeutung, ob es als Folge dieses Erwerbsvorganges zur Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit kommt (vgl. dazu VwGH 21.12.2000, [2000/16/0613](#) mit Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 18.8.1994, [93/16/0111](#), mit der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich von seiner zuvor vertretenen Auffassung, die dem Erwerber eingeräumte Dienstbarkeit stelle keine "Belastung" im Sinne des [§ 11 Abs. 2 Z. 2 GrEStG 1955](#) dar, abgegangen ist).

Vom Finanzamt wurde folglich zu Recht der Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes zur Gegenleistung gezählt und zusammen mit dem vereinbarten Kaufpreis in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Die durchgeführte Selbstberechnung hat sich daher hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als nicht richtig erwiesen und wurde vom Finanzamt daher eine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach der Bestimmung des [§ 201 BAO](#) vorgenommen.

Seit der Novellierung durch das AbgRmRefG 2003, [BGBl. I Nr. 97/2002](#), normiert [§ 201 BAO](#) Folgendes:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen".

Eine Selbstberechnung ist "nicht richtig", wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (z.B. Bemessungsgrundlagen) sein. Unbeachtlich für die Anwendbarkeit des [§ 201 BAO](#) ist, ob die Selbstberechnung überhöht oder zu niedrig erfolgt ist oder ob den Abgabepflichtigen an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung ein Verschulden trifft (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 8 und 9).

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 15. Februar 2011 erfolgte innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages an das Finanzamt, weshalb hier die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z. 1 BAO vorliegen. Vom Finanzamt wurde auch die Ermessensübung zutreffend mit dem Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit begründet.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. Juni 2013