

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Dr. Herbert Hubinger, Hauptplatz 18, 4560 Kirchdorf an der Krems, gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.10.2014, Erfnr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Übergabsvertrag vom 25.7.2014 hat ÜG, = Übergeberin, ÜG, die ihr allein gehörige Liegenschaft EZ, Landwirtschaft samt dem Haus haus, je zur Hälfte ihren Neffen SA und Bf, =ÜN, übergeben. Als Gegenleistung hat sich die ÜG das ausschließliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an der Wohnung im Haus im Ausmaß von 100 m² ausbedungen. Das Wohnrecht der ÜG wird zum Zwecke der Gebührenbemessung mit monatlich 450 € bewertet.

Gleichzeitig mit der Gebührenanzeige legt der Schriftenverfasser ein Kurzgutachten des SV, allg. beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilienbewertungen, =SV, vor, welches den Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von 296.000 € beziffert. Bei Berücksichtigung des Wohnrechtes zugunsten der ÜG vermindert sich lt. SV der Verkehrswert der Liegenschaft um den Barwert des Wohnrechtes in Höhe von 91.433 € und einen Abschlag wegen erschwelter Veräußerbarkeit auf 174.000 €.

Lt. dem vom BMF zu Verfügung gestellten Berechnungsprogramm betreffend die Bewertung von Renten (§ 16 BewG) beträgt der Barwert der Rente (Wohnrecht) 77.553,42 €.

Das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) ist bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer (GrESt) für die gegenständliche Übergabe gemäß § 10 Abs. 2 BewG vom nachgewiesenen gemeinen Wert der vertragsgegenständlichen Liegenschaft ohne Berücksichtigung des Wohnrechtes (296.000 €) ausgegangen und hat mit Bescheiden vom 23.10.2014 den beiden Neffen die GrESt vom halben Wert der Grundstücke (148.000 €) in Höhe von jeweils 5.180 € vorgeschrieben.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde des Bf, Beschwerdeführer, =Bf., weil das GVG bei seiner Berechnung der GrESt unrichtig den Verkehrswert ohne Berücksichtigung des Wohnrechtes in Höhe von 296.000 € zugrunde gelegt habe. Der im GrEStG neu eingeführte Begriff des gemeinen Wertes bzw. des Verkehrswertes sei jedoch nach § 21 BAO im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Wirtschaftlich betrachtet habe das Übergabeobjekt - wie im Schätzgutachten eingehend begründet - lediglich einen Verkehrswert von 174.000 € gehabt; die ÜG könnte die Liegenschaft lediglich zu einem Preis von 174.000 € verkaufen und die ÜN würden die Liegenschaft lediglich zu einem Preis von 174.000 € kaufen. Die richtige Bemessungsgrundlage für den Bf. betrage daher 87.000 €, woraus sich eine GrESt in Höhe von 3.045 € ergebe.

Lt. Beschwerdeverentscheidung des GVG vom 23.1.2015 sei die GrESt vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert des Grundstückes sei. Da der kapitalisierte Wert des Wohnrechtes geringer als der gemeine Wert der Liegenschaft sei, sei die Bemessungsgrundlage für die GrESt der gemeine Wert. Gemäß § 10 Abs. 2 BewG sei der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien ungewöhnliche oder persönliche Umstände nicht zu berücksichtigen. Als persönliche Verhältnisse seien auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind (das einzuräumende Wohnrecht für die ÜG sei somit nicht zu berücksichtigen).

In seinem Vorlageantrag vom 9.2.2015 vertritt der Bf. die Ansicht, nach der Judikatur seien unter § 10 Abs. 3 BewG im Wesentlichen Veräußerungsbeschränkungen bei Gesellschaftsanteilen gemeint, nicht aber rechtsgeschäftlich eingeräumte Wohnungsrechte.

Das GVG hat die Beschwerde am 24.2.2015 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Beweiswürdigung

Die dem Sachverhalt zugrunde liegenden Wertgrößen sind aufgrund des Akteninhaltes und der Parteienangaben, insbesondere des Schätzgutachtens, erwiesen und außer Streit.

Rechtslage

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 in der zwischen 31.05.2014 und 31.12.2015 gültigen Fassung, BGBl. I Nr. 36/2014, ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

Nach § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG 1987 ist die Steuer jedoch vom **gemeinen Wert** zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes.

Gemäß § 10 BewG ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen (Abs. 1).

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 (Abs. 2).

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 (Abs. 3).

Erwägungen

Nach dem eindeutigen Wortlaut des GrEStG und unbestritten ist die Steuer im gegenständlichen Fall vom **gemeinen Wert** zu berechnen. Was als gemeiner Wert anzusehen ist, bestimmt sich nach dem BewG.

Alleiniger Streitpunkt im vorliegenden Beschwerdefall ist die Frage, ob das ausbedungene Wohnrecht der ÜG den gemeinen Wert der übergebenen Liegenschaft und damit die Bemessungsgrundlage für die GrESt vermindern kann oder nicht.

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. Da somit der gemeine Wert nach objektiven Gesichtspunkten bestimmt sein soll, ist es erforderlich, bei seiner Feststellung nach Möglichkeit alle ungewöhnlichen und subjektiven Verhältnisse auszuschalten. Unter diesen persönlichen Verhältnissen sind vor allem Vorkaufsrechte, Veräußerungsverbote, Heimfallsrechte, Hypotheken zu verstehen, die den inneren Wert des Grundbesitzes nicht beeinflussen.

Gemäß § 10 Abs. 3 BewG sind weiters Verfügungsbeschränkungen ausdrücklich als bei der Bewertung nicht zu berücksichtigende persönliche Verhältnisse anzusehen (VwGH 27.1.1972, 2244/70). Dies gilt auch für Verfügungsbeschränkungen, die von den betroffenen Personen selbst beschlossen sind (VwGH 6.10.1980, 2915/78).

Zu der bewertungsrechtlichen Problemstellung siehe insbesondere auch Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 10 Abs. 3 BewG (19. Lfg. 2008, Seite 77, 4. und 5.)

4. Zu den Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen, gehören zB auch vom Erblasser eingeräumte Wohnrechte. Solche Rechte können den Verkehrswert der belasteten Liegenschaft sehr mindern, bei der Feststellung des Einheitswertes jedoch sind sie unbeachtlich. Demnach hat die Bewertung so zu erfolgen, wie wenn die Belastung durch die Wohnrechte nicht bestünde (vergleiche VwGH 26.4.1960, 1984/59).

5. 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 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.

Daraus erhellt, dass der vom SV festgestellte Wert der übergebenen Liegenschaft vor Abzug des Wohnrechtes, welcher sich aus dem nach objektiven Gesichtspunkten errechneten Bodenwert und Gebäudewert zusammensetzt, dem gemeinen Wert im Sinne des GrEStG entspricht, während der Wert unter Bedachtnahme auf das Wohnrecht der ÜG eben den Verkehrswert darstellt, welcher jedoch für die Bemessung der GrESt *nicht* maßgeblich ist.

Wenn der Bf. einwendet, rechtsgeschäftlich eingeräumte Wohnrechte seien nicht unter § 10 Abs. 3 BewG zu subsumieren, weil nach der Judikatur nur Veräußerungsbeschränkungen bei Gesellschaftsanteilen gemeint seien, ist ihm entgegenzuhalten:

Die bisher widergegebenen Literaturmeinungen stellen allgemein auf Verfügungsbeschränkungen persönlicher Natur ab und nennen besonders das Wohnrecht als Beispiel.

Auch in seinem Erkenntnis vom 29.09.2011, 2011/16/0024, spricht der VwGH unter Verweis auf sein vorangegangenes Erkenntnis vom 28. April 1994, 93/16/0186, Slg. 6890/F, ganz allgemein von "bewertungsmäßig nicht zu berücksichtigenden subjektiven Aspekten".

*... unter der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes im Sinn des § 10 Abs. 2 BewG seien die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen seien. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse würden bei der Ermittlung des gemeinen Wertes hingegen nicht berücksichtigt. Derart ungewöhnliche oder subjektive Verhältnisse lägen aber unter anderem dann vor, wenn zB ein Liegenschaftseigentümer sich vertraglich gegenüber einem Vorkaufsberechtigten binde, seine Liegenschaft hypothekarisch belaste oder wenn sie von einem letztwillig eingeräumten **Wohnrecht** betroffen sei. Nicht anders zu behandeln sei der Umstand, dass im (damaligen) Beschwerdefall die Beschwerdeführerin betreffend ihre Liegenschaft mit einem Bestandnehmer einen Vertrag geschlossen habe, der auch nach Ansicht der*

Beschwerdeführerin selbst richtigerweise einem Ratenkauf gleichkomme und womit dem Bestandnehmer eine Kaufoption zum Restbuchwert eingeräumt würde. Anders als es die (damalige) Beschwerdeführerin sehen wollte, lägen diese Umstände im Bereich der bewertungsmäßig nicht zu berücksichtigenden subjektiven Aspekte.

Auch die Aussagen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 06.10.1980, 2915/78, beschränken sich nicht auf gesellschaftsrechtliche Sachverhalte, sondern bedeuten allgemein gültig, dass Verfügungsbeschränkungen keine objektive Wertminderung darstellen:

...Dem hält die belangte Behörde mit Recht entgegen, daß gemäß § 10 Abs. 3 BewG in Verbindung mit dem Abs. 2 dieser Bestimmung Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen begründet sind, als nicht zu berücksichtigende persönliche Verhältnisse anzusehen sind. Dies muss umso mehr für Verfügungsbeschränkungen gelten, die, wie im Beschwerdefall, von den betroffenen Personen selbst beschlossen und von ihnen auch jederzeit wiederum aufgehoben werden können. (...) Werden solche Veräußerungsbeschränkungen aufrecht erhalten, dann ist anzunehmen, dass sie letztlich im wirtschaftlichen Interesse der Gesellschafter liegen, etwa um störende Einflussnahmen auf die Geschäftsführung zu vermeiden, und daher schon aus diesem Grund keine objektive Wertminderung der Geschäftsanteile bewirken (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 30. November 1954, Zl. 1770/52).

Das GVG hat daher als objektiven, allgemein gültigen, inneren Wert der übergebenen Grundstücke zu Recht die Summe aus dem vom SV errechneten Boden- und Gebäudewert in Höhe von 296.000 € zur GrESt Bemessung herangezogen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Linz, am 7. Juni 2016