

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adresse , über die Beschwerde vom 04.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 04.10.2016, ErfNr. xx betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde 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**

Mit Übergabsvertrag vom 15.4.2016, abgeschlossen zwischen B als Übergeberin und A (Bf.) sowie C als gemeinsame Übernehmer, wurden die im Alleineigentum der Übergeberin stehenden Liegenschaften EZ 1 sowie EZ 2 der KG XY (land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen und Wohnhaus mit den Liegenschaftsadressen Adresse1 und Adresse2) an den Beschwerdeführer sowie seine Gattin übergeben.

Zwischen der Übergeberin und den Übernehmern besteht kein Verwandtschaftsverhältnis. Die Übergabe der Liegenschaften erfolgte mit Vertragsunterfertigung je zur Hälfte an die Übernehmer. Der Ehegatte der Übergeberin, D, hatte aufgrund des seinerzeitigen Übergabsvertrages zwischen ihm und seiner Ehegattin (der nunmehrigen Verkäuferin) vom 21.10.2013 ein im Grundbuch eingetragenes Wohnungsgebrauchsrecht sowie ein Ausgedinge. Mit dem nun geschlossenen Übergabsvertrag vom 15.4.2016 stimmte er der Einverleibung der Löschung seiner Rechte zu.

Gleichzeitig wurde als Gegenleistung für die Übergabe an den Bf. und seine Gattin im Übergabsvertrag für die Übergeberin und - auf ausdrückliche Anweisung der Übergeberin – neuerlich auch für ihren Ehegatten, Hrn. D, das Wohnungsgebrauchsrecht sowie die Verpflichtung zur Veranlassung der Betreuung und Pflege der Übergeberin und ihres Ehegatten, auf Kosten der Übergeberin und ihres Ehegatten vereinbart. Darüber hinaus wurde ein Veräußerungsverbot vereinbart.

Dementsprechend wurde vereinbart, dass grundbücherlich die Einverleibung der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes, des Ausgedinges und des Vorkaufsrechtes zugunsten der Übergeberin und ihres Ehegatten erfolgen soll.

Am 11.5.2016 wurde dieser Vertrag über FinanzOnline durch den Notar G beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zu ErfNr. xx angezeigt.

Dabei wurde bei den Feldern:

„Allgemeine Berechnungsdaten:“ „Steuersatz“: Erwerb durch andere als § 26a A.1 Z1  
GGG Personenkreis (entgeltlich)

sowie unter

"Bemessungsgrundlage " folgender Betrag angegeben: "Grundvermögen": 18.500,00  
angegeben.

Mittels Vorhalt vom 31.08.2016 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe des gemeinen Wertes des landwirtschaftlichen Vermögens unter Vorlage des Gutachtens. Weiters wurde um Übersendung des Gebäudewertes für die Objekte Adresse1 und Adresse2 unter Angabe der Grundlagen ersucht.

Mit Schreiben vom 13.9.2016 wurde das Privatgutachten/Kurzgutachten der gerichtlich beeideten und zertifizierten Sachverständigen F vom 25.2.2016 übermittelt und darin der gemeine Wert mit EUR 396.000,00 „(ohne Berücksichtigung des außerbücherlichen Wohnungsgebrauchsrechtes u. Ausgedinges, mit Berücksichtigung eines 20%igen Abschlages)“, und mit EUR 37.000,00 „(unter Berücksichtigung des außerbücherlichen Wohnungsgebrauchsrechtes u. Ausgedinges inkl. -5% Abschlag wegen erschwerter Veräußerbarkeit)“ angeführt. Das Gutachten verweist diesbezüglich auf die auftragsgemäße zusätzliche (zum im Grundbuch eingetragenen Wohnungs- und Ausgedingsrecht für D aufgrund des Übergabsvertrages vom 21.10.2013) Berücksichtigung eines außerbücherlichen Wohnungsgebrauchsrechts im Erdgeschoss des Wohnhauses und einer Reallast des Ausgedinges zugunsten „Frau B“.

Aufgrund eines weiteren Ergänzungsersuchens vom 21.09.2016 mit der Bitte um Klärung, wann das Objekt Adresse2 tatsächlich fertig gestellt wurde sowie dem Ersuchen einer zahlenmäßigen Aufschlüsselung der Minderungsgründe des gemeinen Wertes auf EUR 37.000 wurde dargelegt, dass ausgehend von einem Wert von EUR 396.000 das Wohnungsgebrauchsrecht mit EUR 120.923,99, das Ausgedingsrecht mit EUR 236.172,28 (gesamt EUR 357.096,27) bewertet wurde.

Für die Bewertung der übertragenen Liegenschaften wurde lt. Übergabsvertrag - das darin angeführte Gutachten herangezogen und der Wert der Liegenschaften mit EUR 37.000 (je EUR 18.500 pro Übernehmer) unter Berücksichtigung des außerbücherlichen Wohnungsgebrauchsrechtes des „Herrn D“ im Rahmen der Selbstberechnung festgehalten.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid v. 4.10.2016 wurde für den Bf. die anteilige Grunderwerbsteuer mit EUR 8.450,35 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 241.438,76 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage setzte sich zusammen aus Grundstückswert land – und forstwirtschaftl. Grundstücke EUR 69.639,80

Dagegen brachte der Bf. Beschwerde ein, im Wesentlichen mit der Begründung, dass von dem Wert lt. vorgelegtem Gutachten der Wert des eingeräumten Wohnrechtes von Herrn D in Abzug zu bringen sei, da es sich um keine Leistung gegenüber der Bestandgeberin, Frau B handle, sondern um ein vertraglich gesichertes Wohnrecht gegenüber einem Dritten.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet abgewiesen und begründete das Finanzamt, dass *"gem. § 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.*

*Dabei sind alle objektiven Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Darin liegt auch der Unterschied zu dem im BewG nicht genannten Verkehrswert, der durch die beim gemeinen Wert auszuschaltenden Umstände (persönliche und ungewöhnliche) beeinflusst ist. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen, Darunter sind Verhältnisse zu verstehen, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Wertverhältnissen zu beeinflussen. Die eingeräumten Wohnungs- Ausgedingsleistungen stellen persönliche Umstände dar. Die Vorschreibung besteht zu Recht und die Beschwerde war aus oben angeführten Gründen abzuweisen."*

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die vor Übergabe bereits bestehende Reallast des Wohnrechtes und Ausgedinges zugunsten Herrn D, eine Leistung gegenüber einem anderen als dem Veräußerer, ein wertwirksame Gegebenheit darstelle, einen Verkaufspreis beeinflussen würde und vom gemeinen Wert abzuziehen wäre; weiters wäre auf das nachgereichte Gutachten nicht eingegangen worden, weshalb ein Verfahrensmangel vorliegen würde; bei Beibringung eines Gutachtens durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen wäre diesem entweder in der Festsetzung der Bemessungsgrundlage zu folgen, oder andernfalls eine in nachvollziehbarer und transparenter Form erstellte Gegendarstellung oder ein Gegengutachten zu erstatten; der im Bescheid angeführte Wert der Liegenschaft werde weder im Bescheid dargestellt noch hätte dieser telefonisch erklärt werden können.

Bei der Vorlage der Beschwerde an das BFG gab das Finanzamt in Bezug auf die Bemessungsgrundlage noch folgende ergänzende Stellungnahme ab:

*"Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurde die Hälfte (€ 241.438,76) des gemeinen Wert ausgehend von dem Gutachten v. 25.2.2016, obwohl dieses nur ein Kurzgutachten ist und als Nachweis des gemeinen Wertes nicht ausreicht, angesetzt ((land- und forstw. € 79.875,60 + € 59.404,00 = € 139.279,60) + (Grund € 40.000,00 + Haus € 303.597,93 = € 343.597,93) = € 482.877,76) - ohne Berücksichtigung des Abschlages von 20% für wertbeeinflussende Umstände sowie der pauschalen*

*Außenanlagen. Auch das Wohnungsgebrauchsrecht und das Ausgedinge wurden nicht berücksichtigt."*

## Beweiswürdigung

Der als erwiesen angenommene Sachverhalt ergibt sich aus dem - dem BFG vom Finanzamt - vorgelegten Verwaltungsakten, dem Einheitswertakt, dem Grundbuchsauszug, dem vorgelegten Sachverständigengutachten, dem Übergabsvertrag sowie der Stellungnahme der Gutachterin.

## Rechtliche Grundlagen

Im Beschwerdefall sind die Bestimmungen des *Grunderwerbsteuer* gesetzes 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 163/2015 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.

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

Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen.

(2) 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 Erfüllung 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 Erfüllung 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 Erfüllung Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.

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 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.

Für bundesrechtlich geregelte Abgaben gelten- soweit sich aus abgabenrechtlichen Vorschriften nicht etwas anderes ergibt - die Bestimmungen des ersten Teiles (§§ 2 bis 17) des BewG 1955. (§ 1 Abs. 1 BewG 1955)

§ 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."

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Unstrittig ist, dass durch den Übergabsvertrag vom 15. April 2016 ein grunderwersteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wurde. Unstrittig ist ebenso, dass der Bf. in keinem Verwandtschaftsverhältnis zur Übergeberin steht und somit 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.

Strittig ist im Beschwerdefall die Frage, ob grundbücherlich einverleibte Wohnungsgebrauchsrechte und Ausgedingsrechte, die auf einem Rechtsgeschäft der nunmehrigen Übergeberin mit ihrem Rechtsvorgänger und sodann neuerlich mit den nunmehrigen Übernehmern 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 (vgl. VwGH 30.03.2017, Ra 2016/16/0037 ; 22.10.1992, 91/16/0044). Gerade bei der Feststellung des gemeinen Wertes sind gemäß § 10 Abs 2 ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 16. 2. 1949, ZI 1273/47, Slg 77 (F)).

Derartige ungewöhnliche oder subjektive Verhältnisse liegen aber unter anderem dann vor, wenn zB ein Liegenschaftseigentümer sich vertraglich gegenüber einem Vorkaufsberechtigten bindet, 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).

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)."

Bereits in der Entscheidung des BFG vom 23. Jänner 2017, RV/7100931/2016 wurde zur Frage der Auswirkung grundbücherlich einverleibter Wohnungsgebrauchs- und Ausgedingsrechte auf die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer richtigerweise ausführlich dargelegt:

*"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:*

*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."*

Auch im konkreten Fall hat das Finanzamt, der einschlägigen Judikatur folgend, zu Recht den Wert des Wohnungsrechtes und des Ausgedingsrechtes bei Ermittlung des gemeinen

Wertes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht in Abzug gebracht. Dem Einwand, dass die Bemessungsgrundlage im Bescheid nicht dargelegt wurde, ist nicht zu folgen, da darin ausdrücklich die zahlenmäßige Grundlage - basierend auf dem vom Bf. vorgelegten Gutachten - für die Bemessung der Grunderwerbsteuer angeführt wurde. Aus dem vorgelegten Gutachten geht hervor, daß .3, Freiland mit EUR 79.875,60 und 4 .. Wald mit EUR 59.404,00 bewertet wurde. Aus der Gesamtsumme der beiden Position (EUR 139.279,60) sowie der Summe der Positionen .5, .. Freiland bebaut (EUR 40.000,-) und dem Bauwert (Zeitwert) lt. Gutachten von EUR 303.597,93 wurde die anteilige Summe (Hälfteanteil = EUR 241.438,736) als Bemessungsgrundlage von der Abgabenbehörde für die Grunderwerbsteuer des Bf. herangezogen.

Die Bescheidbeschwerde 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. Die getroffene Entscheidung steht im Einklang mit der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Graz, am 5. März 2019