



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 23. Mai 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 3,5 v. H. von € 56.606, sohin im Betrag von € 1.981,21, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 9. Mai 2007 abgeschlossenen Kaufvertrag hat S (= Berufungswerberin, Bw) von ihrem Onkel G dessen 1/3-Miteigentumsanteil an der Liegenschaft in EZ1 (Grundfläche 615 m² samt Wohnhaus) zum Pauschalkaufpreis von € 26.000 erworben. Die Übergabe erfolgte bereits zum 1. Jänner 2007. Auf die im Lastenblatt des Grundbuches unter C-LNrn. 5 und 6 eingetragenen Wiederkaufs- und Vorkaufsrechte haben die Berechtigten im Vertrag ausdrücklich verzichtet; daneben ist unter C-LNr. 4 "*gemäß Punkt IV. des Übergabsvertrages vom 1.12.1989 für W, geb. 19.5.1952, und B, geb. 12.5.1952*" ein Wohnungsrecht auf der Liegenschaft besichert.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 23. Mai 2007, StrNr, ausgehend von einer Gesamtgegenleistung von € 83.356,46 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 2.917,48 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde neben dem Kaufpreis das übernommene

Wohnrecht als weitere Gegenleistung zugrunde gelegt, welches - ausgehend vom monatlich geschätzten Nutzwert von € 300 - in Höhe des gemäß § 16 BewG ermittelten Kapitalwertes von € 57.356,46 in Ansatz gelangte.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, das Wohnungsrecht laste zwar auf der gesamten Liegenschaft, sodass es anteilmäßig auf die Bw übergehe, dies jedoch ausschließlich im Sinne einer reinen Sachhaftung. Da sich dies im Vermögen des Verkäufers nicht auswirke und auch keine Parteienabrede bestehe, dass die Bw das Wohnrecht anteilmäßig trage, handle es sich nicht um eine sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG. Ebenso liege iSd § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG keine Belastung vor, die auf dem Grundstück ruhe und kraft Gesetzes übergehe. Das dazumal von H eingeräumte Wohnrecht sei als Dienstbarkeit auf der Liegenschaft sichergestellt, welche sohin lediglich den Zweck einer Sachhaftung erfülle; persönlicher Schuldner sei folglich H. Auf die Bw sei diese Schuld auch nicht anteilig übergegangen, weshalb das Wohnrecht nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sei. Beim seinerzeitigen Übergabsvertrag vom 1. Dezember 1989 sei das Wohnrecht unter Ansatz einer 15-fachen Jahresleistung mit ATS 180.000 bewertet worden, weshalb nunmehr wesentlich weniger heranzuziehen wäre. Zudem erwerbe die Bw lediglich ein Drittel der Liegenschaft; das Wohnrecht wäre daher allenfalls mit maximal € 19.118,82 zu bewerten. Schließlich werde auf die Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2000 zu ErfNr1 betr. den Rechtserwerb des jetzigen Verkäufers verwiesen, wo die idente Rechtsfrage iS des Berufungsvorbringens beantwortet worden sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2007 wurde dahin begründet, dass gem. Punkt 4. des Kaufvertrages die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den bestehenden Rechten erfolgt und daher das Wohnrecht als weitere Gegenleistung einzubeziehen sei.

Mit Antrag vom 11. Juli 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

Vom UFS wurde erhoben:

1. Der zuletzt zum 1. Jänner 1988 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft (Mietwohngrundstück) beträgt erhöht € 25.944,20, damit der anteilige dreifache Einheitswert des erworbenen Liegenschaftsanteiles (1/3) ebenso € 25.944,20.
2. Laut dem beigebrachten Übergabsvertrag vom 1. Dezember 1989 hatte H für den Erwerb anderweitiger Liegenschaftsanteile seinem Bruder W und dessen Ehegattin B als Entgelt das unentgeltliche, je lebenslange und grundbücherlich sicherzustellende Wohnrecht an der ihm allein gehörigen Liegenschaft EZ1 eingeräumt, konkret das ausschließliche Wohnrecht an der

3-Zimmer-Wohnung (3 Zimmer, Küche, Bad, Abstellraum, Flur, Keller) im Parterre. Für Zwecke der Gebührenbemessung war das Wohnrecht mit jährlich ATS 12.000 bewertet und im Hinblick auf das Lebensalter der Berechtigten (damals 37 Jahre) mit gesamt ATS 180.000 (= 15-facher Jahreswert) kapitalisiert worden (Vertragspunkt IV.).

3. Mit Kaufvertrag vom 7. Mai 2000 hatte H an seinen Schwager G ein Drittel der Liegenschaft EZ1 zum Kaufpreis von ATS 600.000 veräußert. Zu dem Wohnrecht laut C-LNr. 4 war dort unter Vertragspunkt IV. festgehalten: "Das oben genannte Wohnrecht belastet jedoch den Kaufgegenstand weiterhin anteilmäßig". Das Finanzamt hatte zunächst die Wohnnutzfläche der betreffenden Parterrewohnung mit rund 85 m² erhoben, ausgehend von einem monatlich als angemessen geschätzten Nutzwert von ATS 4.250 das Wohnrecht gem. § 16 BewG mit dem 14fachen Jahreswert im Betrag von ATS 714.000 kapitalisiert und hievon anteilig 1/3 = ATS 238.000 der Grunderwerbsteuerbemessung als weitere Gegenleistung – neben dem vereinbarten Kaufpreis – zugrunde gelegt. Der dagegen erhobenen Berufung war mit Berufungsvorentscheidung ohne weitere Begründung stattgegeben und die Grunderwerbsteuer letztlich allein vom Kaufpreis festgesetzt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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

Gegenleistung ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Eine "sonstige Leistung" im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG liegt insbesondere in der Übernahme von Verpflichtungen des Verkäufers durch den Erwerber vor.

Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält, somit jede nur denkbare Leistung, die der Käufer erbringen muss, um das Grundstück zu erhalten.

Steht eine Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung anzusehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an. Es ist somit nicht maßgebend,

was die Vertragschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz 6 ff. zu § 5 mit einer Vielzahl an Judikatur).

Zur Gegenleistung gehören nach **§ 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG** auch Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Derartige Belastungen werden auch dann der Bemessungsgrundlage zugerechnet, wenn deren Übernahme nicht vereinbart ist (*Fellner*, aaO, Rz 158 zu § 5). Erforderlich ist (nur), dass die Verpflichtung auf dem Grundstück ruht, diese ohne besondere Abrede kraft Gesetzes auf den Erwerber übergeht und bereits bei Entstehung der Steuerschuld bestanden hat.

Zu den nicht dauernden Lasten gehören Hypotheken, **Wohnungs- und Fruchtgenussrechte**, Ausgedingerechte oder sonstige persönliche Dienstbarkeiten (siehe *Dorazil-Takacs*, GrEStG, 4. Aufl., Rz 10.50 zu § 5).

Persönliche Dienstbarkeiten - wie etwa ein Wohnrecht oder ein Fruchtgenussrecht - gehören somit grundsätzlich als auf dem Grundstück ruhende Belastungen nach § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG zur Gegenleistung, da sie als absolute Rechte gegen den jeweiligen Eigentümer der belasteten Sache (§ 427 ABGB) wirken und damit auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen (VwGH 21.3.1985, 84/16/0226; VwGH 16.5.2002, 2001/16/0596).

Durch die Bestimmung nach § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG soll sichergestellt werden, dass solche Belastungen auf alle Fälle der Gegenleistung hinzugerechnet werden, damit bei der Besteuerung der Wert des Grundstückes an sich erfasst wird, weil solche Lasten den Barkaufpreis bei der Preisvereinbarung entsprechend herabgesetzt haben.

Auch ein Wohnrecht (oder Fruchtgenussrecht) stellt eine Last dar, die abzulösen wäre, wenn das Grundstück sofort lastenfrei auf den Erwerber übergehen würde (vgl. VwGH 18.8.1994, 93/16/0111, zum Fruchtgenuss; BFH 12.5.1976, II R 187/72, BStBl II 579, zu einem Wohnungsrecht).

Dabei kommt es in zeitlicher Hinsicht darauf an, ob und in welcher Höhe Belastungen im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bestehen (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0613).

Nicht zur Gegenleistung gehören dagegen die auf einem Grundstück ruhenden dauernden Lasten. Als dauernde Lasten – dazu zählen insbesondere die Grunddienstbarkeiten – sind

solche Lasten anzusehen, mit deren Wegfall der Eigentümer in absehbarer Zeit nicht rechnen kann, sodass sie als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstückes empfunden werden (siehe zu vor auch: *Fellner*, aaO, Rzn 159 und 160 zu § 5).

Nach dem Obgesagten ist daher die auf dem Grundstück ruhende Belastung, nämlich das hierauf unter C-LNr. 4 sichergestellte Wohnrecht, da es auf den Erwerber kraft Gesetzes übergeht, als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG zu qualifizieren.

Die Einbeziehung des Wertes des Wohnungsrechtes in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ist daher dem Grunde nach völlig zu Recht erfolgt.

Mit ihrer Berufungsargumentation, es mangle diesbezüglich an einer Parteienabrede hinsichtlich einer Übernahme des Wohnrechtes, dessen persönlicher Schuldner allein H sei, übersieht die Bw, dass es in diesem Zusammenhalt, da die Belastung eben auf dem Grundstück ruht und kraft Gesetzes übergeht, keiner ausdrücklichen Übernahme durch die Erwerberin bedarf.

Wäre demgegenüber eine rechtsgeschäftliche Übernahmevereinbarung getroffen worden, so wäre das Wohnrecht bereits als eine "vom Käufer übernommene sonstige Leistung" iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG als Teil der Gegenleistung zu beurteilen.

Weiters ist entgegen dem Dafürhalten der Bw auch dann, wenn das Finanzamt im Rahmen der Besteuerung des vormaligen Erwerbsvorganges des nunmehrigen Veräußerers G mittels stattgebender Berufungsvorentscheidung von der Einbeziehung des Wohnrechtes letztlich Abstand genommen hatte (siehe ErfNr1), der UFS in gegenständlichem Verfahren in keinsten Weise an die daraus hervorkommende Rechtsansicht des Finanzamtes gebunden, die im Übrigen durch keinerlei nachvollziehbare Begründung in der BVE gestützt wurde und ganz offenkundig der oben dargelegten geltenden Rechtslage widerspricht.

Im Hinblick auf den wertmäßigen Ansatz des Wohnrechtes der Höhe nach, der ebenso in Streit gezogen wurde, gilt Folgendes festzuhalten:

Wie bereits oben mit Judikaturverweisen ausgeführt, kommt es in zeitlicher Hinsicht darauf an, ob und **in welcher Höhe** Belastungen **im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges** bestehen. Maßgebender Bewertungsstichtag ist daher im Gegenstandsfalle der Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages (= Verpflichtungsgeschäft) am 9. Mai 2007; anzuwenden ist die zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtslage.

Nach § 16 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG), BGBl. 1955/148 **idF BGBl I 2003/71 ab 1.1.2004**, ergibt sich der Kapitalwert ua. von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der

Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte 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 (*Anm:* 5,5 %) anzuwenden.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebniswahrscheinlichkeiten auszugehen **ist**.

Diese Bestimmung ist auf alle Abgabentatbestände anzuwenden, aufgrund derer die jeweilige Abgabenschuld nach dem 31. Dezember 2003 entsteht.

Der nach der alten Fassung des § 16 BewG (idF vor BGBl I 2003/71) vorzunehmenden Bewertung allein nach dem Lebensalter der Berechtigten bzw. nach den davon abhängigen Vervielfachern, woraus sich laut Berufungseinwand hinsichtlich der Einräumung des Wohnrechtes mit Übergabsvertrag im Jahr 1989 ein Kapitalwert des Wohnrechtes von ATS 180.000 ergeben habe, der nunmehr entsprechend vermindert zu berücksichtigen sei, kommt hingegen keinerlei Bedeutung mehr zu.

Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen sowie Lasten bestimmt sich, wie oben dargelegt, gem. § 16 BewG nach dem Lebensalter der Berechtigten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (Barwert). Dabei bestimmt sich der Jahreswert einer Nutzung oder Leistung, die nicht in Geld sondern in Sachwerten besteht (hier: Wohnungsrecht), nach § 17 Abs. 2 BewG nach einem objektiven Maßstab mit den am Verbrauchsort üblichen Mittelpreisen. Es ist der Betrag maßgebend, den ein Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste.

Der Richtwert nach § 1 Abs. 1 Richtwertgesetz ist jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung festgesetzt ist, d.h. eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 und 130 m² in brauchbarem Zustand (ordentlicher Gebrauch ist gewährleistet), die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und Badegelegenheit besteht, über eine Etagenheizung oder gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen ist.

Laut den in der Verordnung BGBl II Nr. 61/2007 enthaltenen Richtwerten nach dem Richtwertgesetz BGBl I Nr. 800/1993 betrug der für das Bundesland Tirol ab 1. April 2007 gültige Richtwert € 5,65 pro m².

Im Gegenstandsfalle kann nach der Verwaltungspraxis - mangels Vorhandenseins vergleichbarer Mietverträge und auch in Anbetracht des zuletzt im Jahre 1993 erstellten Tiroler Mietenspiegels – der Bewertung des Wohnrechtes im Wege der Schätzung dieser Richtwert zugrunde gelegt werden, bei dem es sich, gegenüber einem frei zu vereinbarenden Mietzins, wohl um einen an der unteren Grenze befindlichen Wertansatz handelt.

In Anwendung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie unter Zuhilfenahme des zwecks Vereinfachung auf der Homepage des BMF unter <http://www.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerberech/Par16/Par16.aspx> eingerichteten Programmes zur Berechnung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ergibt sich im Hinblick auf das Lebensalter der Nutzungsberechtigten und unter Ansatz des monatlichen Nutzungswertes von € 480,25 (= Wohnnutzfläche 85 m² x Richtwert € 5,65 pro m²) der Barwertfaktor mit 15,932350 und im Ergebnis der Barwert des Wohnrechtes mit **€ 91.818,14**, welcher - wie in der Berufung zutreffend begehrt – lediglich mit einem Drittel, sohin im Betrag von gerundet **€ 30.606**, der Grunderwerbsteuerbemessung zugrunde zu legen ist.

Das diesbezügliche Berechnungsblatt wird in der Beilage zur Kenntnis übermittelt.

Die Grunderwerbsteuer bemißt sich daher wie folgt:

Gegenleistung:	in Euro
Kaufpreis	26.000,00
Wohnrecht 1/3	<u>30.606,00</u>
gesamt	56.606,00
davon Grunderwerbsteuer 3,5 %	1.981,21

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Barwert Wohnrecht nach § 16 BewG)

Innsbruck, am 5. Februar 2008