

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Klaus Peter Mayer, Hauptstraße 131, 8141 Unterpremstätten, über die Beschwerde vom 26.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12.02.2016, Erf.Nr. y 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 Notariatsakt vom 27.02.2015 über gab ÜG an die Erwerberin (Beschwerdeführerin) die Liegenschaft EZ x mit einer Gesamtfläche von 730 m<sup>2</sup>. Der Einheitswert für den Vertragsgegenstand wurde zum 25.02.2015 als Einfamilienhaus mit EUR 10.464,89 festgesetzt. Das auf der Liegenschaft grundbücherlich einverleibte Fruchtgenussrecht zu Gunsten Fraux wird von der Übernehmerin in ihr persönliches Duldungsversprechen übernommen. Dieses Recht wird mit EUR 35.000 bewertet. Als Gegenleistung räumt die Beschwerdeführerin laut Punkt "Fünftens" dem Übergeber und Name auf deren Lebensdauer ein gemeinsames, unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht auf deren Lebensdauer im Erdgeschoss und Keller des Hauses Adr sowie die Mitbenützung des Gartens ein. Für den Fall, dass die Beschwerdeführerin das gegenständliche Haus umbaut beziehungsweise das gegenständliche Gebäude zur Errichtung eines neuen Wohnhauses abreißen lässt, verpflichten sich der Übergeber und Name binnen acht Wochen aus den von ihnen bewohnten Räumlichkeiten auszuziehen und die vertragsgegenständliche Liegenschaft zu räumen. Nach Fertigstellung des Um- bzw. Neubaus verpflichtet sich die Übernehmerin, dem Übergeber und Name in einer Wohnung von 35-40 m<sup>2</sup> samt Gartenanteil im Erdgeschoss das gemeinsame Wohnungsgebrauchsrecht einzuräumen. Als weitere Gegenleistung übernimmt die Bf. das einverleibte Fruchtgenussrecht, welches mit EUR 35.000 bewertet wurde, in ihr Duldungsversprechen sowie die vom Übergeber noch nicht geleistete Grunderwerbsteuer für den Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft. Für Zwecke der Gebührenbemessung wird der Wert der obigen Gegenleistungen mit monatlich EUR 180 bewertet, sodass sich

nach der Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ein Gesamtbetrag von EUR 33.731,52 ergibt.

Mit Vorhalt vom 14.09.2015 ersuchte das Finanzamt, die Beschwerdeführerin um Bekanntgabe des gemeinen Wertes der vertragsgegenständlichen Liegenschaft. Dem Finanzamt wurde in der Folge ein zum Bewertungsstichtag 15.04.2013 erstelltes Gutachten, in dem der Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft unter Berücksichtigung des Fruchtgenussrechtes mit EUR 115.900 festgestellt wurde, übermittelt. Laut Gutachten beträgt der Sachwert der Liegenschaft EUR 177.300.

Mit Bescheid vom 12.02.2016 wurde der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer iHv EUR 6.205,50 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 177.300 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, dass ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen seien. Als Bemessungsgrundlage sei der Wert laut Gutachten ohne Abzug des Fruchtgenussrechtes heranzuziehen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wurde ausgeführt, dass der Bescheid einer rechtlich unrichtigen Begründung unterliege. Der Sachverständige habe den gemeinen Wert der Liegenschaft wie folgt bewertet: Sachwert EUR 177.300 abzüglich Fruchtgenussrecht EUR 30.700 ergebe einen Wert von EUR 146.600. Dieser Wert sei als Bemessungsgrundlage für die Steuer heranzuziehen. Für die Ermittlung des Verkehrswertes würden ausschließlich objektive Gesichtspunkte gelten. Der Verkehrswert werde als gemeiner oder als Marktwert bezeichnet. Der Sachverständige habe bei der Bewertung des gemeinen Wertes die ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse außer Acht gelassen. Das Fruchtgenussrecht sei nicht unter den Terminus "ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse" zu subsumieren und daher in Abzug zu bringen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 08.03.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Der im § 10 Abs. 2 BewG definierte gemeine Wert unterscheide sich von dem im Bewertungsgesetz nicht genannten Verkehrswert. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen. Darunter seien Verhältnisse zu verstehen, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Wertverhältnissen zu beeinflussen. Ein auf der Liegenschaft einverleibtes Fruchtgenussrecht stelle einen persönlichen Umstand dar und sei deshalb bei der Berechnung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen.

Dagegen wurde ohne weitere Ausführungen der Vorlageantrag gestellt.

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

#### **Rechtslage**

Im Beschwerdefall sind die Bestimmungen des *Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG)*, BGBI 1987/309 idF des Bundesgesetzes BGBI I 2014/36 (in Geltung von 1.6.2014 bis 31.12.2015), 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.

Gemäß § 4 Abs. 1 *GrEStG* ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

§ 4 Abs. 2 *GrEStG* 1987 idF BGBI I 2014/36 bestimmte Folgendes:

*"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 Erfüllungs 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 Erfüllungs 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....."

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung ist 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.

§ 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."*

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass durch den Übergabevortrag vom 27.02.2016 ein grunderwersteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wurde.

Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 27.02.2015 war im Grundbuch ob der übergebenen EZ xx ein Fruchtgenussrecht gemäß Punkt 9 des Schenkungsvertrages vom 15.12.2000 für Fraux eingetragen. Dieses grundbürgerlich sichergestellte Fruchtgenussrecht wurde von der Übernehmerin in die Duldungsverpflichtung übernommen.

Alleiniger Streitpunkt ist im Beschwerdefall die Frage, ob dieses grundbürgerlich einverleibte Fruchtgenussrecht den gemeinen Wert der übergebenen Liegenschaft und damit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer vermindern kann oder nicht.

Als Gegenleistung wurden im gegenständlichen Fall die Einräumung von Wohnrechten an den Übergeber und an Name, die Duldung des im Grundbuch sichergestellten Rechts zugunsten Fraux sowie die Übernahme einer vom Übergeber noch nicht entrichteten Grunderwerbsteuer vereinbart. Zur Ermittlung des Wertes der Gegenleistung sind die Rechte entsprechend dem Lebensalter der Begünstigten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren. Geht man von den Wertangaben der Bf. im Notariatsakt vom 27.02.2016 aus, zeigt sich, dass der Wert der Gegenleistung jedenfalls niedriger ist als der gemeine Wert der übertragenen Liegenschaft und ist daher die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert der von der Beschwerdeführerin erworbenen Liegenschaft zu berechnen.

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 (VwGH 22.10.1992, 91/16/0044). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse werden bei der Ermittlung des gemeinen Wertes hingegen nicht berücksichtigt. Derartige ungewöhnliche oder subjektive Verhältnisse liegen aber unter anderem dann vor, wenn zB ein Liegenschaftseigentümer sich vertraglich gegenüber einem Vorkaufsberechtigten bindet (VwGH 15.9.1966, 51/66, VwSlg 3490 F/1966), 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, RV/5100443/2015).

Nicht nur die dem Übergeber eingeräumten Rechte, sondern auch das grundbürgerlich sichergestellte Fruchtgenussrecht ist aus folgenden Gründen nicht bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der Liegenschaft als Abzugspost zu berücksichtigen:

- 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).
- 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 den 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 Kaufpreis 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 Fruchtgenussrecht die Bemessungsgrundlage kürzen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht den Wert des Fruchtgenussrechts bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht in Abzug gebracht und ist bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer vom objektiven, allgemein gültigen, inneren Wert der übergebenen Liegenschaft iHv EUR 177.300 (laut Gutachten) ausgegangen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

### **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 8. November 2018

