



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.M.S., Adresse, vertreten durch Notar.X, vom 7. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Februar 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Ausgehend von einer Gegenleistung von 43.224,38 € wird gemäß § 7 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer in Höhe von 864,49 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit einem von den beiden Vertragsparteien unterfertigten Übergabsvertrag vom 26. Jänner 2006 übertrug E.Sch. (Übergeberin) der Enkelin E.M.S. (Übernehmerin) ihre 82/2448-Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft samt damit verbundenem Wohnungseigentum an der Top W 14 und die Enkelin übernahm diese Liegenschaftsanteile in ihr Eigentum. Unter Punkt IV "Gegenleistungen" räumte E.M.S. unter Z 1 der E.Sch. das lebenslange und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an den vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteilen samt damit verbundenem Wohnungseigentum an Top W 14 ein und letztere nahm diese Rechtseinräumung ausdrücklich an. Die Vertragsparteien vereinbarten darin weiters, dass ungeachtet des prinzipiell lebenslanglich eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes dieses jedenfalls erlischt, wenn das Wohnungsgebrauchsrecht von der Berechtigten nicht mehr ausgeübt werden kann, wobei über diese Frage vom jeweils zuständigen Sprengelarzt für beide Vertragsparteien bindend abgesprochen wird. Des

weiteren räumte E.M.S. unter Z 3 dem G.Sch. "*nach Ableben der Übergeberseite bzw. nach Löschung des Wohnungsgebrauchsrechtes im Sinne der Bestimmung des Punktes IV 1.*" das lebenslange und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an den vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteilen samt damit verbundenem Wohnungseigentum an Top W 14 ein und letzterer nahm diese Rechtseinräumung ausdrücklich an.

Unter Punkt XIII Z 4 "Aufsandungserklärung" gaben die Vertragsparteien ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auch über ihr einseitiges Ansuchen nachstehende Grundbuchseintragungen vorgenommen werden können:

"4. Aufgrund dieses Vertrages und nach Vorliegen der Strebeurkunde der E.Sch. : Einverleibung der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes gem. Punkt IV.3) dieses Vertrages zugunsten von G.Sch., geb. 1952. "

Das Finanzamt ermittelte den Barwert des dem G.Sch. (geb. 1952) eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes als lebenslange Einzelrente ausgehend von dem angegebenen monatlichen Wert von 500 € mit 84.493,66 € und setzte von dieser Gegenleistung gegenüber der E.M.S. (im Folgenden: Bw.) mit Bescheid vom 16. Februar 2006 für den Rechtsvorgang "Übergabsvertrag vom 26. Jänner 2006 mit E.Sch." die Grunderwerbsteuer mit 1.689,87 € (= 2 % von 84.493,66 €) fest. Zur Begründung dieses Ansatzes wird angeführt, das Wohnrecht sei gemäß § 16 Abs. 1 BewG vom Alter des jüngeren Berechtigten zu kapitalisieren.

Die gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft die auf das Lebensalter des jüngeren Berechtigten abstellende Ermittlung der Gegenleistung zum einen mit dem Argument, ein Vertrag mit G.Sch. sei nicht zustande gekommen, da dieser den Übergabsvertrag nicht mitunterfertigt habe. Zum anderen sei der Rechtserwerb des G.Sch. deshalb aufschiebend bedingt, da das ihm eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht erst für den Fall des Ablebens der E.Sch. zum Tragen komme, er somit deren Ableben überhaupt erleben müsse. Gegenleistungen, die unter einer aufschiebenden Bedingung erworben würden, seien bewertungsrechtlich erst zu berücksichtigen, wenn die Bedingung eingetreten sei. Der Barwert des der E.Sch. eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes, bewertet mit 500 € monatlich, betrage 42.724,38 € und von dieser Gegenleistung wäre die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben gewesen. Der bekämpfte Grunderwerbsteuerbescheid sei daher aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt mit dem Hinweis, die Übernehmerin habe sich gegenüber der Übergeberin verpflichtet ein Wohnrecht zugunsten des G.Sch. einzuräumen. Daher bedürfe es nicht der Unterschrift des Berechtigten. Eine aufschiebende Bedingung sei im Vertrag nicht festgehalten.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung nochmals wiederholt, dass der Rechtserwerb des G.Sch. einerseits

dadurch aufschiebend bedingt sei, dass er den gegenständlichen Übergabsvertrag mitunterfertige, da es sich derzeit lediglich um eine Rechtseinräumung zugunsten Dritter handle, welche zweifelsfrei nicht angenommen werden müsse. Andererseits sei die Rechtseinräumung dadurch aufschiebend bedingt, dass das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht erst für den Fall des Ablebens der E.Sch. zum Tragen komme, was sein Überleben der E.Sch. voraussetze.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 erster Satz GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF. unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt.

Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Ist der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebende bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 10a zu § 5 GrEStG und die dort referierte hg. Rechtsprechung). Gemäß § 4 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) werden nämlich Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist. Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt (aufschiebende Bedingung) oder die Aufhebung (auflösende Bedingung) einer Rechtswirkung von einem zukünftigen ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Dabei ist es möglich, dass sowohl ungewiss ist, ob das Ereignis eintritt, als auch wann es eintritt.

An Sachverhalt lag dem Gegenstandsfall zugrunde, dass die Bw. unter Punkt IV als Gegenleistung für die Übertragung des Miteigentumsanteiles an einer Liegenschaft samt damit verbundenem Wohnungseigentum zum einen unter Z 1 der Übergeberin E.Sch. geb. 1924 und zum anderen unter Z 3 "nach Ableben der Übergeberseite bzw. nach Löschung des

Wohnungsgebrauchsrechtes" dem G.Sch. geb 28.4.1952 an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft das lebenslange und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht einräumte.

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG idF BGBl. I Nr. 71/2003 ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernde Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von den Erlebenswahrscheinlichkeiten abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, 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 anzuwenden. Diese versicherungsmathematischen Berechnung stellt somit darauf ab, ob die Rente oder wiederkehrende Nutzung und Leistung vom Ableben einer (= "lebenslange Einzelrente") oder mehrerer Personen (= "Verbindungsrente") abhängt. Außer Streit blieb, dass es sich bei den vereinbarten Wohnungsgebrauchsrechten nicht um eine Verbindungsrente, sondern um eine Einzelrente handelte.

Während dem Grunde nach unbestritten blieb, dass im Gegenstandsfall der Barwert eines Wohnungsgebrauchsrechtes die Gegenleistung für die Grundstücksübertragung bildet, bestreitet die Bw. die Richtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Bewertung des Barwertes des Wohnungsgebrauchsrechtes abstellend auf das Lebensalter des "jüngeren Berechtigten" im Wesentlichen mit dem Argument, das unter Punkt IV Z 3 des Übergabsvertrages dem G.Sch. vertragsmäßig eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht sei aufschiebend bedingt vereinbart, weshalb mangels bislang erfolgten Bedingungseintrittes diese in Frage stehende Bewertung und damit die im bekämpften Bescheid angesetzte Gegenleistung nicht rechtens ist. Gegenleistung sei vielmehr der Barwert des unter Punkt IV Z 1 der Übergeberin E.Sch. eingeräumten lebenslangen Wohnungsgebrauchsrechtes.

§ 4 BewG bestimmt betreffend eines aufschiebend bedingten Erwerbes:

"Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, werden erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist."

Ist der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung (BFH vom 22.11.1995, II R 26/92, DStR 1996, 269; VwGH 30. 9. 2004, 2004/16/0087 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 10a zu § 5 GrEStG 1987).

Dass das Wohnungsgebrauchsrecht des G.Sch. unter einer aufschiebenden Bedingung steht, bedarf keiner näheren Begründung, weil nach dem unstrittigen Vertragstext E.M.S. dem G.Sch. das lebenslange und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht am Vertragsgegenstand "nach Ableben der Übergeberseite bzw. nach Löschung des Wohnungsgebrauchsrechtes im

Sinne der Bestimmung des Punkte IV 1. einräumt". Diese Rechtseinräumung war daher davon abhängig, ob dieser Wohngebrauchsberechtigte die E.Sch. überleben wird oder nicht bzw. ob er im Fall einer Löschung deren Wohnungsgebrauchsrechtes noch am Leben ist oder nicht. Das aber ist ein unbestimmtes Ereignis und damit eine Suspensivbedingung gemäß § 696 ABGB. Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 1. Dezember 1966, 648/66, VwSlg 3538 F/1966 und vom 18. Juli 2002, 2002/16/0125 gerade zur Grunderwerbsteuer ausgesprochen, dass aufschiebend bedingte Rechte auch bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen sind (vgl. überdies Rössler/Troll, Bewertungs- und Vermögensteuergesetz¹⁶, § 14 dBewG, Rz 17 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war daher davon auszugehen, dass zwar gemäß obiger Begriffsbestimmung die in Frage stehende Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes an G.Sch. nach den allgemeinen Kriterien als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen ist, stand doch diese Rechtseinräumung zweifelsfrei in kausalem Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb durch die Übernehmerin und war von ihr als Gegenleistung für das erhaltene Grundstück zu leisten. Allerdings war diese Rechtseinräumung abhängig davon, dass G.Sch. den Todestag der E.Sch. bzw. die Löschung deren Wohnungsgebrauchsrechtes selbst überhaupt erlebt. Darin liegt ein zukünftiges unbestimmtes Ereignis und damit eine Suspensivbedingung, die bislang unbestrittenermaßen noch nicht eingetreten ist. Das dem G.Sch. eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht ist folglich bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung deshalb nicht zu berücksichtigen, wird doch dieser Teil der unter Punkt IV des Übergabsvertrages festgelegten Gegenleistung jedenfalls erst mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung. Das Finanzamt hat daher zu Unrecht den Barwert des auf das Lebensalter des G.Sch. ermittelten Wohnungsgebrauchsrechtes im bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid als Gegenleistung herangezogen. Insoweit kommt dem Berufungsvorbringen Berechtigung zu. Das Finanzamt ist zwar bei seiner Ermittlung der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung – dies zeigt die Berechnung als "lebenslange Einzelrente"- dem Grunde nach durchaus richtig davon ausgegangen, dass die E.Sch. und der G.Sch. bezüglich des Wohnungsgebrauchsrechtes nicht nebeneinander, sondern nacheinander berechtigt waren, hat aber in der Folge an Rechtslage verkannt, dass bei der vorzunehmenden Bewertung der unter Punkt IV "Gegenleistung" vereinbarten beiden Wohnungsgebrauchsrechte allein auf das Lebensalter der am Bewertungsstichtag bereits Berechtigten E.Sch. abzustellen war, während das aufschiebend bedingte Folgerecht, solange die Bedingung nicht eingetreten ist, nach der Bestimmung des § 4 BewG bei der Ermittlung der Gegenleistung unberücksichtigt zu bleiben hatte. Erst mit dem Bedingungseintritt wird das von der Übernehmerin unbestritten in

kausalem Zusammenhang mit ihrem Grundstückserwerb dem G.Sch. eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht zur (weiteren) Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war demzufolge im Ergebnis dem Berufungsvorbringen darin zu folgen, dass nicht das bezogen auf G.Sch., sondern das bezogen auf E.Sch. eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuer- Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen war. Ausgehend von den diesbezüglichen Berechnungsgrundlagen, die da sind lebenslange Einzelrente, Frau, geb. 1924, Wert 500 € pro Monat, 12 x jährlich, vorschüssig (hierin gemäß § 289 Abs. 2 BAO abweichend von der vorgelegten Berechnung der Bw.) beträgt der Kapitalwert des der E.Sch. eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes 43.224,38 €. Der Berufung war somit teilweise stattzugeben und gemäß § 7 Z 1 GrEStG die 2%ige- Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung in Höhe von 43.224,38 € mit 864,49 € festzusetzen.

Innsbruck, am 4. Jänner 2007