



Berufungsentscheidung

im fortgesetzten Verfahren

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 27. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. August 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das bisherige Verfahren und auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2012, Zl. 2012/16/0112 verwiesen, in welchem das Höchstgericht ausgeführt hat:

Mit Übergabsvertrag vom 22. Juni 2010 übergaben Herr ML und Frau KL ihre Miteigentumsanteile, mit denen Wohnungseigentum verbunden ist, an einer dort näher bezeichneten Liegenschaft an die Berufungswerberin und Herrn L.

Punkt "II. Gegenleistungen" dieses Vertrages lautet auszugsweise:

"Für die in I.) dieser Vertragsurkunde beschriebene Leistung der Übergeber bedingen sich diese nachfolgend aufgelistete Gegenleistungen aus, die die Übernehmer auch für ihre Rechtsnachfolger im Besitze der Übergabsobjekte in ihre Haftung übernehmen:

1.) Den Übergebern steht das freie und alleinige Wohnungsgebrauchsrecht für den persönlichen Bedarf betreffend den gesamten Übergabegegenstand auf Lebenszeit zu.

Die Übernehmer sind verpflichtet, die vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumlichkeiten stets in gut bewohnbarem Zustand zu erhalten, bei gleichzeitigem freiem Ein- und Ausgang und freiem Aufenthalt der Übergeber auf dem Übergabsobjekt, mit dem Recht, in den vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumlichkeiten Besuch zu empfangen und vorübergehend auch zu beherbergen.

Weiters verpflichten sich die Übernehmer zur ordnungsgemäßen Instandhaltung der vom Wohnungsgebrauchsrecht umfassten Räumlichkeiten.

Dieses Wohnungsgebrauchsrecht ist als Dienstbarkeit auf dem Übergabsobjekt sicherzustellen und wird die allseitige Vertragsannahme erklärt."

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. August 2010 setzte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr für den Übergabsvertrag vom 22. Juni 2010 die Grunderwerbsteuer mit 354,84 € fest. Die Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer erfolge gemäß § 7 Z 1 GrEStG in der Höhe von 2 % der Gegenleistung von 17.741,96 € (gerundet gemäß § 204 BAO). Begründend führte die Abgabenbehörde erster Instanz weiters aus, das Wohnungsrecht wurde amtl. mit 400,00 € monatl. bewertet und mit dem Barwertfaktor von 14,784967 kapitalisiert. Da die Gegenleistung den 3-fachen Einheitswert übersteigt, war diese der Bemessung zugrunde zu legen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Übergeber sei am 1. Juli 2010 verstorben. Aufgrund des Todes des Berechtigten habe das vereinbarte Wohnungsgebrauchsrecht für diesen tatsächlich weit weniger als die Hälfte des ermittelten Wertes betragen, weshalb die Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 3 BewG nach der wirklichen Höhe zu bemessen und der vorgeschriebene Betrag zu berichtigen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Da es sich bei dem ausbedungenen Wohnungsrecht - so die Begründung - um ein ausbedungenes Recht für sich und den Partner handle, sei dieses Wohnungsrecht als ein Recht (als eine Gegenleistung) zu behandeln und als Verbindungsrente zu kapitalisieren. Dadurch, dass es sich um ein gemeinsames Recht handle, habe das Ableben eines Berechtigten vor der versicherungsmathematischen Wahrscheinlichkeit keinen Einfluss auf den Wert des Rechts. Der Wert dieses Rechts werde je zur Hälfte der Besteuerung zugrunde gelegt. Da sich am Wert des Rechts keine Änderung ergebe, sei auch keine Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 BewG möglich.

Der Unabhängige Finanzsenat hat der Berufung mit Entscheidung vom 27. April 2012 Folge gegeben; der Verwaltungsgerichtshof hat in der Entscheidung vom 21.11.2012, Zl. 2012/16/0112 (Zl. 2012/16/0113, Amtsbeschwerde), zum Ausdruck gebracht:

"Im vorliegenden Beschwerdefall ist unbestritten, dass das in Punkt II. des Übergabsvertrages vom 22. Juni 2010 beiden Übergebern ausbedungene Wohnungsgebrauchsrecht Gegenleistung im Sinn des § 5 GrEStG ist. Strittig ist, ob infolge des Todes eines Übergebers die Gegenleistung tatsächlich weniger als die Hälfte ihres nach § 16 Abs. 1 und 2 BewG - der Höhe nach unstrittig - ermittelten Wertes beträgt und infolge dessen die Grunderwerbsteuer in Anwendung des § 16 Abs. 3 BewG zu berichtigen ist.

Nach § 16 Abs. 1 BewG ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Lebenswahrscheinlichkeit 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 leg.cit. anzuwenden.

Nach Abs. 2 BewG ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, anhand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Lebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

Hat eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes betragen und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente, Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigen. § 5 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages.

In seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/16/0192, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Fall eines Übergabsvertrages von Ehegatten an ihren Sohn unter Vorbehalt eines "Wohnungs- (Wohnungsgebrauchs-)rechts" zugunsten der Übergeber ua. ausgeführt:

Ein mehreren Personen eingeräumtes, von diesen gleichzeitig ausübbares Wohnrecht derselben Räumlichkeiten stellt auf der Seite des dadurch Belasteten ein Wohnrecht dar, dessen Wert gegebenenfalls - etwa für die Frage der Schenkungssteuer - auf die Berechtigten aufzuteilen ist.

Dabei ist denkmöglich, dass sich der Übergeber ein Wohnrecht für sich selbst oder aber (in einem Vertrag zu Gunsten Dritter) ein Wohnrecht für seine Ehegattin (allein) oder für einen Dritten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2001, Zl. 2001/16/0436) oder auch ein Wohnrecht für sich und seine Ehegattin ausbedingt.

Im Beschwerdefall ist mit zu berücksichtigen, dass der in Rede stehende Übergabsvertrag gleichzeitig auch mit der Übergeberin abgeschlossen wurde und sich diese ebenfalls ein Wohnrecht ausbedungen hat.

Soweit das jeweils ausbedungene Wohnrecht dieselben berechtigten Personen betrifft, ist dessen Wert demnach aufzuteilen. Hätte sich jeder der Übergeberteile das Wohnrecht für sich und für den jeweils anderen Übergeberteil ausbedungen (wie der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgebracht hat und in der Beschwerde ins Treffen führt), dann hätte sich jeder der Übergeberteile somit das Gleiche, nämlich das 'gesamte' Wohnrecht, ausbedungen und wäre der Wert des 'gesamten' Wohnrechtes daher zu halbieren und diese Hälfte beim Erwerbsvorgang jeder Liegenschaftshälfte anzusetzen. Hätten der Übergeber und die Übergeberin jedoch ein Wohnrecht jeweils nur für sich selbst ausbedungen, wäre der Wert des 'gesamten' Wohnrechtes nach dem Gesichtspunkt aufzuteilen, wie lange jeder Berechtigte dieses sein Wohnrecht ausüben kann.

Nicht zu verwechseln mit den sich daran anschließenden rechtlichen Fragen, wie eine Leistung zu bewerten ist und welchem Wert (der Grundstückshälfte) die jeweilige Gegenleistung gegenüberzustellen ist (§ 19 ErbStG), handelt es sich bei der Frage, welche Gegenleistung der Übergeber sich ausbedungen hat und der Beschwerdeführer dem Übergeber zu erbringen hat, um eine Tatsachenfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) zu beantworten hatte. Dem Verwaltungsgerichtshof obliegt dabei die Prüfung, ob die belangte Behörde ihre Feststellungen dazu schlüssig und in einem mängelfreien Verfahren getroffen hat."

Nach dem Inhalt des eingangs auszugsweise zitierten Übergabsvertrages vom 22. Juni 2010 sollte den Übergebern auf Lebenszeit das freie und alleinige Wohnungsgebrauchsrecht für den persönlichen Bedarf betreffend den gesamten Übergabegenstand zustehen.

Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter "Absicht der Parteien" im Sinn des § 914 ABGB ist keineswegs etwa die Auffassung einer Partei oder ein nicht erklärter oder nicht kontrollierbarer Parteiwille, sondern nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicher Weise der Vereinbarung

unterstellen muss. Nach § 914 ABGB ist also dann, wenn ein Vertrag oder eine Erklärung ausgelegt wird, nicht zu erforschen, welchen subjektiven, dem Partner nicht erkennbaren Willen die erklärende Partei hatte, sondern nur, wie der andere Vertragsteil die Erklärung verstehen musste (vgl. etwa die in Fellner, Band II Grunderwerbsteuer, unter Rz 27 zu § 1 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Nach Ansicht der belangten Behörde ließ die eingangs zitierte Formulierung in Punkt II. des Übergabsvertrages "jedenfalls eine Interpretation im Sinne des Berufungsbegehrens zu". Die Grunderwerbsteuer sei daher gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht festzusetzen - und der Erstbescheid ersatzlos aufzuheben - gewesen.

Damit verkannte allerdings die belangte Behörde die ihr nach der wiedergegebenen Rechtsprechung obliegende Interpretation des Übergabsvertrages anhand der Auslegungsregel des § 914 ABGB. Demnach war die Frage, in welchem Sinn den Übergebern das Wohnungsgebrauchsrecht ausbedungen sein sollte, aus der Sicht eines redlichen Erklärungsempfängers zu beantworten. Die Beantwortung dieser Frage konnte sich nicht darauf beschränken, dass eine Auslegung des Übergabsvertrages im Sinne des Berufungsbegehrens möglich wäre; vielmehr waren unter Beachtung der Auslegungsregeln des § 914 ABGB die konkreten Umstände des Beschwerdefalles mit einzubeziehen, dass der in Rede stehende Übergabsvertrag gleichzeitig von beiden Übergebern mit beiden Übernehmern abgeschlossen wurde und nach dem Wortlaut des Punktes II. des Übergabsvertrages beiden Übergebern das freie und alleinige Wohnungsgebrauchsrecht für den persönlichen Bedarf betreffend den gesamten Übergabegegenstand auf Lebenszeit zustehen soll. Dieser Formulierung ist im Hinblick auf den Versorgungszweck die Bedeutung beizumessen, dass nach dem Tod eines Übergebers dem überlebenden Übergeber auf dessen Lebenszeit das freie und alleinige Wohnungsgebrauchsrecht für dessen persönlichen Bedarf betreffend den gesamten Übergabegegenstand weiterhin zustehen sollte. Unter Zugrundelegung dieses Verständnisses war im vorzeitigen Erlöschen des Wohnungsgebrauchsrechts eines Übergebers durch dessen Tod alleine noch kein Fall des § 16 Abs. 3 BewG verwirklicht, weil der andere überlebende Übergeber weiterhin ungeschmälert im Genuss seines Wohnungsgebrauchsrechts hinsichtlich des gesamten Übergabegegenstands steht und damit die Übernehmer die Last des ungeschmälerten Wohnungsgebrauchsrechts weiterhin zu tragen haben. Umstände, die ein anderes Verständnis des Übergabsvertrages vom 22. Juni 2010 im Sinn des § 914 ABGB erheischen würden, hat die belangte Behörde nicht festgestellt.

Somit erfolgte die Abgabenfestsetzung im angefochtenen Bescheid zu Recht und über die Berufung ist spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Februar 2013