

GZ. RV/0369-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Bernhard Fritz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass für den Rechtsvorgang "Übergabsvertrag vom 30. Mai 2003" ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 11.971 € gemäß § 7 Z 1 GrEStG die 2%ige Grunderwerbsteuer mit 239,42 € festgesetzt wird.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit dem am 30. Mai 2003 abgeschlossenen Übergabsvertrag übertrug die Übergeberin E. A. ihren ideellen Hälfteanteil an der mit einem Wohnhaus bebauten Liegenschaft EZ X GB Sch.

anteilig auf die drei Kindern, die an dieser Liegenschaft auf Grund des Abhandlungsverfahrens nach dem verstorbenen Vater bislang je einen 1/6 Anteil hatten, in der Weise, dass sie dem Sohn B. A. 222/684- Anteile, der Tochter M. V. 234/684- Anteile und der Tochter M. H. 1/3- Anteile überließ. Unter Punkt III des Übergabsvertrages räumten die Übernehmer für sich und ihre Rechtsnachfolger als Gegenleistung für diese Übergabe der Übergeberin, die diese Rechtseinräumung ausdrücklich annahm, auf deren Lebensdauer das unentgeltliche und uneingeschränkte Wohnungsgebrauchsrecht in der gesamten im Erdgeschoß gelegenen Wohnung des Wohnhauses in Sch. HStr. 253, bestehend aus Flur, WC, Bad, Speis, Küche, Wohnraum, Schlafräum, ein. Mit diesem Wohnungsgebrauchsrecht war auch das Mitbenützungsrecht des Kellers, der beiden Schupfen und des gesamten Gartens verbunden. Unter Punkt IV. wurde der auf den vertragsgegenständlichen Hälftenanteil anteilmäßig entfallende Einheitswert mit 9.556,48 € beziffert und der kapitalisierte Wert dieses Wohnungsgebrauchsrechtes wurde unter Angabe des Flächenausmaßes der Wohnung mit 34.992 € errechnet. Unter Punkt IX gaben die Vertragsteile ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf der Gesamtliegenschaft das Wohnungsgebrauchsrecht der E. A. einverleibt wird. In der eingereichten Abgabenerklärung wurden die drei Kinder B. A., M. V. und M. H. als Erwerber angeführt und als Gegenleistung der Kapitalwert des Wohnungsgebrauchswertes von 34.992 € ausgewiesen.

Gleichfalls am 30. Mai 2003 schlossen die drei übernehmenden Kinder als Vertragsparteien einen Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag ab, der von E. A. als Beteiligte mitunterfertigt wurde. Darin kamen die Vertragsteile B. A. und M. V. einerseits und M. H. andererseits überein, das Grundstück 344 insoweit real zu teilen, als das durch Teilung neu gebildete Gst 344/1 von 863 m² B. A. zu 111/228-Anteilen und M. V. zu 117/228 Anteilen in ihr ideelles Miteigentum übernehmen und M. H. das durch Teilung neu gebildete Gst 344/2 von 711 m² in ihr Alleineigentum übernimmt. Zur Herbeiführung dieser vereinbarten Realteilung übertrugen zum einen B. A. 225/684- Anteile und M. V. 231/684- Anteile je an dem neu gebildeten Gst 344/2 von 711 m² an die Schwester M. H., die diese ideellen Anteile übernahm und aufgrund ihres bereits bestehenden Miteigentumsanteiles von 1/3 nunmehr Alleineigentümerin des Gst 344/2 von 711 m² war. Zum anderen übertrug M. H. von ihrem 1/3 Anteil an der neu gebildeten Gst 344/1 von 863 m² 108/684 Anteile an den Bruder B. A., der damit zusammen mit seinen bisherigen Miteigentumsanteilen von 225/684 nunmehr ideeller Miteigentümer zu 111/228 Anteilen am Gst 344/1 von 863 m² war. Weiters übertrug M. H. 120/684 Anteile an die Schwester M. V., die zusammen mit ihren bisherigen Miteigentumsanteilen von 241/684 Anteilen nunmehr ideelle Miteigentümerin zu 117/228

Anteilen am Gst 344/1 von 863 m² war.

In Punkt VI des Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrages räumten sich die Vertragsteile B. A. und M. V. wechselseitig das Wohnungseigentum ein und zwar B. A. der M. V. an der Wohnung Top Nr. 1 sowie Garage Top Nr. 3 und M. V. dem B. A. an der Wohnung Top Nr. 2 und am Autoabstellplatz Top 4. Punkt VII des Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrages hatte folgenden wörtlich wiedergegebenen Inhalt:

"Mit Übergabsvertrag vom heutigen Tage, mit welchem Frau E. A. , geb. 27.7.1939, ihren ideellen Hälftenanteil an der Liegenschaft in EZ X GB Sch. an ihre Kinder B. A., M. V., und M. H. übergeben hat, hat sich Frau E. A., geb. 27.7.1939, das Wohnungsgebrauchsrecht gemäß Punkt III des Übergabsvertrages vom heutigen Tage vorbehalten. Sämtliche Vertragsteile erklären nunmehr, daß sich das Wohnungsgebrauchsrecht zugunsten Frau E. A. gemäß Punkt III des Übergabsvertrages vom heutigen Tage nach erfolgter Wohnungseigentumsbegründung ausschließlich auf die Wohnung Top Nr. 1 bezieht und erstreckt und auf dieser Wohnung gründbürgerlich sichergestellt wird."

Für den Rechtsvorgang "Übergabsvertrag und Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 30. Mai 2003 mit E. A." setzte das Finanzamt gegenüber M. V. ausgehend von einer Gegenleistung (Kapitalwert des der Übergeberin E. A. eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes) in Höhe von 34.992 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 699,84 € fest, während gegenüber den beiden Geschwistern M. H. und B. A. für diesen Rechtsvorgang ausgehend vom 3-fachen Einheitswert des von der Mutter übergebenen Hälftenanteiles der Wert des Grundstückes Gst 344/2 (bezüglich M. H.) bzw. seines Grundstücksanteiles (bezüglich B. A.) berechnet und davon jeweils Schenkungssteuer (Steuerklasse I) vorgeschrieben wurde. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer allein gegenüber M. V. vom Wert des in Punkt III des Übergabevertrages von den drei Übernehmern der Mutter eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes hängt damit zusammen, dass als Folge des Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrages (Punkt VII) sich dieses Wohnungsgebrauchsrecht ausschließlich auf die im Wohnungseigentum der M. V. stehenden Wohnung Top Nr. 1 bezog und erstreckte und auf dieser Wohnung gründbürgerlich sichergestellt wurde.

Mit einem einheitlichen Berufungsschriftsatz bekämpft der einschreitende rechtliche Vertreter den streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid und die gegenüber den Geschwistern erlassenen Schenkungssteuerbescheide mit dem Vorbringen, die Rechtseinräumung dieses Wohnungsgebrauchsrechtes sei durch alle drei Übernehmer erfolgt, denen aufgrund dieses Übergabsvertrages jeweils Miteigentumsanteile von der Mutter übertragen wurden. Der kapitalisierte Betrag des eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes sei somit allen drei Übernehmern anteilmäßig zuzurechnen und die jeweilige Gegenleistung der Bemessung der

Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen. Demgegenüber habe das Finanzamt gegenüber B. A. und M. H. lediglich Schenkungssteuer und keine Grunderwerbsteuer festgesetzt und gegenüber M. V. die Grunderwerbsteuer für die gesamte Gegenleistung zur Zahlung vorgeschrieben. Es werde daher beantragt, dass die Gegenleistung in Höhe von 34.992 € entsprechend den von der Mutter erhaltenen Miteigentumsanteilen den Erwerben der drei Geschwister zugerechnet und vom jeweiligen Entgelt Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werde. Der nachfolgende Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag sei für den gegenständlichen Übergabsvertrag unbeachtlich und als ein gesondertes Rechtsverhältnis zu betrachten.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich auf folgende Begründung:

"Die beiden am 30.5. unmittelbar nacheinander unterschriebenen Verträge sind eine Einheit und wird das vereinbarte Wohnrecht an der im Erdgeschoß gelegenen Wohnung, das sind die nunmehr im außerbücherlichen Eigentum stehenden 97/228 Anteile eingeräumt. Weil die weiteren Vertragsbeteiligten der Veräußerin keine Nutzungen vorbehalten (s. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG), konnte der Berufung kein Erfolg zukommen".

Die Berufungswerberin stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde noch vorgebracht, dass sowohl der Übergabsvertrag als auch der Realteilungsvertrag zwei selbständige Rechtsgeschäfte darstellen würden, die voneinander losgelöst zu betrachten seien. Es sei rechtlich unzulässig, den Inhalt zweier Verträge derart zu vermischen und von einem einheitlichen Rechtserwerb zu sprechen, da die Wirksamkeit der Verträge voneinander unabhängig zu betrachten sei. Wäre der Wohnungseigentumsvertrag aus irgendwelchen Gründen nichtig oder nicht zustande gekommen, so wäre eine Einräumung und Sicherstellung des Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten der Übergeberin, wenn ihr dieses nur von der Tochter M.V., der es steuerlich zur Gänze zugerechnet worden sei, eingeräumt worden wäre, rechtlich gar nicht möglich. Inbesondere deshalb habe die Übergeberin auch auf die Rechtseinräumung durch alle drei Kinder gedrungen. Dass in der weiteren Folge ein Realteilungsvertrag, an welchem die Übergeberin gar nicht beteiligt sei, abgeschlossen wurde, stehe mit dem Übergabsvertrag in keinem Zusammenhang.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unter Beachtung der Begründung der Berufungsvorentscheidung und den dazu replizierenden Ausführungen der Berufungswerberin entscheidet den vorliegenden Berufungsfall, ob das Finanzamt zu Recht an Sachverhalt davon ausgegangen ist, dass "die beiden am 30.5. unmittelbar nacheinander unterschriebenen Verträge eine Einheit sind."

Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdruckes 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 Sinne dieser Gesetzesstelle ist nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 26, 27 zu § 1 GrEStG und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 31 a zu § 1 ErbStG und die darin zitierte hg. Rechtsprechung). Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 114 zu § 1 GrEStG und VwGH 22.5.1980, 714/79, ÖStZB 1981, 22 und VwGH 9.10.1991, 89/13/0098, ÖStZB 1992, 366 ff). Im Einklang mit § 21 BAO steht die Notwendigkeit, bei Beurteilung einer Tatfrage auf den Gesamtzweck abzustellen, wenn mit mehreren Rechtsvorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt wurde (VwGH 19.5.1988, 87/16/0085,0086 und VwGH 19.8.19997, 96/16/0148,0149).

Diese in ihrer Gesamtheit erforderlichen Voraussetzungen treffen auf den Berufungsfall aus folgenden Gründen nicht zu: Gegenstand des von E. A. als Übergeberin und ihren Kindern B. A., M. V. und M. H. als Übernehmer abgeschlossenen Übergabsvertrages war die anteilige Übertragung eines Hälftenanteiles an einer Liegenschaft, wobei als Gegenleistung für die Übergabe die drei Übernehmer der Übergeberin ein Wohnungsgebrauchsrecht an der gesamten im Erdgeschoß gelegenen Wohnung des Wohnhauses einräumten. Ziel des noch am gleichen Tag von den drei Übernehmern abgeschlossenen Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrages war, die Liegenschaft Gst 344 im unverbindlichen Gesamtkatasterausmaß von 1435 m² in zwei neu gebildete Grundstücke zu teilen, wobei das Gst. 344/1 von 863 m² (darauf befand sich das Wohnhaus) von M. V. zu 117/228 Anteilen und von B. A. zu 111/228 Anteilen in ihr ideelles Miteigentum verbunden mit Wohnungseigentum an den Wohnungen Top 1 sowie Garage Top 3 bzw. Wohnung Top 2 und Autoabstellplatz Top 4 übernommen wurde, während die Schwester M. H. das neu gebildete Gst 344/2 von 711 m² in ihr Alleineigentum übernahm. Die "Absicht der Parteien" und damit der mit den Verträgen verfolgte jeweilige Geschäftszweck, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise den Vereinbarungen unterstellen muss, spricht keinesfalls dafür, dass alle Beteiligten mit dem Übergabevertrag und dem Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag

eine einheitliche Regelung beabsichtigten. Dafür lassen sich keine konkreten Anhaltspunkte finden und solches wurde vom Finanzamt auch gar nicht behauptet geschweige denn durch konkrete Ausführungen aufgezeigt, worin ein solche durch die beiden Verträge beabsichtigte einheitliche Regelung besteht. Das Finanzamt beschränkte sich in dessen Argumentation vielmehr darauf hinzuweisen, beide Verträge seien am gleichen Tag "unmittelbar nacheinander" abgeschlossen worden und hat allein damit die Einheit der beiden Verträge begründet. Fehlt aber diese kumulativ (VwGH 22.5.1980, 714/79) zum Bestehen eines engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs geforderte weitere Voraussetzung, dann hat das Finanzamt zu Unrecht die beiden getrennt abgeschlossenen Verträge als Einheit aufgefasst. Demzufolge ist im Berufungsverfahren an Sachverhalt davon auszugehen, dass der Übergabsvertrag einerseits und der Realteilungs-und Wohnungseigentumsvertrag andererseits als jeweils eigenständige Rechtsvorgänge steuerlich gesondert zu beurteilen sind. Unter Beachtung des Berufungsvorbringens bildet den Gegenstand dieses Berufungsverfahrens die rechtliche Beurteilung der Frage, welche Abgabe (Grunderwerbsteuer und/oder Schenkungssteuer) bezogen auf den Rechtsvorgang "Übergabsvertrag" rechtens vorzuschreiben ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF., sind Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt (vgl. VwGH 14.1.1988, 86/16/0035, VwGH 22.5.1996, 96/16/0083). Durch diese Bestimmung soll klargestellt werden, dass bei solchen Rechtsgeschäften der entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuer unterliegt, wobei hier die Steuer aus dem Wert der Auflage oder Gegenleistung zu berechnen ist. Die auf den unentgeltlichen Teil entfallende Schenkungssteuer ist aus der Differenz zwischen der Gegenleistung und dem Wert des Grundstückes (ab 1.1.2001 der dreifache Einheitswert) zu berechnen. Ausschließlich Grunderwerbsteuer ist daher dann zu erheben, wenn die Auflage oder Gegenleistung den Einheitswert übersteigt. Diesfalls ist ungeachtet der Tatsache, dass der Übernehmer durch das Rechtsgeschäft insgesamt - nämlich in Anbetracht des objektiv wesentlich höheren Verkehrswertes der Liegenschaft- bereichert wird, der Wert der Auflage oder Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG der Grunderwerbsteuer zu unterziehen (VwGH 18.1.1990, 89/16/0062). Übersteigt daher die Gegenleistung den (3- fachen) Einheitswert des Grundstückes, so fällt der Wert der Gegenleistung zur Gänze unter die Grunderwerbsteuer (siehe zu obigem auch: Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrEStG 1987, Rz 29-38 zu § 3; Arnold/ Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, Rz 115-128 zu § 3). Die Auflage

kann in Leistungen jeder Art bestehen, so insbesondere auch- wie im Gegenstandsfall- in der Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes an die Übergeberin (vgl. dazu VwGH 31.1.1985, 82/16/0134).

Ein Übergabsvertrag kann eine gemischte Schenkung darstellen, wenn der Wert der dem Übernehmer obliegenden Gegenleistung wesentlich geringer ist als der Sachwert der überlassenen Liegenschaft und die Vertragsschließenden in diesem Umfang eine Schenkung beabsichtigten. Im gegenständlichen Übergabsvertrag räumten die drei Übernehmer als "Gegenleistung" für die Übergabe der Miteigentumsanteile der Übernehmerin ein Wohnungsgebrauchsrecht an der Wohnung im Erdgeschoß des Wohnhauses ein. Die drei Übernehmer gaben auch ihre ausdrückliche Einwilligung ab, dass auf der Gesamtliegenschaft die Einverleibung des Wohnungsgebrauchsrechtes gemäß Punkt III Ziffer 1 des Übergabsvertrag erfolgt. Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich- rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage. Zu den vom Käufer übernommenen sonstigen Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer leistet, um das Grundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht. Im Berufungsfall geht aus der Vertragslage deutlich hervor und darüber besteht auch kein Streit, dass die Wohnrechtseinräumung in einem kausalen Zusammenhang zur Übergabe der Miteigentumsanteile stand und insoweit die Übergabe der Miteigentumsanteile entgeltlich erfolgte. Bezogen auf den Erwerb der Berufungswerberin von 234/684 Anteilen ergibt sich, dass der dreifache anteilige Einheitswert 9.808 € (=28.669,44 € dividiert durch 684-Anteile x 234-Anteile) beträgt, während die anteilige Gegenleistung 11.971 € (=Kapitalwert des Wohnungsgebrauchsrechtes 34.992 € dividiert durch 684-Anteile x 234-Anteile) ausmacht. Diese Gegenüberstellung zeigt, dass die auf die Bw. entfallende aliquote Gegenleistung den (dreifache) Einheitswertanteil übersteigt, sodass gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz GrEStG für diesen Erwerbsvorgang ausschließlich Grunderwerbsteuer zu erheben ist. Das Finanzamt hat daher dem Grunde nach zu Recht mit dem bekämpften Bescheid für diesen Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Da der Übergabsvertrag und der Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag keine Einheit bilden, war bezogen auf den Rechtsvorgang "Übergabsvertrag" zu berücksichtigen, dass als Gegenleistung für diese Grundstückstransaktion nur das anzusetzen war, was die Bw. für den von der Mutter

erhaltenen 234/684-Anteilserwerb am Übergabsobjekt zu leisten hatte, oder das die Mutter als Entgelt für die Übergabe des Miteigentumsanteiles empfangen hat. Dass es im Zuge des zwischen den Übernehmern abgeschlossenen Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrages letztlich dazu kam, dass sich das auf der Gesamtliegenschaft eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht durch eine "nunmehrige Erklärung" der Vertragsteile dieses Vertrages ausschließlich auf die Wohnung Top Nr. 1 bezog und erstreckte und auf dieser Wohnung grundbücherlich sichergestellt wurde, ändert nichts daran, dass alle drei Übernehmer gemeinsam und nicht bloß die Übernehmerin M.V. als Gegenleistung für die erhaltenen Miteigentumsanteilsübertragung der Mutter das Wohnungsgebrauchsrechtes mit einem Kapitalwert von gesamt 34.992 € eingeräumt haben. Diesbezüglich wird in Übereinstimmung mit dem Vorbringen im Vorlageantrag nochmals klargestellt, dass der Übergabsvertrag und der Realteilungsvertrag zwei selbständige und steuerlich gesondert zu beurteilende eigenständige Rechtserwerbe darstellen. Folglich war über die gesonderte steuerliche Würdigung des Realteilungsvertrages im Rahmen dieser Berufungsentscheidung nicht abzusprechen.

Bezogen auf den streitgegenständlichen Rechtsvorgang "Übergabsvertrag" wird der Berufung stattgegeben und ausgehend von einer anteiligen Gegenleistung von 11.971 € gemäß § 7 Z 1 GrEStG die 2%ige-Grunderwerbsteuer mit 239,42 € festgesetzt.

Innsbruck, 27. November 2003