



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat.XYZ über die Berufung des S.D., Adresse , vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, vom 11. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Behördenvertreter, vom 24. März 2005 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 4. Oktober 2005 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Ausgehend von der im bekämpften Bescheid angeführten Gegenleistung in Höhe von 1.497.495,30 € (20.605.984,54 S) wird gemäß § 7 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit 29.949,93 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 20. November 2001 übergaben die beiden Hälfteigentümer J.D. und P.D. die Liegenschaft in EZ 'X, Grundbuch Y, Z mit dem darauf betriebenen Hotel "B" samt allen Aktiven und Passiven, wie sie sich zum Stichtag 1.Jänner 2000 (= Tag der erfolgten Übergabe, Pkt. VII) darstellten, ihrem Sohn S.D..

Der mit "Wohnrecht" übertitelte Punkt V. dieses Vertrages legte wörtlich Folgendes fest:

"Als Gegenleistung räumt der Übernehmer seinem Vater, Herrn J.D., geb. 09.12.1929, und seiner Schwester, Frau So.D., geb. 13.12.1962, auf deren Lebensdauer das dingliche Wohnrecht an einer von den Berechtigten frei zu wählenden Wohneinheit im Hotel B in Adresse, im Höchstausmaß von 70 m² ein, wobei sämtliche für alle Hotelgäste frei zugängliche Räumlichkeiten (Sauna, Solarium, u.s.w.) ebenfalls mitbenützt werden dürfen."

Für diesen Rechtsvorgang wurde ausgehend von der erklärten Gegenleistung von 15.988.837 S die Grunderwerbsteuer in Höhe von 40.668,37 € (Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GrEStG: 3,5 %) festgesetzt.

vorgeschrieben. Die Gegenleistung setzte sich aus den übernommenen Schulden (17.405.252,78 S, davon 88,04 %) und dem Kapitalwert des eingeräumten Wohnrechtes (756.000 S, davon 88,04 %) zusammen. Dieser Grunderwerbsteuerbescheid wurde mit einem Bescheid gemäß § 293 BAO hinsichtlich des Steuersatzes auf den 2 %igen Steuersatz (§ 7 Z 1 GrEStG) berichtigt, was zu einer Festsetzung von 23.239,10 € führte.

Als Folge einer bei S.D. durchgeführten Betriebsprüfung wurde eine Kontrollmitteilung erstellt im Wesentlichen mit dem Inhalt, es bestehe eine Vereinbarung zwischen S.D. und seinem Vater bzw. seiner Schwester, dass diese beiden Wohnrechtsberechtigten gegen eine Ablösezahlung von je 3.000.000 S auf ihr lebenslanges Wohnrecht verzichten. Diese Ablösebeträge wurden durch Übergabe von zwei Sparbüchern mit einem Saldostand von je 3.000.000 S entrichtet.

Das Finanzamt erließ einen die Gegenleistung gemäß § 293b BAO berichtigenden Grunderwerbsteuerbescheid, worin ausgehend von einer Gegenleistung von 20.605.984,54 S die 2 % ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 29.949,93 € festgesetzt wurde. Die Begründung lautete wie folgt: "Anstatt der Einräumung eines Wohnrechtes wurde die Zahlung von 6.000.000 S vereinbart. Passiva lt. Bilanz 17.405.252,78 S, Geldzahlung 6.000.000 S , Summe 23.405.252,78, davon 88,04 % auf Grundstück entfallend (= 20.605.984,54)."

Nachdem mit Berufungsentscheidung vom 27. April 2004 der bekämpfte gemäß § 293b berichtigte Grunderwerbsteuerbescheid wegen Nichtvorliegens des Berichtigungstatbestandes aufgehoben worden war, wurde in der Folge mit dem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. März 2005 ausgehend von der Bemessungsgrundlage von 20.605.984,54 S die 2 %ige Grunderwerbsteuer mit 29.949,93 € (412.120 S) festgesetzt. Begründend wurde unter Darstellung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ausgeführt, anstatt der Einräumung eines Wohnrechtes sei die Bezahlung von Geld vereinbart gewesen.

Die gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft ausschließlich den Ansatz des als Ablöse für die Wohnrechte vereinbarten Geldbetrages von 6.000.000 S (anstatt des Kapitalwertes der Wohnrechte von 756.000 S) als (anteilige) Gegenleistung mit der Begründung, laut Punkt V des Übergabsvertrages vom 20. November 2001 sei als Gegenleistung für die Übergabe des Hotelbetriebes ein Wohnrecht für J.D. und So.D. und eben nicht die Zahlung von 6.000.000 S vereinbart gewesen. Insoweit laste diesem Bescheid eine aktenwidrige Sachverhaltsannahme an. Erst zu einem viel späteren Zeitpunkt sei über den Verzicht auf die eingeräumten Wohnrechte verhandelt worden, zumal S.D. diese Wohnungen ebenfalls als Hotel Appartements benutzen wollte. Das Endergebnis dieser Verhandlungen habe zu einer Vereinbarung geführt, wonach J.D. und So.D. gegen die

Übergabe der Sparbücher von je 3.000.000 S auf ihre Wohnrechte verzichteten. Als Ergebnis bleibe daher festzuhalten, dass als Gegenleistung für die Betriebsübergabe der Kapitalwert der eingeräumten Wohnrechte und eben nicht der Gegenwert der Sparbücher einzubeziehen sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte sich auf folgende Begründung:

"Das im Übergabsvertrag vereinbarte Wohnrecht wurde nie verbüchert. In der undatierten Vereinbarung ist das Datum des Übergabsvertrages nachträglich eingefügt. Daraus ist erkennbar, dass von vorne herein nicht ein Wohnrecht vereinbart wurde, sondern eigene Wohnhäuser geplant waren und dafür eine Geldzahlung vereinbart war und kein Wohnrecht abgelöst werden sollte. Bereits vor Einreichen des Baugesuches vor Februar 2002 musste die Finanzierung der Bauvorhaben sichergestellt sein, nicht erst im April bei Übergabe der Sparbücher."

S.D. (Bw.) stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. auszugsweise noch Folgendes vor:

"Es steht außer Zweifel, dass der Übergabsvertrag, aufgrund dessen die Einräumung eines Wohnrechtes für Herrn J.D. und Frau So.D. vereinbart wurde, am 20.11.2001, unterfertigt und am 06.02.2002 beim Bezirksgericht zur grundbücherlichen Durchführung eingereicht wurde. Daher ist die in der Berufungsvorentscheidung getroffene Annahme, dass von vorne herein kein Wohnrecht vereinbart wurde, aktenwidrig. Ebenso hat die weitere - in der BVE genannte - Annahme, dass als Gegenleistung für die Übergabe des Betriebes die Zahlung eines Geldbetrages vereinbart gewesen wäre, nichts mit dem tatsächlichen Sachverhalt zu tun. Es gab und gibt nämlich keine Vereinbarung, dass für die Übergabe des Hotelbetriebes der Geldbetrag von je ATS 3.000.000,00 zu zahlen ist. Auch kann dieser vom Finanzamt gewünschte Sachverhalt nicht deshalb angenommen werden, weil es zu keiner Verbücherung der Wohnrechte gekommen ist. Der Grund für die Nichtverbücherung bestand einzig im Umstand, dass es bei Einverleibung des Eigentumsrechtes im Grundbuch (Februar 2002) bereits Verhandlungen über eine mögliche Wohnrechtsablöse gab. Um Kosten für die Eintragung und eventuell nachfolgende Löschung der Wohnrechte im Grundbuch zu vermeiden, hat man den Abschluss dieser Verhandlungen zugewartet. Desweiteren trifft die vom Finanzamt - wegen der handschriftlichen Eintragung des Datums des Übergabevertrages in der undatierten Vereinbarung - getroffene Annahme, dass die Vereinbarung über die Wohnrechtsablöse bereits vor Abschluss des Übergabevertrages getroffen wurde, nicht zu. Dies lässt sich leicht damit nachweisen, dass in der Vereinbarung (Punkt II) auf den Übergabsvertrag inhaltlich Bezug genommen wird. Wie sollte nämlich auf den Übergabsvertrag inhaltlich Bezug genommen werden, wenn ein solcher Vertrag - wie vom Finanzamt in der BVE unterstellt - noch gar nicht vereinbart gewesen ist. Darüber hinaus wird jedoch durch diese Vereinbarung für die Inhaber der Wohnrechte kein klagbarer Anspruch auf Zahlung eines Ablösebetrages festgelegt. Für die Sicherstellung der in der Berufungsvorentscheidung angeführten Finanzierung der Bauvorhaben wäre daher diese Vereinbarung völlig unzureichend gewesen, weil laut dieser Vereinbarung nämlich nur Herrn S.D. und eben nicht den Wohnrechtsinhabern ein Optionsrecht zukommt. Denn laut Punkt III. dieser Vereinbarung wird der Verzicht auf die Wohnrechte nur für den Fall vereinbart, dass Herr S.D. den Ablösebetrag von je ATS 3.000.000,00 bezahlt. Insoweit wurde die genannte Vereinbarung erst durch Übergabe der Sparbücher im April 2002 wirksam, also zu einem Zeitpunkt, in dem die Finanzierung der Bauvorhaben laut Berufungsvorentscheidung bereits sichergestellt sein musste.

Die bereits in der Berufung vom 11.04.2005 angeführten Argumente werden ausdrücklich zum Inhalt dieses Vorlageantrages erhoben.

Zusammenfassend sei festgehalten, dass durch die Übergabe der Sparbücher der Verzicht auf die eingeräumten Wohnrechte abgegolten werden sollte. Jedenfalls war nie übereinstimmender Parteiwille der beteiligten Personen, dass die Sparguthaben für irgendeinen im Voraus bestimmten Zweck verwendet werden. Aufgrund dieses unzweifelhaften Sachverhaltes sind die Sparguthaben in Gesamthöhe von ATS 6.000.000,00 nicht der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, zumal es an den Tatbestandsvoraussetzungen hierfür mangelt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wonach bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist, gilt auch für andere einen Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäfte (VwGH 26.2.2004, 2003/16/0146).

Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht den für die Ablösung der Wohnrechte geleisteten Geldbetrag von 6.000.000 S anstatt des Kapitalwertes der in Punkt V des Übergabsvertrages eingeräumten Wohnrechte als (anteilige) Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft samt darauf befindlichem Hotel angesehen und versteuert hat.

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. So dürfen bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber zu entrichten ist. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer 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 Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbssteuer, Rz 5ff zu § 5 GrEStG 1987).

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. Im Einklang mit § 21 BAO steht die Notwendigkeit, bei Beurteilung einer Tatfrage auf den Gesamtzweck abzustellen, wenn mit mehreren Rechtsgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbssteuer, Rz 114 zu § 1 GrEStG 1987).

Im vorliegenden Berufungsfall war auf Grund der vorliegenden Aktenlage von folgendem Sachverhalt auszugehen:

- Nach Punkt V. des am 20. November 2001 von den Vertragsteilen (J.D./ P.D. als Übergeber und S.D. als Übernehmer) unterfertigten Übergabsvertrages räumte als Gegenleistung der Übernehmer seinem Vater und seiner Schwester auf deren Lebensdauer das dingliche Wohnrecht an einer von den Berechtigten frei zu wählenden Wohneinheit im Hotel B ein. Nach Punkt VII hatte die Übergabe der Liegenschaft bereits am 1. Jänner 2000 stattgefunden.
- In einer undatierten, von den Vertragsteilen unterfertigten Vereinbarung zwischen S.D. einerseits und So.D./ J.D. andererseits vereinbarten diese den Verzicht auf das lebenslängliche Wohnrecht für den Fall der Bezahlung einer Ablösezahlung von je 3.000.000 S durch S.D.. In den maschinengeschriebenen Text wurde händisch das Datum des Übergabsvertrages eingetragen.
- Vorgelegte Bestätigung vom 25. Juli 2003 einer Bank, dass am 20. November 2001 zwei Sparbücher mit einem Einlagestand von je 3.000.000 S lautend auf "S" in der Bankstelle eröffnet wurden, wobei diese Sparbücher im Zuge der Kontoeröffnung auf S.D., Adresse identifiziert worden waren.
- Weiters liegt eine ebenfalls undatierte, von den Vertragsteilen P.D., So. D. und S.D. unterfertigte Schenkungsvereinbarung vor, worin S.D. an P.D. und So.D. durch Übergabe der Sparbücher die Forderung aus den beiden Spareinlagen in Höhe von je 3.000.000 S schenkte. Die Kontonummern der Sparbücher wurden in den vorgefertigten Text händisch eingetragen, wobei der dafür vorgesehene Leerraum nicht ausreichte.
- Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde in der Bilanz zum 31.12.2001 (laut Afa- Verzeichnis) die Ablöse des Wohnrechtes für So.D. und J.D. auf den Konten "Betriebsgebäude auf Eigengrund" und "bebaute Grundstücke" mit insgesamt je 3.000.000 S aktiviert, wobei die jeweilige Buchung am 20. November 2001 vorgenommen worden war.
- Bauansuchen von J.D. vom 25. November 1999 zur Errichtung eines Einfamilienwohnhauses mit Ferienappartements und Bauansuchen von So.D. vom 16. August 2000 zur Errichtung eines Wohnhauses mit 2 Ferienappartements.

Ausgehend von diesen Sachverhaltfeststellungen ergibt sich für die Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles, dass zwar im Übergabsvertrag unterfertigt von den Vertragsparteien am 20. November 2001 formal vereinbart worden war, dass als Gegenleistung für die Übergabe des Hotelobjektes der Übernehmer seinem Vater und seiner Schwester je ein Wohnrecht an frei zu wählenden Wohneinheiten im Höchstausmaß von 70 m² in diesem Hotel einräumte. In freier Beweiswürdigung konnte aber an Sachverhalt davon

ausgegangen werden, dass bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Übergabsvertrages als Folge der (undatierten) Vereinbarung, abgeschlossen zwischen dem übernehmenden Bw. und den beiden Wohnrechtsberechtigten, zwischen diesen Vertragsteilen feststand und damit Einvernehmen darüber bestand, dass letztlich die vereinbarten Wohnrechtsbestellungen im Tatsächlichen mangels Modus (grundbücherliche Eintragung) nicht begründet werden, sondern diese vereinbarten Wohnrechte vom Übernehmer durch Übergabe zweier Sparbücher mit einer Einlage von je 3.000.000 S den Servitutsberechtigten abgelöst werden. Für die Richtigkeit dieser Schlussfolgerung spricht schon die schriftliche Ausgestaltung dieser (undatiert gebliebenen) Vereinbarung. In Punkt I wurde nämlich für das Datum des darin angeführten Übergabsvertrages ein Platz freigelassen und dann handschriftlich das Unterfertigungsdatum "20.11.01" eingetragen was darauf hindeutet, dass diese Vereinbarung schon zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Übergabsvertrages vorgelegen ist. Wenn an diesem Tag der Übergabsvertrag von den Vertragsparteien unterfertigt worden ist, dann ist unbedenklich davon auszugehen, dass die "Vorarbeiten" und die darin festgehaltene Willensbildung zwischen den Familienangehörigen schon vorher geschehen sind und die Vertragsurkunde als solche bereits vorher vom Vertragsverfasser ausgefertigt und zur Unterfertigung den Vertragsparteien bereitgestellt worden war. Darauf deutet jedenfalls hin, dass der Übergabsvertrag den mit dem gleichen Schriftbild ausgefertigten Vermerk "Innsbruck, am....." trug und dieser Vertragsurkunde dann mit einer vollkommen anderen Schrift "Z, am 20.11.2001" beigefügt worden ist. Der Umstand aber, dass in der schriftlichen Ausfertigung der (undatierten) Vereinbarung zwar der Übergabsvertrag und der damit vereinbarte Liegenschaftsübergang auf den S.D. und die Wohnrechtsbestellung angeführt, das "Unterfertigungsdatum" aber noch offen geblieben und dann handschriftlich ergänzt wurde, lässt den begründeten Schluss zu, dass zum Zeitpunkt der Abfassung dieser (undatiert gebliebenen) Vereinbarung dieser Übergabsvertrag entweder überhaupt schon schriftlich abgefasst, aber noch nicht unterfertigt oder zumindest inhaltlich von den Vertragsparteien bereits weitestgehend ausverhandelt war. Dies erklärt stichhaltig, warum auf diesen Übergabsvertrag zwar in der Vereinbarung verwiesen werden konnte, das Datum des Übergabsvertrages aber handschriftlich und nicht ebenfalls maschinell geschrieben worden ist. In diesem Zusammenhang wird noch erwähnt, dass die tatsächliche Übergabe der Liegenschaft laut Punkt VII bereits zum 1. Jänner 2000 stattgefunden hatte, somit schon lange vor dem formellen Abschluss des Übergabsvertrages. Im zeitlichen Zusammenhang mit dieser tatsächlichen Übergabe der Liegenschaft samt Hotelbetrieb steht wohl auch der Umstand, dass J.D. zusammen mit seiner Frau als Bauwerber eines Einfamilienwohnhauses mit Ferienappartements am 25. November 1999 bei der Baubehörde (Einreichplan vom 15. November 1999) ein Baugesuch gestellt hatte. So.D. ihrerseits hatte am 16. August 2000 ein

Bauansuchen zur Errichtung eines Wohnhauses mit 2 Ferienappartements (Einreichplan vom 9. August 2000) bei der Baubehörde eingebracht. Weiters sprechen folgende Tatumstände dafür, dass diese Vereinbarung bereits am 20. November 2001 zwischen den Vertragsteilen geschlossen war und für den Bw. ab diesem Tag jedenfalls feststand, dass er als Folge dieser Vereinbarung die am gleichen Tag im Übergabevertrag eingeräumten Wohnrechte durch Bezahlung eines Ablösebetrages von je 3 Mio S ablöst. Aus der vorgelegten Bestätigung vom 25. Juli 2003 der Raiffeisenbank XYZ geht hervor, dass am 20. November 2001 (und damit am Tag der Unterfertigung des Übergabsvertrages) zwei Sparbücher mit den Kontonummern Zahl 1 und Zahl 2, beide lautend auf "S", eröffnet worden sind. Weiters wird bestätigt, dass die beiden angeführten Sparbücher im Zuge der Kontoeröffnung auf S.D., Adresse identifiziert worden sind. Laut ebenfalls (undatiert gebliebener) Schenkungsvereinbarung schenkte, übergab S.D. "nunmehr" das eine Sparbuch an seine Mutter P.D. und das andere an seine Schwester So.D. und übertrug sohin die Forderung aus diesen Spareinlagen an diese. Da die Kontonummern der Sparbücher handschriftlich in den vorgegebenen Text eingefügt wurden, lässt diese Schenkungsvereinbarung ebenfalls den Schluss zu, dass diese Vertragsurkunde bereits vor Kenntnis der Sparbuch- Nummern angefertigt worden war. Am 8. April 2002 wiederum unterfertigten S.D., J.D. und im Auftrag von So.D. auch P.D. eine "Erklärung" mit auszugsweise folgenden Inhalt:

"Frau So.D., Frau P.D., Herr J.D. und Herr S.D. erklären hiemit ausdrücklich, dass Herr Rechtsanwalt XX sämtliche Treuhandvereinbarungen ordnungsgemäß durchgeführt hat und er aus diesem Grunde aus seiner Treuhandverpflichtung entlassen wird.

Richtig ist auch, dass auf die Einverleibung des lebenslänglichen Wohnrechtes zu Gunsten Herrn J.D. und Frau So.D. auf der Liegenschaft EZ 'X, Y Z, Bezirksgericht Innsbruck ausdrücklich verzichtet wurde.

Weiters bestätigen Frau So.D. und Herr J.D., dass die vom Treuhänder ordnungsgemäß übernommenen Sparbücher in der Höhe von jeweils S 3.000.000,-- hiemit erhalten zu haben und verzichten die Unterfertigten ausdrücklich auf Ansprüche gegenüber dem Treuhänder aus welchem Titel auch immer.

Innsbruck, 08.04.2002"

Diese "Erklärung" spricht in keiner Weise aus, wann der Bw. die beiden Sparbücher an den Treuhänder ausgehändigt bzw. wann die Wohnrechtsberechtigten auf ihre Wohnrechte verzichtet oder die Verzichtsvereinbarung rechtsverbindlich abgeschlossen worden war, sodass keinesfalls davon auszugehen ist, dass erst am 8. April 2002 die Verzichtsvereinbarung wirksam geworden ist. Dagegen spricht schon die vom Bw. unterfertigte Niederschrift über die Schlussbesprechung, enthält diese doch folgende auszugsweise wiedergegebene Prüfungsfeststellung:

"In der Bilanz zum 31.12.2001 wurde die Ablöse des Wohnrechtes für So.D. und J.D. wie folgt aktiviert:

a) Betriebsgebäude auf Eigengrund:

Ablöse Wohnrecht So.D.	2.000.000,-- (Afa %) gebucht: 20.11.2001
------------------------	--

Ablöse Wohnrecht J.D.	2,000.000,-- (Afa %) gebucht: 20.11.2001
-----------------------	--

b) bebaute Grundstücke

Ablöse Wohnrecht So.D.	1.000.000,--, gebucht: 20.11.2001
Ablöse Wohnrecht J.D.	1.000.000,--, gebucht: 20.11.2001

Diese Ablöse erfolgte außerhalb der Betriebssphäre. Aus diesem Grund ist auch die Aktivierung rückgängig zu machen und steht auch eine entsprechende Afa ab dem Jahr 2001 nicht zu. Das zur Zahlung des Ablösebetrages aufgenommene Yen- Darlehen, sowie die darauf entfallenden Zinsen sind dem privaten Bereich des Unternehmers zuzurechnen. Eine Berechnung des auf dieses Darlehen entfallenden Zinsanteiles, der Darlehensvertrag, sowie eine Kopie der übergebenen Sparbücher wird binnen einer Woche nachgereicht. Die Wohnrechtsablöse wird von der Prüfungsabteilung an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern zur gebührenrechtlichen Beurteilung weitergeleitet."

Wie eingangs bereits erwähnt, sind getrennt abgeschlossene Verträge 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. Überdies dürfen bei Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt auch im Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal- rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und dem Zweck dieses Gesetzes klar zuwiderlaufen würde (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbssteuer, Rz 33 zu § 1 GrEStG 1987). Auch der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es daher nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Gegenleistung ist somit die Summe dessen, was der Käufer (hier Übernehmer) an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält.

Die oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen lassen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur den einen Schluss zu, dass bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Übergabsvertrages und damit bereits bei Einräumung der Wohnrechte für den Erwerber (Übernehmer) als Folge einer gesondert abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarung mit den beiden Wohnrechtsberechtigten verpflichtend feststand, dass von ihm die in Punkt V des Übergabsvertrages dem Vater und der Schwester eingeräumten Wohnrechte durch Entrichtung von Ablösezahlungen von je 3,000.000 S abgelöst werden. Diese Leistung des Übernehmers stand somit in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, bestand doch mit den beiden Wohnrechtsberechtigten bereits bei Unterfertigung des

Servitutsbestellungsvertrages am 20. November 2001 Einvernehmen darüber, dass vom Übernehmer deren eingeräumte Wohnrechte durch Zahlung eines Geldbetrages von je 3 Mio S abgelöst werden können und auch tatsächlich abgelöst werden. Dies zeigt sich unbedenklich aus den Tatumständen, dass laut Bankbestätigung vom Bw. am 20. November 2001 und damit zeitgleich mit der Unterfertigung des Übergabsvertrages die zwei Sparbücher mit je einem Einlagestand von 3 Mio S eröffnet und überdies die Ablöse der Wohnrechte im Afa-Verzeichnis mit diesem Datum verbucht worden war. Dieser Buchungsvorgang wäre aber völlig unverständlich und sachlich (weil andernfalls mit dem tatsächlichen Geschehen nicht übereinstimmend) nicht gerechtfertigt gewesen, wenn nicht die Ablöse bereits an diesem Tag verpflichtend vereinbart gewesen wäre. Auch aus der handschriftlichen Einfügung des Abschlussdatums des Übergabsvertrages in den ansonsten maschinegeschrieben Text der Vereinbarung lässt sich in freier Beweiswürdigung begründet ableiten, dass dieser Vertrag, jedenfalls aber die Urkunde bereits vor dem Übergabsvertrag ausgefertigt worden war, denn wäre diese Vereinbarung nach Unterfertigung des Übergabsvertrages erstellt worden, dann wäre wohl der dann bekannte Zeitpunkt des Unterfertigungstages in den maschinegeschriebenen Vertragstext aufgenommen worden. Bloß als weiteres Indiz für die Annahme einer zwar formell vereinbarten, aber "tatsächlich nicht beabsichtigten" Wohnrechtseinräumung in Wohneinheiten des Hotels wird noch angeführt, dass die potentiellen Wohnrechtsberechtigten bereits vorher entsprechende Bauansuchen zur Errichtung eigenständiger Wohnmöglichkeiten bei der Baubehörde gestellt hatten und diese Bauverfahren zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Übergabsvertrages gerade "im Laufen" (Bauansuchen wurden in der Zeit zwischen 27. Nov. bis 7. Dez. 2001 bei der Baubehörde aufgelegt und die Baubescheide ergingen am 7. bzw. 11. Februar 2002) waren. In freier Beweiswürdigung kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu der Schlussfolgerung, dass neben der im Übergabsvertrag als Gegenleistung vereinbarten Wohnrechtseinräumung bereits diese gesonderte (undatierte) "Verzichts/Ablöse" -Vereinbarung zwischen den beiden Wohnrechtsberechtigten und dem Wohnrechtsverpflichteten rechtsverbindlich abgeschlossen war. Die schon am 20. November 2001 bestehende Ablösevereinbarung führte auf Seiten des Bw. zur Eröffnung der beiden Sparbücher und zur Verbuchung der Ablöse der Wohnrechte an diesem Tag. Dies zeigt aber wohl deutlich, dass für den Bw. schon am Tag der Unterfertigung des Übergabsvertrages kein Zweifel darüber bestand, dass diese Wohnrechte durch die Überlassung von zwei Sparbüchern mit einem Einlagestand von je 3 Mio S dem Vater und der Schwester entsprechend der mit diesen bestehenden Vereinbarung abgelöst werden. Dem Berufungseinwand, **"Erst zu einem viel späteren Zeitpunkt wurde über den Verzicht auf die eingeräumten Wohnrechte verhandelt**, zumal Herr S.D. diese Wohnungen ebenfalls als Hotel-Appartements benutzen wollte. Das Endergebnis dieser Verhandlungen

fürhte zu einer Vereinbarung, wonach Herr J.D. und Frau So.D. gegen die Übergabe der Sparbücher von je ATS 3.000.000 auf ihre Wohnrechte verzichten." steht die Eröffnung der beiden Sparbücher und die Verbuchung der Ablöse bereits am 20. November 2001 diametral entgegen. Es widerspricht aber wohl jeglicher Lebenserfahrung, dass jemand zwei mit einem Darlehen fremdfinanzierte Sparbücher mit dem Einlagestand in genau der Höhe der festgelegten Ablösezahlungen eröffnet und diese Ablösen auch verbucht, ohne dass nicht vorher bereits eine diesbezügliche vertragliche Vereinbarung rechtsverbindlich vorliegt. Das Berufungsvorbringen vermag somit keine Unschlüssigkeit der vorgenommenen Beweiswürdigung aufzuzeigen oder dass die gezogenen Schlussfolgerungen nicht mit den Denkgesetzen in Einklang stehen, gerade im Gegenteil, der vorzitierte Einwand erweist sich letztlich als unglaubwürdige Schutzbehauptung.

Aus dem bestehenden engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen der im Übergabsvertrag vom 20. November 2001 festgelegten Übergabe des Hotelobjektes unter Einräumung der Wohnrechte als formal vereinbarte Gegenleistung und der gleichzeitig aus der (undatiert gebliebenen) Vereinbarung zwischen dem Übernehmer und den beiden Wohnrechtsberechtigten sich für den Bw. ergebenden Möglichkeit (von der er im Zeitpunkt der Unterfertigung des Übergabsvertrages schon Gebrauch gemacht hat), die Wohnrechte abzulösen, ergibt sich für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles, dass jedenfalls aus Sicht des das Hotel übernehmenden Bw. mit diesen getrennten Verträgen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der einheitliche Zweck verfolgt wurde, das Hotel ohne die Wohnrechte zu erhalten und dem Vater bzw. der Schwester anstatt von Wohnrechten einen Geldbetrag von je 3 Mio S zu leisten. Ist aber Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG jene Leistung, zu der sich der Erwerber im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges verpflichtet hat, dann war im Streitfall davon auszugehen, dass für den Bw. bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Übergabsvertrages feststand, dass er als Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung dem Vater und der Schwester nicht Wohnrechte begründet, sondern er diese Wohnrechte durch die bereits vereinbarten Zahlungen von je 3 Mio S ablöst. Der Erwerber verpflichtete sich daher zu dieser Gegenleistung von 6 Mio S, um das Hotel unbelastet mit Wohnrechten zu erhalten. Das Finanzamt hat somit zu Recht diesen "Ablösebetrag" in die GrESt- Bemessungsgrundlage einbezogen. Die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen. Ausgehend von der im bekämpften Bescheid angesetzten Gegenleistung in Höhe von 20.605.984,54 S (1.497.495,30 €) ergibt sich gemäß § 7 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer unverändert mit 412.120 S (29.949,93 €).