



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des CS, K, vertreten durch Braunegg-Göschl-Stöhr & Partner WP GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1020 Wien, Obere Donaustraße 37, vom 4. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, vom 26. September 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert, die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Gegenleistung	290.026,00 €	Grunderwerbsteuer	10.150,91 €

Entscheidungsgründe

Frau AK hat in ihrem Testament vom 19. Februar 2004 Herrn JB zum Alleinerben ihres gesamten Vermögens, insbesondere auch der ihr alleine gehörigen Liegenschaft XY, berufen. Im Punkt III des Testamentes erhält die (geistig behinderte) Tochter AW das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht an der Wohnung im Erdgeschoss des Hauses E (ca. 106 m²). Darüber hinaus verpflichtet AK den Erben, die Sachwalterschaft für die Tochter zu

übernehmen und sich um die Tochter zu kümmern, insbesondere ihr bei Erledigungen behilflich zu sein (einkaufen, sie zu Arzt, Behörden, Krankenhaus mit seinem PKW zu bringen und im Haushalt einfache Hilfsdienste zu leisten). Zu einer Pflege und Betreuung, insbesondere wenn diese längere Zeit oder gar rund um die Uhr erforderlich wäre, wird der Erbe jedoch nicht verpflichtet. Weiters erhält die Tochter als Legat sämtliche Sparguthaben.

Am 19. April 2005 ist Frau AK verstorben.

Am 12. Mai 2005, und zwar vor Abgabe einer Erbserklärung, hat JB das ihm zustehende testamentarische Erbrecht um einen Kaufpreis von 2.000,00 € an CS verkauft. Im Erbschafts Kaufvertrag wurde einerseits geregelt, dass der Käufer in die Verbindlichkeiten des Verkäufers als Erben eintritt (Punkt Drittens) und andererseits festgelegt, dass es sich um einen Glücksvertrag handelt und dass der Verkäufer nur für die Richtigkeit seines Erbrechtes haftet (Punkt Viertens). Am selben Tag hat CS einen Hälfteanteil des erworbenen Erbrechtes wiederum an seinen Bruder SS um 1.000,00 € weiterverkauft.

Aus Anlass der Vorlage der Erbschafts Kaufverträge an den in der Verlassenschaftssache betrauten Gerichtskommissär am gleichen Tag hat letzterer die Erbschaftskäufer über den Verfahrensstand in Kenntnis gesetzt und sie insbesondere darüber belehrt, dass nicht geklärt sei, ob die nachlasszugehörige Landwirtschaft ein Erbhof im Sinne des Anerbengesetzes sei und ob und inwieweit der Nachlass aufgrund des § 142 ABGB mit Unterhaltsforderungen der Tochter belastet sei. Das vorläufige Vermögensverzeichnis wurde dem Erbschafts Kauf ausdrücklich nicht zugrunde gelegt.

Erst im Zuge des weiteren Verlassenschaftsverfahrens hat sich überdies herausgestellt, dass die erbl. Liegenschaft mit einer fideikommissarischen Substitution zugunsten der erbl. Tochter AW belastet war, welche seinerzeit irrtümlich nicht im Grundbuch eingetragen wurde.

Am **3. März 2006** wurde die Verlassenschaftsabhandlung in der Form beendet, dass SS und CS jeweils zur Hälfte des Nachlasses die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben haben.

Gleichzeitig haben die Erben mit der erbl. Tochter AW ein **Pflichtteils- und Unterhaltsübereinkommen** in Notariatsaktsform mit folgendem, wesentlichen Inhalt abgeschlossen:

Die Erben verpflichten sich darin, der AW ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnungsrecht einzuräumen (Punkt Erstens), umfangreiche Pflegeleistungen zu erbringen (Punkt Drittens) sowie einen Betrag von 50.000,00 € zu bezahlen (Punkt Fünftens).

Im Punkt Sechstens wird festgehalten, dass in den Leistungen auch das als Vermächtnis zugewandte Wohnungsrecht sowie die im Testament auferlegten Pflegeleistungen für die erbl. Tochter enthalten sind und

im Punkt Neuntens der Vereinbarung erklärt der Kollisionskurator namens der erbl. Tochter

schließlich keine Ansprüche aufgrund einer allfälligen fideikommissarischen Substitution geltend zu machen.

Das Finanzamt hat sodann für den Erbschafts Kaufvertrag zwischen JB und CS mit Bescheid vom 26. September 2006 Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von 16.851,67 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage hat sich dabei wie folgt ergeben:

Übernommene Passiven		4.379,60 €
Zahlung Pflichtteil		50.000,00 €
Wohnrecht (monatlich, einvernehmlich)	440,50 €	
Pflegerecht (monatlich, lt. Gutachten)	4.201,00 €	
Jährlich, kapitalisiert mit 7,384 lt. Gutachten	4.641,50 €	411.274,00 €
Kaufpreis		2.000,00 €
Abhandlungs- und Schätzkosten		13.822,70 €
Gegenleistung		481.476,30 €

Dagegen hat CS, nunmehriger Berufungswerber, = Bw, am 4. Oktober 2006 Berufung erhoben und gleichzeitig einen Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Zur Begründung hat der Bw ausgeführt, das notarielle Pflichtteils- und Unterhaltsübereinkommen sei von den beiden Erbschaftskäufern gemeinsam mit dem Kollisionskurator geschlossen worden. In diesem seien keine zusätzlichen Leistungen an den Verkäufer, sondern Leistungen (Zahlung von 50.000,-- €, Wohn- und Pflegerechte) an eine andere Person, nämlich AW, vereinbart worden. Dem Verkäufer des Erbrechtes würden dadurch keine zusätzlichen Vorteile erwachsen. Die Berufung richte sich daher gegen die Zurechnung dieser Gegenleistung zur Gänze an den Bw, da die Leistungen des Pflichtteils- und Unterhaltsübereinkommens von beiden nachträglich gemeinsam vereinbart worden seien. Die Berechnung der auf den Bw entfallenden Gegenleistung müsse daher wie folgt erfolgen:

Kaufpreis		2.000,00 €
Übernommene Passiven		4.379,60 €
Zahlung Pflichtteil	50.000,00 €	25.000,00 €
Wohn- und Pflegerechte	411.274,00 €	205.637,00 €

Abhandlungskosten	13.822,70 €	6.911,35 €
Gesamt		243.927,95 €

Am 16. Oktober 2006 ist eine abweisliche Berufungsvorentscheidung ergangen, weil der Bw sich verpflichtet habe, in alle Verbindlichkeiten des Verkäufers einzutreten. Der Umfang dieser Verbindlichkeiten sei im Pflichtteils- und Unterhaltsübereinkommen präzisiert worden. Es handle sich aber nicht um eine Gegenleistung, deren Erbringung nachträglich vereinbart worden sei.

Im Anschluss daran hat der Bw am 18. Oktober 2006 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt und ergänzend ausgeführt, erst nach Abschluss der Erbschafts Kaufverträge sei hervorgekommen, dass das Grundbuch nicht ordnungsgemäß geführt worden war und eine fideikommissarische Substitution nicht grundbücherlich durchgeführt worden war. Aus diesem Grund sei das Pflichtteils- und Unterhaltsübereinkommen geschlossen worden, wobei die in diesem Übereinkommen neu festgelegten Pflegeleistungen die testamentarisch festgelegten Verpflichtungen um ein Vielfaches überstiegen. Insofern handle es sich keinesfalls um die bloße Präzisierung von Verbindlichkeiten, sondern um zusätzliche Verpflichtungen.

Das Finanzamt hat die Berufung am 5. Februar 2007 dem UFS vorgelegt.

Zur vollständigen Klärung des Sachverhaltes hat die zuständige Referentin sodann den bezug habenden Erbschaftssteuerakt, ErfNr. 103.558/2005, angefordert, woraus insbesondere das Testament der AK ersichtlich war.

Zusätzlich ist der Einantwortungsbeschluss des BG G vom 14. April 2006 enthalten, mit welchem den Erben SS und CS die Verlassenschaft jeweils zur Hälfte in das Eigentum eingewantwortet wurde. Überdies wurden darin die Sachverständigengebühren für Johann Schachl und Johann Enichlmair für die Schätzung der erbl. Liegenschaft und der Pflegeleistungen, sowie die Gebühr des Gerichtskommissärs festgestellt. Zusammen mit den gerichtlichen Pauschalgebühren ergeben sich daraus die vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Kosten.

Dem Gutachten des Johann Schachl über die Bewertung der Pflegekosten für AW ist weiters zu entnehmen, dass die ausbedungene umfassende Pflege und persönliche Betreuung bei einem Pflegebedarf von 180 Stunden und einem Stundensatz von 23,34 € monatlich 4.201 € ausmacht. Lt. Untersuchungen japanischer Pflegebedürftiger lebten diese im Vergleich weniger lange, sodass ein Korrekturfaktor anzuwenden sei und sich daher der Kapitalisierungsfaktor mit 7,384 ergäbe.

Aus einem handschriftlichen Vermerk ergibt sich, dass der Jahreswert des Wohnrechtes lt.

Schätzung und einvernehmlich mit dem Erbschaftskäufer 5.406,00 €, d.s. monatlich 440,50 €, beträgt.

Vom Bw wurde zum Nachweis dafür, wie hoch der testamentarisch auferlegte Pflegeaufwand gewesen wäre, ergänzend eine Klagsschrift vom 1. Februar 2007 gegen die Republik Österreich wegen Schadenersatz nach dem Amtshaftungsgesetz vorgelegt. Darin wird zunächst im Detail der zugrunde liegende Sachverhalt geschildert, wonach im Jahre 1950 nach dem Vater der AW der erbl. Witwe AK der Nachlass tatsächlich mit der Beschränkung der fideikommissarischen Substitution (wenn die Tochter 25 Jahre als sei) zugunsten der Tochter eingantwortet wurde, die Anmerkung der fideikommissarischen Substitution jedoch nicht verbüchert wurde. Sodann bewertet der Bw das Wohnrecht, welches AW vermacht wurde, mit 81.000,00 € und die Pflege- und Dienstleistungen gemäß Testament mit monatlich 600,00 €.

Nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage hat der Bw mit Schreiben vom 14. November 2007 seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem gegenständlichen Berufungsverfahren liegt ausschließlich und unbestritten der Erbschafts Kaufvertrag zugrunde, mit dem CS das testamentarische Erbrecht nach AK zunächst zur Gänze von JB erworben hat.

Der Erbschafts Kauf ist die entgeltliche Veräußerung des Erbrechtes zwischen Erbanfall und Einantwortung, womit der Käufer an die Stelle des Erben tritt und Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers wird. Der Käufer übernimmt daher alle im Nachlass befindlichen Rechte und Pflichten. Wird dem Erbschafts Kauf kein Inventar zugrunde gelegt, hat der Verkäufer nur für die Richtigkeit seines Rechtes, nicht jedoch für das Vorhandensein bestimmter Sachen einzustehen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z3 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet.

Nach der Judikatur des VwGH wird mit dem Abschluss eines Erbschafts Kaufvertrages der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z3 GrEStG erfüllt, weil der Erbschaftskäufer durch den Abschluss des Erbschafts Kaufes den Anspruch auf Abtretung des dem Erben zustehenden Übereignungsanspruches auf die in den Nachlass fallende Liegenschaft erwirbt.

Gegenleistung in einem solchen Fall ist gemäß § 5 Abs. 1 Z6 GrEStG die Übernahme der Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft, das den Übereignungsanspruch begründet hat, einschließlich der besonderen Leistungen, zu denen sich der Übernehmer dem Abtretenden gegenüber verpflichtet.

Nach § 5 Abs. 1 Z6 GrEStG sind in die GrESt-Bemessungsgrundlage jedoch nur einzubeziehen, Leistungen die dem Veräußerer selbst zugute kommen, die sich also vermehrend in seinem Vermögen auswirken. Leistungen an Dritte sind nur dann als Gegenleistung anzusehen, wenn sie den Veräußerer von einer ihn treffenden Verpflichtung befreien.

Unstrittig gehören somit aufgrund des Erbschafts Kaufvertrages - zur Gänze - der Kaufpreis in Höhe von 2.000,00 € und die Verbindlichkeiten des Nachlasses in Höhe von 4.379,60 € zur Gegenleistung. Darüber hinaus hat der Bw als Gesamtrechtsnachfolger mit dem Erbschafts Kauf auch jene Verpflichtungen übernommen, die dem Verkäufer als Erben durch das Testament der Erblasserin auferlegt waren. Dabei handelt es sich um gewisse Pflegeleistungen und das Wohnrecht für AW.

Den Wert dieser Leistungen gibt der Bw in der Klagsschrift zum Schadenersatzprozess gegen die Republik Österreich (in dem ihm nach seinem Vorbringen Recht gegeben wurde) mit 81.000,-- € für das Wohnrecht und mit 600,00 € monatlich für die Pflege an. Demgegenüber hat jedoch offenbar zu einem früheren Zeitpunkt im Verlauf des Abhandlungsverfahrens eine Schätzung dieses Wohnrechtes einen Wert von 440,50 € monatlich ergeben. Letzter Wert entspricht nach Ansicht der Referentin im Vergleich mit dem lediglich prozessualen Wert eher den tatsächlichen Gegebenheiten und wird daher als Gegenleistung herangezogen. In Summe ergibt sich unter Anwendung des vom Sachverständigen Schachl festgestellten, reduzierten Kapitalisierungsfaktor insgesamt eine Gegenleistung aufgrund der testamentarischen Verpflichtungen in Höhe von **92.196,62 €** ($440,50 + 600,00 = 1.040,50 \times 12, = 12.486,00, \times 7,384$), welche ebenfalls - zur Gänze - in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Neben diesen Leistungen, die dem Bw unmittelbar aufgrund des Erbschafts Kaufvertrages oder des - abgeleiteten - Erbrechtes obliegen, haben sich die Erben SS und CS mit Notariatsakt vom 3. März 2006 zu weiteren Leistungen an AW verpflichtet.

Der Begriff der Gegenleistung ist im GrESt-Recht im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Unter Gegenleistung ist daher alles zu verstehen, was der Erwerber - wenn auch nur mittelbar - einsetzt, um das Grundstück zu erhalten. Aus diesem Grund sind gemäß § 5 Abs. 3 Z1 GrEStG der Gegenleistung auch Leistungen hinzuzurechnen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten.

Offenkundig haben die Käufer mit dem Erbschafts Kauf einzig den Zweck verfolgt, das Eigentum an der Nachlassliegenschaft zu erlangen. Da jedoch hervorgekommen ist, dass der erbl. Tochter AW lt. Aktenlage das fragliche Grundstück bereits mit Erreichung des Alters von 25 Jahren als Nacherbschaft angefallen ist, war der beabsichtigte Eigentumserwerb vorerst vereitelt. Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens haben sich die beteiligten Parteien sodann dahingehend geeinigt, dass mit Pflichtteils- und Unterhaltsvereinbarung vom 3. März 2006 AW auf die Nacherbschaft verzichtet hat (Punkt Neuntens) und im Gegenzug sich die beiden erbantrittserklärten Erben zur Zahlung eines Abfindungsbetrages und zu erhöhten Pflegeleistungen verpflichtet haben. Die weiteren Leistungen gehören somit - und zwar unbestritten - gemäß § 5 Abs. 3 Z1 GrEStG ebenfalls zur Gegenleistung.

Streitpunkt der Berufung ist jedoch vor allem die Frage, ob die zusätzlichen Leistungen aus dem Titel des Erbschaftskaufes zur Gänze oder lt. Pflichtteils- und Unterhaltsübereinkommen nur zur Hälfte zur Gegenleistung zählen.

Diesbezüglich wird dem Bw darin Recht gegeben, dass er sich zur Leistung dieser übersteigenden Beträge erst mit Pflichtteils- und Unterhaltsübereinkommen am 3. März 2006 gemeinsam mit seinem Bruder je zur Hälfte verpflichtet hat. Es liegt somit ein eigenständiger, vom Erbschafts Kauf verschiedener Verpflichtungsgrund vor, der ausschließlich nach dem Inhalt der Urkunde zu beurteilen ist. Soweit sich also die erbantrittserklärten Erben SS und CS gemeinsam unmittelbar der erbl. Tochter AW gegenüber verpflichtet haben, Leistungen zu erbringen bzw. Rechte einzuräumen, können die weiteren Leistungen nur anteilig in die Gegenleistung einbezogen werden.

Die weiteren Leistungen errechnen sich aus der Differenz zwischen dem Wert der vom Finanzamt angesetzten Wohn- und Pflegerechte lt. GrESt-Bescheid im Gesamtausmaß von 411.274,00 €, abzüglich der testamentarisch auferlegten Leistungen, welche oben mit 92.196,62 € ermittelt wurden, zuzüglich der Einmalzahlung von 50.000,00 €. Es ergibt sich somit ein Betrag in Höhe von 369.077,38 €, welcher lediglich zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Auch die Abhandlungskosten und Gebühren wurden im Verlassenschaftsverfahren den Erben SS und CS jeweils zur Hälfte zur Zahlung aufgetragen und sind daher aufzuteilen.

Die GrESt-Bemessungsgrundlage und die GrESt errechnen sich daher wie folgt:

Kaufpreis		2.000,00 €
Übernommene Nachlassverbindlichkeiten		4.379,60 €

Wohnrecht und Pflegeleistungen lt. Testament		92.196,62 €
Weitere Leistungen lt. Vereinbarung vom 3. März 2006	369.077,38 €	184.538,69 €
Abhandlungskosten	13.822,70 €	6.911,35 €
Bemessungsgrundlage abgerundet		290.026,00 €
3,5 % GrEST		10.150,91 €

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 27. November 2007