



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 22. Oktober 2007 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 17. April 2008 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insgesamt teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 2 v. H. von € 94.820,86, sohin im Betrag von € 1.896,42, gemäß § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF, **vorläufig** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 8. Oktober 2007 hat R seinen gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (EZ1-2, EZ3) seinem Sohn F (= Berufungswerber, Bw) übertragen. An Gegenleistungen hiefür wurden vereinbart:

1. die Einräumung eines lebenslangen, unentgeltlichen Wohnrechtes für beide Elternteile an der Parterrewohnung im Ausmaß von ca. 100 m² (Punkt IV. A 1);
2. die Tragung der beim Ableben beider Eltern anfallenden Todfallskosten, dh. der Kosten eines ortsüblichen und standesgemäßen Begräbnisses sowie der künftigen Grabpflege (Punkt IV. A 2);
3. die Übernahme des für den X eingetragenen Pfandrechtes, aushaftend mit € 8.443,65 (Punkt IV. A 4);
4. auf Verlangen der Übergeberseite die Verpflichtung, dem Bruder A den Betrag von

wertgesichert € 40.000 als Erbabfindungszahlung binnen einer Frist von 10 Jahren ab Vertragsunterfertigung auszubezahlen. Die Abfindung ist im Höchstbetrag von € 50.000 auf den Liegenschaften grundbücherlich zu besichern (Punkt IV. B 1a);

5. für den Fall, dass der Bw vorgenannte Abfindung nicht erbringt:

auf Verlangen der Übergeberseite die Verpflichtung, alle möglichen Schritte in die Wege zu leiten, um dem Bruder binnen 10 Jahren als Erbabfindung aus dem vertragsgegenständlichen Grundvermögen ein Baugrundstück im Ausmaß von ca. 600 m² zu übertragen, wobei derzeit kein Grundstück als Bauland ausgewiesen ist (Punkt IV. B 1b);

ausdrücklich festgehalten wird, dass die vorgenannten Leistungen alternativ vereinbart werden und es im Ermessen des Bw liegt, ob er binnen 10 Jahren den Barbetrag oder ein Baugrundstück übertragen will (Punkt IV. B 1c);

6. die Einräumung eines unentgeltlichen Wohnrechtes für den Bruder A an der im 2. Stock gelegenen Wohnung im Ausmaß von ca. 100 m² für die Dauer von 10 Jahren (Punkt IV. B 2).

Der zuletzt festgestellte dreifache Einheitswert der Liegenschaften beträgt € 3.924,33 (Lwi) sowie € 6.758,58. Das den Eltern eingeräumte Wohnrecht wird mit mtl. € 500 bewertet, woraus sich der Kapitalwert mit € 99.409,36 errechnet; das dem Bruder eingeräumte Wohnrecht wird ebenso mit mtl. € 500 bewertet, woraus sich der Kapitalwert mit € 46.258,05 ermittelt (Punkt VIII.).

In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 wurde unter Punkt "6. Gegenleistung" neben dem übernommenen Pfandrecht und den Wohnrechten angeführt: die "Erbabfindungszahlung A € 40.000" und unter Pkt. 7. die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 15a ErbStG beantragt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 22. Oktober 2007, StrNr, Grunderwerbsteuer im Betrag von gesamt € 2.023,61 vorgeschrieben. Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

sonstige Leistungen (= <i>Todfallskosten</i>)	8.000,00
übernommene Verbindlichkeit (aushaftend)	8.443,65
Ausgleichszahlung	40.000,00
Wohnungsrechte (Kapitalwert gem. § 16 BewG)	<u>159.409,36</u>
gesamt	215.853,01

In Gegenüberstellung der Verkehrswerte der land- und forstwirtschaftl. (lwi) Grundstücke zu den übrigen Grundstücken wurde im Rahmen einer Verhältnisrechnung ermittelt, dass rund 46,27 % der Gegenleistung, das sind € 99.872,37, auf die übrigen Grundstücke (Geschäftsgrundstück) entfallen; beim lwi. Grundstück wurde die Grunderwerbsteuer gem. § 4 Abs. 2 Z

2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, mit 2 % vom einfachen Einheitswert € 1.308,11 bemessen (im Einzelnen: siehe Bescheid vom 22. Oktober 2007).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, laut einem Erlass des BMF aus 1996 seien Begräbniskosten mit ATS 20.000 anzusetzen, dh. gegenständlich maximal mit dem Betrag von gesamt € 4.000. Die alternativen Leistungen an den Bruder gem. Punkt IV. B stünden unter einer aufschiebenden Bedingung und seien erst bei Eintritt der Bedingung steuerlich zu beachten. Die Ausgleichszahlung sei daher mit € Null anzusetzen. Die eingeräumten Wohnrechte seien insgesamt lediglich im Betrag von € 145.667,41 zu veranschlagen. Im Ergebnis errechne sich die gesamte Gegenleistung im Betrag von € 158.111,06, wovon auf die übrigen Gst ein Anteil von € 73.155,91 entfalle. Die Grunderwerbsteuer sei daher abzuändern und mit dem sich hieraus ergebenden Betrag von € 1.489,27 festzusetzen. Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde beantragt.

In Anerkennung der Begräbniskosten in Höhe von € 4.000 wurde der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2007 teilweise Folge gegeben und die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.986,59 festgesetzt. Im Übrigen wurde die Berufung abgewiesen und ua. ausgeführt: Das Wohnrecht des Bruders sei mit mtl. € 500 x 12 x 10 Jahren zu kapitalisieren. Hinsichtlich der Erbabfindung liege keine aufschiebende Bedingung sondern eine Leistungsvereinbarung vor, weshalb auch in der Abgabenerklärung der Betrag € 40.000 eingetragen sei.

Im Vorlageantrag vom 6. Dezember 2007 wurden - neben der Wiederholung des Berufungsvorbringens - zwei Berechnungsblätter betr. die eingeräumten Wohnrechte übermittelt, wonach ua. das dem Bruder auf 10 Jahre ("abgekürzt") eingeräumte Nutzungsrecht den Barwert von € 46.258,05 aufweist.

In zwei Vorhalten (vom 23. Jänner und 21. Feber 2008) hat der UFS dem Bw im Wesentlichen Folgendes zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme ersucht:

1. Wohnrecht Bruder: Diesbezüglich werde aufgrund des zutreffend ermittelten Barwertes der Berufung stattzugeben sein;

2. Todfallskosten: Nach der aktuellen Änderung der Lohnsteuerrichtlinien (siehe in SWK 2/2008, S. 44) seien für ein würdiges Begräbnis samt einfachem Grabdenkmal je Begräbnis bis zu € 8.000 anzuerkennen, dh. im Berufungsfalle ein Betrag (Gegenleistung) von gesamt € 16.000 zu veranschlagen;

3. Erbabfindung/aufschiebende Bedingung: Es liege eine alternative Leistungspflichtung aus dem Vertrag vor, bei der lediglich die Fälligkeit aufgeschoben sei. Der Bruder erhalte binnen der 10 Jahre jedenfalls eine der beiden Leistungen. Ein als "aufschiebende Bedingung" allenfalls zu qualifizierendes "ungewisses Ereignis", das den Anspruch des Bruders

erst dem Grunde nach entstehen lassen würde, sei im Vertrag nicht vereinbart worden. Da lediglich die Bemessungsgrundlage wertmäßig noch nicht konkret feststehe, sei eine vorläufige Steuerfestsetzung in Betracht zu ziehen.

In den Antwortschreiben vom 7. Februar und 19. März 2008 wurde ausgeführt, es gelte zu bedenken, dass die Zahlung des Barbetrages (Punkt IV. B 1a) oder die Übertragung eines Baugrundstückes (Punkt IV. B 1b) unter der aufschiebenden Bedingung gemäß Punkt IV. B 1c vereinbart worden sei. Demnach habe der Bw entweder die eine oder die andere Leistung zu erbringen. Derzeit sei ungewiss, ob ein Grundstück als Bauland ausgewiesen werden könne, was von den Vertragsparteien ausdrücklich festgehalten worden sei. Die Erbabinzahlung sei daher jedenfalls nur dann zu leisten, wenn der Bw nicht binnen 10 Jahren ein Baugrundstück übergeben könne. Der gesamte Vertragspunkt IV. B 1 sei unter dem Gesichtspunkt zu lesen, dass für den Fall, dass im Grundvermögen ein Baugrundstück vorhanden sei oder durch Umwidmung geschaffen werde, der Bw dem Bruder eben ein Baugrundstück zu übertragen habe. Es stehe außer Streit, dass von einer aufschiebenden Bedingung nur gesprochen werden könne, wenn die Leistung dem Grunde nach von einem ungewissen Ereignis abhängt. Gegenständlich sei das "ungewisse Ereignis" in einer allfälligen zukünftigen Umwidmung gelegen, weshalb nach Ansicht des Bw von einem aufschiebend bedingten Erwerb bzw. von einer aufschiebend bedingten Last auszugehen sei.

In der am 17. April 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde zur Frage der Bewertung des dem Bruder eingeräumten Wohnrechtes seitens des Finanzamtes die Berechnung laut Berufung anerkannt. Hinsichtlich der Begräbniskosten wurde vom Rechtsvertreter ausgeführt, es sei zu bedenken, dass im Wohnbezirk des Bw, also am Land, insbesondere aufgrund der dortigen Nachbarschaftshilfe wesentlich niedrigere tatsächliche Kosten anfallen würden. Bei den mitgeteilten Beträgen laut aktuellen Lohnsteuerrichtlinien handle es sich um maximale Höchstbeträge im Rahmen einer möglichen Absetzung. Der betreffende Ansatz von insgesamt € 16.000 sei im gegenständlichen Fall unrealistisch und weit überhöht. Nach allseitiger Erörterung wurde im Ergebnis eine Einigung dahin erzielt, dass pro Begräbnis die Kosten mit € 4.000 bzw. mit insgesamt € 8.000 veranschlagt werden. Zu den alternativ vereinbarten Entfertigungsleistungen an den Bruder hat der Rechtsvertreter an der Ansicht, es liege eine aufschiebende Bedingung vor, festgehalten und im Wesentlichen ausgeführt, die Leistung des Baugrundstückes stehe unter der Bedingung einer möglichen Umwidmung; nur wenn dies fehlschläge, habe der Bw aufgrund des Wahlrechtes an den Bruder den Barbetrag von € 40.000 zu leisten, sodass er also nicht automatisch diesen Betrag erhalte bzw. dies von der Abgabenbehörde keinesfalls von vorneherein angenommen werden könne. Dem Bruder sei auch noch keine Bereicherung zugekommen. Letztlich wurde der Erlassung einer vorläufigen Steuerfestsetzung unter Ansatz der Entfertigung im Betrag von € 40.000 zugestimmt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach Abs. 2 Z 2 dieser Bestimmung ist die Steuer vom (einfachen) Wert des Grundstückes (= Einheitswert) zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück ua. an ein Kind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird.

Bei bäuerlichen Übergabsverträgen handelt es sich um Verträge eigener Art mit erb- und familienrechtlichen Elementen, wodurch der Übergeber in einer verfrühten Erbfolge und lebzeitigen Vermögensabhandlung seine bäuerliche Wirtschaft, sein Unternehmen oder sein Vermögen abtritt (vgl. VwGH 19.5.1983, 82/15/0110). Wenn dabei die vom Übernehmer zu erbringenden Gegenleistungen (zB Ausgedinge, Entfertigung an weichende Erben) den Wert der erworbenen Liegenschaften übersteigen, dann liegt ein rein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, insofern also – wie im Gegenstandsfalle – beim Übernehmer nur die Grunderwerbsteuer und keine Schenkungssteuer zur Vorschreibung gelangt.

Bei gleichzeitiger Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und sonstigen Grundstücken ist die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte aufzuteilen. Die auf die sonstigen Grundstücke entfallende grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung ist mittels einer Proportionalrechnung zu ermitteln. Hinsichtlich der landwirtschaftlichen Grundstücke kommt der Sondertatbestand nach § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG (Bemessung vom einfachen Einheitswert) zum Tragen (vgl. VwGH 17.5.1990, 89/16/0071; vgl. zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz 38 zu § 3, Rz 34a zu § 4, Rz 56 zu § 5).

Im Berufungsfalle ist die zufolge obiger gesetzlicher Vorgaben grundlegend angewandte Bemessungsmethode an sich unbestritten.

In Streit gezogen ist (mittlerweile teils außer Streit gestellt) die Bewertung zweier vom Bw übernommener Gegenleistungen sowie der Ansatz bzw. die Einbeziehung der Entfertigung an den Bruder in die Bemessungsgrundlage dem Grunde nach, da diesbezüglich laut Vorbringen eine aufschiebende Bedingung vereinbart worden sei, wozu im Einzelnen ausgeführt wird:

1. Wohnrecht für den Bruder A:

Entgegen dem ursprünglichen Dafürhalten des Finanzamtes ist das diesbezüglich eingeräumte Wohnrecht (Vertragspunkt IV. B 2) gem. § 16 BewG nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren, woraus sich - unter Berücksichtigung des Lebensalters des

Berechtigten sowie unter Heranziehung des Berechnungsprogrammes für wiederkehrende Nutzungen - der Barwert im Hinblick auf das auf 10 Jahre abgekürzte Nutzungsrecht mit zutreffend **€ 46.258,05** ergibt.

Im Zuge der durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde diese Bewertung seitens des Finanzamtes anerkannt.

Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen ist daher Folge zu geben. Die für die Eltern und den Bruder eingeräumten Wohnrechte sind als Teil der Gegenleistung in Höhe von gesamt **€ 145.667,41** in Ansatz zu bringen.

2. Todfallskosten:

Laut der Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde über die Festsetzung eines Höchstbetrages für gewöhnliche Beerdigungskosten (Beerdigungskostenverordnung), BGBl II Nr. 600/2003, sind für ein gewöhnliches, dh. einfaches Begräbnis bis zu € 6.000 zu veranschlagen bzw. steuerlich anzuerkennen (vgl. UFS 22.11.2007, RV/2469-W/07).

Den aktuellen Lohnsteuerrichtlinien (SWK 2/2008, S. 44, Punkt 8.2), anzuwenden ab 1. Jänner 2008, ist zu entnehmen, dass im Rahmen der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung der Richtwert für ein angemessenes Begräbnis sowie jener für ein einfaches Grabdenkmal je € 4.000 bzw. insgesamt pro Begräbnis bis zu € 8.000 beträgt.

Der Argumentation des Rechtsvertreters in der Berufungsverhandlung, dass es sich hierbei um Höchstbeträge im Rahmen der maximalen Absetzung von Todfallkosten handelt und im Wohnbezirk des Bw, dh. am Land, andere Verhältnisse herrschten bzw. ein Begräbnis wesentlich günstiger komme als etwa in der Stadt XX, konnte letztlich auch seitens des UFS gefolgt werden. Es wurde im Ergebnis Einvernehmen dahingehend erzielt, dass die Todfallkosten je Begräbnis mit zumindest € 4.000 bzw. für beide Eltern mit gesamt € 8.000 (= wie im Erstbescheid) als Teil der Gegenleistung in Ansatz zu bringen sind.

Das diesbezüglich bisherige Berufungsvorbringen, die Todfallkosten mit insgesamt lediglich € 4.000 zu veranschlagen, war daher abzuweisen.

3. Erbentfertigung an den Bruder A:

Es trifft zwar zu, dass zufolge § 8 Abs. 2 GrEStG dann, wenn die Wirksamkeit eines Erwerbsvorganges ua. von einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist, die Steuerschuld erst mit dem Eintritt der Bedingung entsteht. Im Gegensatz zu dem diesbezüglich in der Berufung zitierten VwGH-Erkenntnis vom 20.2.2003, 2002/16/0107, geht es im vorliegenden Fall aber nicht um die Frage, ob der Erwerbsvorgang selbst, di. die Übergabe der Landwirtschaft, unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wurde, sondern

vielmehr darum, ob im Rahmen der Ermittlung der Gegenleistung die Abfindungszahlung an den Bruder wie eingewendet als "aufschiebend bedingt" zu qualifizieren ist (vgl. VwGH 18.7.2002, 2002/16/0125).

Ist der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung – erst – mit Eintritt der Bedingung zur Gegenleistung (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0087).

Bedingung ist entsprechend den §§ 696 und 704 ABGB die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt (oder die Aufhebung) einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Die aufschiebende Bedingung bringt das bedingte Recht durch ihren Eintritt zum Entstehen.

Wenn sich der Bw gegenständlich ausdrücklich alternativ (siehe Vertragspunkt IV. B 1c) binnen einer Frist von 10 Jahren entweder zur Zahlung des Barbetrages oder aber – für den Fall, dass er diese Leistung nicht erbringt (siehe Punkt IV. B 1b) – zur Übergabe eines Baugrundstückes an den Bruder verpflichtet, wobei ein solches Grundstück derzeit nicht vorhanden bzw. noch nicht umgewidmet ist, dann kann – entgegen dem Dafürhalten des Bw – aus dieser Vereinbarung, in Betrachtung auch des gesamten Vertragspunktes IV. B 1, keine Beifügung einer aufschiebenden Bedingung dahingehend erkannt werden, dass etwa das **Entstehen** der Rechtswirkung der alternativen Leistungsverpflichtung **insgesamt** bis zum Eintritt eines "ungewissen Ereignisses" aufgeschoben worden wäre. Von einer beigefügten aufschiebenden Bedingung könnte gegenständlich nur dann gesprochen werden, wenn beide alternativen Leistungen dem Grunde nach von einem "ungewissen Ereignis" abhängig gemacht und beispielsweise vereinbart worden wäre, dass der Bruder diese erst erhält, wenn er etwa "innerhalb der nächsten 10 Jahre ein Studium abschließt" etc.

Aufgrund der getroffenen Vereinbarung liegt zum Einen zufolge der Fristsetzung "binnen 10 Jahren" der bloße Aufschub der Fälligkeit der Leistung bis längstens zum Termin 8. Oktober 2017 vor. Andererseits steht nur eine dieser beiden Leistungen, nämlich die allfällige Übergabe des Baugrundstückes, insofern unter einer Bedingung, als sie von einer machbaren Umwidmung abhängig ist, was aber nichts daran ändert, dass der Bruder jedenfalls eine dieser beiden Leistungen erhält und er sohin bereits mit Abschluss des Vertrages eine unmittelbare Berechtigung und damit einen rechtsverbindlichen Forderungsanspruch auf Erbringung jedenfalls **einer** dieser beiden Leistungen durch den Bw erworben hat.

Der Anspruch auf den Bargeldbetrag ist zudem laut Vertrag dinglich mit einem Pfandrecht zu besichern. Es ist auch nicht zu übersehen, dass die Erbabfindungszahlung in der eingereichten Abgabenerklärung selbst als Gegenleistung aufgeführt wurde.

Hinsichtlich der unter dem gesamten Pkt. IV B 1 alternativ vereinbarten Abfindungen ist daher festzuhalten, dass auch dann, wenn derzeit der konkrete Gegenstand der Abfindung nicht feststeht, dennoch nach Ansicht des UFS keine aufschiebende Bedingung vorliegt. Der Bw als Übernehmer hat sich im Vertrag verbindlich zur Erbringung einer dieser beiden Leistungen verpflichtet, dem Bruder ist damit dem Grunde nach ein Forderungsanspruch entstanden.

Mangels aufschiebender Bedingung besteht daher für den UFS am Entstehen der Steuerschuld kein Zweifel. Angesichts der alternativ möglichen Leistung bzw. des noch nicht konkret feststehenden Gegenstandes der Entfertigung ist allerdings die Höhe der Bemessungsgrundlage und folglich die Höhe der Abgabenschuld derzeit noch ungewiss, sodass im Ergebnis die Grunderwerbsteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** wie folgt festzusetzen ist:

Gegenleistungen:	in Euro
Todfallskosten	8.000,00
Schuldübernahme, Hypothek aushaftend	8.443,65
Abfindung Bruder	40.000,00
Wohnrechte	<u>145.667,41</u>
gesamt	202.111,06
davon auf die übrigen Grundstücke entfallend (= 46,268 %)	93.512,75
Grunderwerbsteuer 2 %:	
vom Wert der übrigen Grundstücke € 93.512,75	1.870,26
vom Wert der landwi. Grundstücke € 1.308,11	<u>26,16</u>
Grunderwerbsteuer gesamt	1.896,42

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung insgesamt teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Protokoll

Innsbruck, am 21. April 2008