

GZ. RV/0322-I/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Markus Gredler gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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

J. S. und seine Tochter B. S. (= Berufungswerberin) vereinbarten in dem am 22. Dezember 2000 abgeschlossenen Übergabsvertrag, dass J. S. seine in Punkt II bezeichnete Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Wohnhaus zusammen mit dem Kleinkraftwerk seiner Tochter B.

S. hiermit übergibt und diese all dies in ihr Alleineigentum übernimmt. Die Übernehmerin B.S. räumte unter den Punkt III hiermit ihrem Vater J. S. auf dessen Lebenszeit die Dienstbarkeit der Wohnung im Sinne eines unentgeltlichen und lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes an den bezeichneten Räumlichkeiten im Kellergeschoß des Hauses ein. Weiters wurde das im Grundbuch bereits einverlebte Wohnungsrecht zu Gunsten der Eltern mitübertragen. Für diesen Rechtserwerb wurde ausgehend von einer Gegenleistung von 391.200 S mit Bescheid vom 5. April 2001 eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.824 S vorgeschrieben.

In dem nach dem Tod des J. S. aufgenommenen Abhandlungsprotokoll vom 18. Oktober 2001 wurde hinsichtlich der zu Punkt II der erbl. letztwilligen Anordnung verfügten Vermächtnisse zugunsten der erbl. Kinder H. S., Ch. S., G. S. und A. S. auszugsweise Folgendes festgehalten:

" Im Zusammenhang mit der laut dem vorzitierten Übergabsvertrag vom 22.12.2000 erfolgten Übergabe der Liegenschaft in EZ hat der Übergeber J. S. die Übernehmerin, seine Tochter B. S., verpflichtet die Erb- und Pflichtteilsentfertigung der vier Söhne des Übergebers, H. S., Ch. S., G. S. und A. S., vorzunehmen, und zwar wie folgt:

a) ihrem Bruder H. S. zu dessen vollständiger Erb- und Pflichtteilsentfertigung ein Sparbuch eines inländischen Geldinstitutes, ohne Sperre und ohne Klausel bzw. unter Bekanntgabe des Losungswortes, mit einer Einlage in Höhe von S 100.000,-- (Schilling einhunderttausend) bzw. € 7.267,28 (Euro siebentausendzweihundertsiebenundsechzig/Cent achtundzwanzig), bis spätestens 30.6.2002 zu übergeben.

b) ihren weiteren Brüdern, Ch. S., G. S. und A. S. , zu deren vollständigen Erb- und Pflichtteilsentfertigung je:

spätestens bis zum 1.11.2001 ein Sparbuch eines inländischen Geldinstitutes, ohne Sperre und ohne Klausel bzw. unter Bekanntgabe des Losungswortes, mit einer Einlage in Höhe von S 80.000 ( Schilling achtzigtausend) bzw. € 5.813,83 (Euro fünftausendachthundertdreizehn/Cent dreiundachtzig), sowie weiters je

spätestens bis zum 30.6.2002 ein Sparbuch eines inländischen Geldinstitutes, ohne Sperre und ohne Klausel bzw. unter Bekanntgabe des Losungswortes, mit einer Einlage in Höhe von S 100.000,-- (Schilling einhunderttausend bzw. € 7.267,28 (Euro siebentausendzweihundertsiebenundsechzig/Cent achtundzwanzig), zu übergeben.

Es ist vereinbart worden, dass die vier vorgenannten Söhne des J.S. dadurch, dass sie von ihrer Schwester B. S. diese Zuwendungen auf Anordnung des Vaters J. S. zu entrichten als eine Gegenleistung für die vorangeführte Liegenschaftsübergabe, erhalten, hinsichtlich ihrer väterlichen Erb- und Pflichtteilsansprüche zufriedengestellt sind und dass sie daher gegenüber ihrem Vater den Erb- und Pflichtteilsverzicht leisten.

Der mit diesem Inhalt abzuschließende Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag ist bereits mündlich vereinbart gewesen und von Rechtsanwalt G. im Entwurf erstellt gewesen. Es ist auch bereits bei der Kanzlei des öffentlichen Notars....."

Dieser von den Vertragsparteien (Vater J. S, vier Söhne und als Beteiligte die Tochter B. S.) nicht unterfertigte Entwurf des Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrages hätte unter Punkt II nachstehende Festlegung enthalten:

*"J. S. bedingt sich aus, dass B. S. als Übernehmerin der Liegenschaft in EZ an ihre Geschwister gegen deren Verzicht auf ihre Erb- und Pflichtteilsansprüche nach ihrem Vater J. S. nachstehende Leistungen erbringt und B. S. verpflichtet sich, diese Leistungen zu erbringen wie folgt: ....."*

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 22. Jänner 2002 wurde betreffend den Übergabsvertrag vom 22. Dezember 2000 mit J. S. ausgehend von einer Gegenleistung von 640.000 S die Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.800 S bzw. 930,21 € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Entfertigungszahlungen an die Brüder eine weitere grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung darstellen würden.

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, die im Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vereinbarten Entfertigungszahlungen würden dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegen, wobei hier jedoch gemäß § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG idF BGBI. I Nr. 42/2000 Steuerfreiheit bestehe, zumal endbesteuerte Vermögenswerte zugewendet würden und die Steuerschuld für den Rechtsvorgang vor dem 1. Juli 2002 entstehene. Nichts anderes könne im gegenständlichen Fall gelten. Die im Abhandlungsprotokoll vom 18. Oktober 2001 vereinbarten Entfertigungszahlungen an die Brüder H., Ch., G. und A. S. seien ausschließlich in Erfüllung der bereits vorher mündlich getroffenen Vereinbarung, dokumentiert durch den Entwurf des Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrages, vereinbart worden. Die Vereinbarung im Abhandlungsprotokoll seien sohin erfolgt ebenfalls in Erfüllung der Anordnung des Übergebers J. S. an B. S., eben diese Entfertigungszahlungen an die weichenden Brüder zu leisten. Die vereinbarten Entfertigungszahlungen seien wirtschaftlich und inhaltlich mit den vorher vereinbarten Leistungen an die Brüder gegen die Zusage des Erb- und Pflichtteilsverzichtes identisch. Es bestehe keinerlei Grundlage nunmehr davon auszugehen, dass diese Entfertigungszahlungen dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegen würden, sie würden keine grunderwerbsteuerpflichtige Leistung darstellen. Vielmehr würden auch diese Entfertigungszahlungen dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 unterliegen, wobei diese Erwerbe von Todes wegen aber gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerfrei seien. Die Entfertigungszahlungen seien in Form von Sparbüchern geleistet, sohin in Form von endbesteuerten Vermögenswerten, welche nach der zitierten gesetzlichen Bestimmung steuerfrei seien.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine abweisliche Berufungsvorentscheidung mit auszugsweise folgender Begründung:

*" Gegenleistung gem. § 5 GrEStG sind alle Leistungen die ein Übernehmer einer Liegenschaft erbringen muss um in den Besitz der übertragenen Liegenschaft zu kommen. Im Abhandlungsprotokoll vom 18.10. 2001 wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Entfertigungsleistungen an die Geschwister der Berufungswerberin als Gegenleistung für die Liegenschaftsübergabe anzusehen sind. Ob die Erbringung dieser Leistung noch zu Lebzeiten des Übergebers erfolgt wäre oder erst im Zuge der Verlassenschaft, hat auf die Grunderwerbsteuerpflicht dieser Gegenleistung keinen Einfluss. Eine Beurkundung dieser Leistungen im ursprünglichen Vertrag hätte genauso die Steuerpflicht ausgelöst. Im Gegenteil, hätte die Beurkundung und Meldung der Entfertigungsleistungen nicht stattgefunden und dadurch die Abgabenbehörde von den weiteren Leistungen nicht erfahren, so wäre der Tatbestand einer Abgabenhinterziehung vorgelegen, welcher nicht nur die Grunderwerbsteuerpflicht sondern auch ein Finanzstrafverfahren ausgelöst hätte. Da zwischen .....Dass die Schenkungen vom Vater der Berufungswerberin an die weichenden Geschwister einen Schenkungsteueratbestand erfüllen steht außer Zweifel. Die für diese Zuwendungen vorgesehene Schenkungsteuerbefreiung des § 15 (1) 19 ErbStG wurde ja auch gewährt. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen. "*

Die Berufungswerberin brachte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Zur Begründung des Vorlageantrages wurde auf die Ausführungen in der Berufung verweisen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 erster Satz Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 2 Abs. 1 erster Satz GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke iSd bürgerlichen Rechts zu verstehen.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG zweiter Satz sind Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt. Auf Grund dieser Gesetzesbestimmung unterliegt folglich diese im Rahmen eines Übergabsvertrages erfolgte Liegenschaftsübertragung - was im Übrigen unbestritten blieb- hinsichtlich ihres entgeltlichen Teiles der Grunderwerbsteuer.

Auf Grund des § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen. Nach § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der

---

Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe etwa Erkenntnis 27.6.1984, 84/16/0077 und VwGH 25.2.1993, 91/16/0031) ist Gegenleistung die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Dies ist jede nur denkbare Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird oder, mit anderen Worten, alles, was dieser einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder, wie auch gesagt wurde, "innerem" Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Maßgebend ist somit die kausale Verknüpfung der Gewährung der Leistung auf Seiten des Erwerbers bzw. des Empfanges der Leistung seitens des Veräußerers. Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 Abs. 1 BAO) zu verstehen. Danach ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212 und die dort angeführte weitere Rechtsprechung). Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Maßgebend ist also nicht, was die Vertragsschließenden als Gegenleistung bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat. Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige" Leistung dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers- sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten- entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen ( BFH vom 29.6.1988, II R 258/85, BStBl. II 898).

Unter Beachtung des oben dargelegten Begriffes der Gegenleistung im Sinne des GrEStG zählt daher auch die Übernahme von Leistungen an Dritten dann zur Gegenleistung, wenn die Leistungen an den Dritten in einer finalen Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb steht, der Erwerber diese Leistung somit für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten.

An Sachverhalt war im vorliegenden Berufungsfall davon auszugehen, dass in dem in Entwurf aufgesetzten, aber nicht mehr zur Unterfertigung gelangten Erb- und

Pflichtteilsverzichtsvertrag einerseits J. S. und dessen 4 Söhne andererseits sowie B. S. als Beteiligte folgende Festlegungen getroffen haben: Unter Punkt I wurde einvernehmlich festgehalten, dass J. S. mit Übergabsvertrag vom 22. Dezember 2000 die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ an seine Tochter B. S. übergeben hat, die sohin außerbücherliche Eigentümerin dieser Liegenschaft ist. Mit dem gegenständlichen Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag sollten die Erb- und Pflichtteilsansprüche der weichenden Kinder A., Ch., G. und H. S. geregelt werden. Unter Punkt II bedingte sich J. S. aus, dass B. S. als Übernehmerin der Liegenschaft in EZ an ihre Geschwister gegen deren Verzicht auf ihre Erb- und Pflichtteilsansprüche nach ihrem Vater J. S. die darin genau aufgeschlüsselten Leistungen erbringt und B. S. hat sich verpflichtet, diese Leistungen zu erbringen. Dass im Zusammenhang mit dem Übergabsvertrag vom 22. Dezember 2000 der Übergeber J. S. die Übernehmerin B. S. verpflichtete, die Erb- und Pflichtteilsentfertigung der vier Söhne des Übergebers vorzunehmen, wurde auch im Abhandlungsprotokoll vom 18. Oktober 2001 festgehalten. Darin steht weiters wörtlich: *"Es ist vereinbart worden, dass die vier vorgenannten Söhne des J. S. dadurch, dass sie von ihrer Schwester B. S. diese Zuwendungen auf Anordnung des Vaters J. S. , zu entrichten als eine der Gegenleistungen für die vorangeführte Liegenschaftsübergabe, erhalten, hinsichtlich ihrer väterlichen Erb- und Pflichtteilsansprüche zufriedengestellt sind und dass sie daher gegenüber ihrem Vater den Erb- und Pflichtteilsverzicht leisten."*

Aus dem Konnex dieser Ausführungen im Abhandlungsprotokoll vom 18. Oktober 2001 und den Festlegungen im vorgefertigten Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag ergibt sich die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass im Zusammenhang mit der Übergabe der in Frage stehenden Liegenschaft sich der Übergeber J. S. von der Übernehmerin B. S. **"als eine der Gegenleistungen für die vorangeführte Liegenschaftsübergabe"** gegen den Verzicht auf deren Erb- und Pflichtteilsansprüche nach ihrem Vater diese Entfertigungszahlungen an die vier Söhne ausbedungen und die Übernehmerin sich verpflichtet hat, diese Leistungen zu erbringen. Auch in der Berufung wird eingewendet und damit außer Streit gestellt, dass die im Abhandlungsprotokoll vereinbarten Entfertigungszahlungen an die vier Brüder ausschließlich in Erfüllung der bereits vorher mündlich getroffenen Vereinbarung, dokumentiert durch den Entwurf des Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrages, paktiert worden sind. Es ist somit bei der Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles davon auszugehen, dass sich die Übernehmerin anlässlich der Übergabe der Liegenschaft als eine der Gegenleistungen über "Ausbedingung" des Übergebers zu diesen Leistungen an die vier Geschwister verpflichtet hat. Unter Beachtung des eingang dargelegten Begriffes der Gegenleistung im Sinne des GrEStG

zählen somit diesen Entfertigungszahlungen an die Geschwister zur Gegenleistung, hatte doch die Übernehmerin diese Zahlungen unbestrittenmaßen zu leisten versprochen, damit sie diese Liegenschaft erhält. Somit stehen diese Leistungen der Übernehmerin in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder, wie auch gesagt wird, "innerem" Zusammenhang mit der Übergabe und damit Erwerb des Grundstückes und wurden folglich vom Finanzamt zu Recht als Gegenleistung im Sinne des GrEStG angesehen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt die Berufung gegen den streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

Was die in der Berufung angeführten Befreiungsbestimmungen nach § 15 Abs. 1 Z 17 bzw. 19 ErbStG anlangt und den Einwand, diese Entfertigungszahlungen würden dem ErbStG unterliegen, bleibt zur Klarstellung noch zu erwähnen, dass die den vorliegenden Berufungsfall allein entscheidende Frage, ob die im Zusammenhang mit der Liegenschaftsübergabe über "Ausbedingung" des Übergebers von der Übernehmerin übernommene Verpflichtung, Entfertigungszahlungen in Höhe von 640.000 S (durch Übergabe von entsprechenden Sparbüchern) an die Geschwister zu leisten, eine Gegenleistung im Sinne des GrEStG darstellt, gänzlich von der erbschafts- bzw. schenkungsteuerlichen Behandlung dieser zwischen dem Vater und den Söhnen vereinbarten und letztlich von der Bw. geleisteten Abfindungszahlungen zu unterscheiden ist. War aber vorgesehen, dass die Brüder durch Vertrag mit dem Erblasser im Voraus auf ihr Erbrecht gegen Erhalt dieser Zahlungen verzichten und bestand darüber augenscheinlich schon eine mündliche Vereinbarung zwischen den Vertragsteilen und der Beteiligten, die in einem allerdings nicht mehr zur Unterzeichnung gelangenden Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag auch festgehalten war, dann ist das Finanzamt auf Grund dieser besonderen Sachlage (siehe diesbezüglich die Begründung der Berufungsvorentscheidung) davon ausgegangen, dass es sich dabei um einen entgeltlichen Erbverzicht (siehe Dorazil, ErbStG, Handkommentar, 3. Auflage, Anm. 13 zu § 3) und damit um eine Tatbestandsverwirklichung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG (Schenkung unter Lebenden) handelt, wobei auf diese Zahlungen die Schenkungssteuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG angewandt wurde. In diesem Zusammenhang bleibt noch festzuhalten, dass es gleichgültig ist, von wem der Abfindungsbetrag bezahlt wird. Es kann durchaus sein, dass ein solcher auch von einem Dritten stammt. Dennoch wird eine solche Abfindungsleistung als Schenkung seitens des Erblassers angesehen (BFH 23.3.1977 II R 35/71 BStBl II 1977, 730). Daraus folgt, dass in dem vorliegenden Sachverhalt zwei auseinander zu haltende eigenständige und voneinander getrennt zu betrachtende steuerliche Tatbestände enthalten sind, nämlich einerseits die zwischen J. S. und der Berufungserwerberin vereinbarte Übergabe eines

Grundstückes, die hinsichtlich ihres entgeltlichen Teiles der Grunderwerbsteuer unterliegt, und andererseits ein zwischen J. S. mit seinen Söhnen abgeschlossener Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag, der als Schenkung unter Lebenden (Schenkung des Vaters an die Söhne) den Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG verwirklicht und vom Finanzamt gemäß § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG idF BGBl I Nr. 2/2001 steuerbefreit behandelt wurde. Es ist daher der Berufung durchaus darin beizupflichten, dass die Entfertigungszahlungen als solche als Schenkung des Vaters an die Söhne dem ErbStG unterliegt. Dies vermag aber nichts am gleichzeitigen Gegenleistungscharakter dieser Zahlungen zu ändern, wurde doch andererseits die Übernehmerin vom übergebenden Vater verpflichtet, diese Entfertigungszahlungen als eine der Gegenleistungen für die Liegenschaftsübergabe zur Bezahlung zu übernehmen. Die desweiteren in der Berufung angeführte Steuerbefreiung kam im Übrigen im Rahmen des der Schenkungsteuer unterliegenden Tatbestandes zum Tragen und führte dazu, dass diese Abfindungszahlungen schenkungssteuerfrei behandelt wurden.

Innsbruck, 1. April 2003