



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Franz Kienast, öffentlicher Notar, 3910 Zwettl, Sparkassenplatz 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. Mai 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 3. Februar 2007 wurde zwischen G.W., als Übernehmer und dessen Eltern F.W. und M.W., als Übergeber/in, sowie unter Beitritt der Söhne bzw. Brüder F.W. und C.W. nachstehender Übergabs- und Erbverzichtsvertrag abgeschlossen.

Die auf den gegenständlichen Fall bezogenen, wesentlichen Punkte dieses Vertrages lauten wie folgt:

*Erstens: Die Ehegatten F. und M.W. (im Grundbuch mit WB. eingetragen), in der Folge kurz Übergeber genannt, übergeben hiermit an ihren Sohn G.W., in der Folge kurz Übernehmer genannt, und dieser übernimmt von den Erstgenannten den denselben gehörigen.. landwirtschaftlichen Betrieb mit dem Standort in O., bestehend aus der Liegenschaft Einlagezahl 14 Grundbuch OD. mit den Grundstücken 31 Wald, 34, 38, 100 je landwirtschaftlich genutzt, 103/1 landwirtschaftlich genutzt beziehungsweise Wald, 103/2; 104, 180/1, 180/2, 180/3 je Wald, 189, 315 je landwirtschaftlich genutzt, 316 landwirtschaftlich genutzt beziehungsweise Wald; 318, 319, 351, 375/1, 375/7 je landwirtschaftlich genutzt, 379 Baufläche (begrünt), 380/4 landwirtschaftlich genutzt, 389 Baufläche (begrünt)*

beziehungsweise landwirtschaftlich genutzt, . 441, .536, 598; 673, 755, 756, 760 je landwirtschaftlich genutzt, 795 Wald, 818, 819/.1., 819!2 je landwirtschaftlich genutzt, 823, 827 je Wald, 868, 885 je landwirtschaftlich genutzt,, 912/2 Wald, 916 landwirtschaftlich genutzt beziehungsweise Sonstige (Weg), 1008, 1057, 1060, 1112; 1113, 1114, 1115, 1116, 1160 je Wald und 4 Baufläche (Gebäude) beziehungsweise Baufläche (befestigt) mit dem darauf erbauten Haus O. 15. Mit dieser Stammsitzliegenschaft ist ein Anteilsrecht an der agrargemeinschaftlichen Liegenschaft Einlagezahl 26 Grundbuch OD. verbunden.. Diese Liegenschaft ist grundbücherlich mit drei Dienstbarkeiten belastet.

Die Liegenschaft hat ein Gesamtflächenausmaß von 21,6613 ha (einundzwanzig Hektar, sechsundsechzig Ar und dreizehn Quadratmeter) und ist beim Finanzamt W. zum 01. (ersten) Jänner 2006 (zweitausendsechs) zu Aktenzeichen xyz/7 als landwirtschaftlicher Betrieb mit € 7.900 (Euro siebentausendneunhundert) bewertet. Der Wohnungswert beträgt € 9.665,49 (Euro neuntausendsechshundertfünfundsechzig und neunundvierzig Cent).

Das anteilige Flächenausmaß an der agrargemeinschaftlichen Liegenschaft beträgt 2.083 m<sup>2</sup> (zwanzig Ar und dreiundachtzig Quadratmeter). Der anteilige Einheitswert des Finanzamtes Waldviertel beträgt für die agrargemeinschaftliche Liegenschaft Einlagezahl 26 Grundbuch OD. zum 01. (ersten) Jänner 2007 (zweitausendsieben) zu Aktenzeichen 34 043-1-7501/6 als landwirtschaftlicher Betrieb € 41,84 (Euro einundvierzig und vierundachtzig Cent).

Ferner übergeben die Ehegatten F. und M.W. an ihren Sohn G.W. die ihnen zu je drei Achtel gehörige Liegenschaft Einlagezahl 132 Grundbuch OD. mit dem Grundstück 174 Wald. Die übergabsgegenständlichen Anteile sind grundbücherlich lastenfrei.

Die Liegenschaft hat ein Gesamtflächenausmaß von 7.298 m<sup>2</sup> (zweiundsiebzig Ar und achtundneunzig Quadratmeter) und ist beim Finanzamt Waldviertel zum 01. (ersten) Jänner 2007 (zweitausendsieben) zu Aktenzeichen 34 043-1-7510/7 als forstwirtschaftlicher Betrieb mit € 0,-- (Euro null) bewertet.

Die Liegenschaften beziehungsweise Liegenschaftsanteile werden dem Übernehmer mit allen Rechten überlassen, mit denen die Übergeber dieselben besessen und benützt haben oder zu besitzen und zu benützen berechtigt waren, mit dem gesamten rechtlichen und natürlichen Zubehör, insbesondere dem lebenden und toten landwirtschaftlichen Inventar, den Wirtschaftsvorräten und Geschäftsanteilen, dem Agraranteil, samt allen auf den Übergabsliegenschaften vorhandenen freien Fahrnissen der Übergeber, mit dem den Parteien bekannten Bau- und Kulturzustand sowie Grenzverlauf in der Natur und allem, was damit erd-, mauer-, niet- und nagelfest verbunden ist:

Festgestellt wird, dass auch die Traktore

- S1
- S2
- S3
- S4

*mit übergeben werden.*

*Von der Übergabe ausgenommen sind die Einrichtungs- und Hausratsgegenstände der Übergeber, die zur Ausstattung ihrer Ausnahmsräume dienen, ferner deren persönliche Gebrauchsgegenstände samt Kleidung und Wäsche, woran sich die Übergeber das uneingeschränkte Eigentumsrecht vorbehalten.*

*Der Übernehmer kennt den Übergabsgegenstand, insbesondere dessen Grenzen, Lage und Beschaffenheit aus eigener Wahrnehmung.*

*Die Gegenleistung des Übernehmers besteht in der Gewährung von Wohnungs- und Ausnahmsrechten für die Übergeber.*

*Zweitens: Die Übergeber erteilen sohin ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ob der Liegenschaft Einlagezahl 14 Grundbuch OD. und ob dem drei Viertel Anteil der Liegenschaft Einlagezahl 132 Grundbuch OD. das Eigentumsrecht für den Übernehmer G.W., geboren am TT. (Tag) Monat 1975 (eintausendneunhundertfünfundsiebzig) zur Gänze sofort grundbücherlich einverleibt werden kann.*

*Drittens: Die Übergeber bedingen sich auf, ihrer beider Lebensdauer und im Ablebensfall eines von ihnen ungeschmälert für den anderen die nachstehenden unentgeltlichen*

### **Ausnahmsrechte**

*aus, zu deren Leistung und Duldung sich der Übernehmer für sich und seine Rechtsnachfolger im Besitze der Übergabsliegenschaften den Übergebern gegenüber verpflichtet, und zwar:*

*A) Zum Wohnen und Benützen: Das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht an der im Erdgeschoss gelegenen Wohnung, bestehend aus Vorraum, Wohnzimmer, Küche, Schlafzimmer; Bad, WC, Speise, Waschküche und Abstellraum samt freiem Zutritt zu dieser Wohnung und zu allen Nebenräumlichkeiten des Hauses, zu Stall, Scheune, Nebengebäuden, Hof und Garten. Mit dem Wohnungsrecht verbunden ist die Mitbenützung eines Abstellplatzes in der Garage zum Abstellen des Personenkraftwagens der Übergeber.*

*Überdies sind die Übergeber bei freier Bewegung in Haus und Hof (nicht jedoch in den vom Übernehmer bewohnten Räumlichkeiten) berechtigt, Besuche von Verwandten und Bekannten in ihren Ausnahmsräumen jederzeit zu empfangen und dieselben auch vorübergehend bei sich*

zu beherbergen und überhaupt alle Rechte auszuüben, wie sie einem Hauseigentümer üblicherweise zustehen.

Die ordentliche Beheizung durch die bestehende Zentralheizung, die Versorgung mit Kalt- und Warmwasser, die Stromversorgung (für Beleuchtungszwecke und für die üblichen Elektrogeräte, ausgenommen Raumheizgeräte) und Instandhaltung der Ausnahmswohnung, sowie die Tragung aller Betriebskosten (Strom, Rauchfangkehrer, Müllabfuhr, Kanal) hierfür durch den Übernehmer.

B) Pflege und Betreuung: Die sorgsame häusliche Pflege und Betreuung im zumutbare Umfang für den Fall der Krankheit und altersbedingter Gebrechlichkeit der Übergeber, jedoch nur im übergebenen Haus O. 15, insbesondere die Reinigung der Ausnahmswohnung, der Kleidung, Wäsche und Schuhe, das Holen des Arztes und der Medikamente, die Zubereitung und Darreichung der Kost zu allen Mahl- und Jausenzeiten des Tages, gegebenenfalls einer entsprechenden Krankenkost und überhaupt die Verrichtung aller mit einer häuslichen Pflege und Betreuung verbundenen Gänge und Arbeiten. Die für die Verpflegung notwendigen Lebensmittel sind von den Übergebern beizustellen beziehungsweise auf deren Kosten anzuschaffen.

Sollte diese Pflege und Betreuung durch den Übernehmer nicht richtig oder überhaupt nicht erbracht werden, so sind die Übergeber berechtigt, auf Kosten des Übernehmers eine Pflegeperson oder Bedienerin aufzunehmen. Dieser ist jedoch nur insoweit zur Tragung der Kosten verpflichtet, als diese Kosten für eine Pflegeperson oder Bedienerin durch ein allenfalls zur Auszahlung gelangendes Pflegegeld keine Deckung finden; sollte der Übernehmer die vollständige Pflege und Betreuung der Übergeber leisten, so sind letztere verpflichtet, an ersteren das ihnen allenfalls zukommende Pflegegeld auszufolgen. Diese Pflege- und Betreuungsleistungen sind jedoch nur im übergebenen Haus O. 15 und nicht in einem Pflegeheim zu erbringen.

Der Übernehmer ist ferner nicht verpflichtet, irgendwelche Kosten für ein Alters- oder Pflegeheim, insbesondere auch keine wie immer gearteten Ersatzansprüche zu übernehmen.

C) Die Mitbenützung eines der übergebenen Traktore samt Anhänger ohne Störung des laufenden Wirtschaftsbetriebes nach freier Wahl der Übergeber ohne Ersatz der Treibstoffkosten.

D) Über Verlangen der Übergeber die Beförderung mit dem Auto des Übernehmers zum Arzt, zur Apotheke und zum Einkaufen einmal wöchentlich.

E) Die Lieferung von jährlich zehn Raummeter trockenes Brennholz im zerkleinertem ofenfertigen Zustand.

*Sonstige Ausnahmsrechte werden ausdrücklich nicht vereinbart.*

*Zwölftens: Die Steuern, Kosten und Gebühren aus Anlass der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages hat der Übernehmer zu tragen.*

*Da der land- und forstwirtschaftliche Betrieb an den Sohn zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes der Übergeber überlassen wird, ist gemäß Paragraph 4 (vier) Absatz 2 (zwei) Grunderwerbsteuergesetz 1987 für die Berechnung der Grunderwerbsteuer lediglich der Wert der übergebenen Liegenschaften heranzuziehen.*

*Im Hinblick, darauf, dass es sich um die Übergabe eines landwirtschaftlichen Betriebes von dem nunmehr 66jährigen Übergeber und von der nunmehr 60jährigen Übergeberin an den 31jährigen Sohn handelt, wird die Befreiung von Gebühren und Abgaben nach § 5a (Paragraph fünf a) Neugründungs-Förderungsgesetz beantragt.*

In der Folge wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 8. Mai 2007 gegenüber dem Bw. bezüglich der durch F.W. erfolgten anteiligen Übergabe der Grundstücke die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 1 GrEStG mit € 414,18.- festgesetzt. (Bemessungsgrundlage = € 20.709,00 = ½ des auf den übersteigenden Wohnungswert entfallenden Teil der Gesamtgegenleistung)

Dagegen erhob der Bw. fristgerecht Berufung mit der Begründung, dass der Betrag der Gesamtgegenleistung mit € 109.123,73 zu hoch angesetzt worden wäre, weil darin die in Punkt B des gegenständlichen Vertrages vereinbarten Pflege- und Betreuungsleistungen und mit € 200.-pro Person und Monat und somit für beide Übergeber mit einem kapitalisierten Wert von € 60.490,74 zu hoch bewertet worden wären. Er selbst habe diese Leistungen, aufgrund einer vom Finanzamt erstellten Bewertungsliste mit € 775,12 jährlich bemessen. Beide Übernehmer (gemeint sind wohl die Übergeber) wären noch relativ jung und frei von Gebrechen. Die Lebenserwartung der Übergeberin würde 14,2 Jahre betragen. Es könne daher nicht von einem kontinuierlichen Pflegeaufwand ausgegangen werden. Es würden keine konkreten Anhaltspunkte für krankheitsbedingte Umstände zum Zeitpunkt der Übergabe vorliegen, welche den angenommenen kontinuierlichen Pflegeaufwand von 170 Monaten rechtfertigen würden. Er beantragte daher die Neufestsetzung der Grunderwerbssteuer unter Berücksichtigung des von ihm angesetzten Pflegewertes und somit unter Zugrundelegung einer Gesamtgegenleistung im Betrage von € 59.642,24.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2007 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen angeführt, dass es sich bei dem Ansatz € 200 pro Person und Monat nicht um die angenommenen tatsächlichen Pflegekosten, sondern um eine Bewertung der Pflegewahrscheinlichkeit handeln würde, wobei dafür als Mittelwert ein Wert

unter der Pflegestufe zwei des Bundespflegegesetzes angesetzt wurde; da- laut Angaben des Bw. - derzeit noch kein Pflegebedarf bestehen würde, aber in Zukunft mit einem Pflegebedarf höheren Ausmaßes zu rechnen wäre. Daher wäre der von Bw. angeführte Betrag von € 775,12, (Kapitalwert € 11.009,25) als zu niedrig anzusehen gewesen.

Im dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beantragte der Bw. weiterhin die Neufestsetzung der Grunderwerbssteuer unter Zugrundelegung des kapitalisierten Pflegewertes in Betrage von 11.009,25 und brachte im Hinblick auf die Ausführungen des Berufungsbegehrens ergänzend vor, dass es sich bei den, in Rede stehenden Pflege- und Betreuungsleistungen lediglich um solche handeln würde, welche die Folge vorübergehender Krankheit, für welche kein Pflegegeld gewährt wird, darstellen, sowie um gewisse Verrichtungen des Alltagslebens, die von älteren Leuten nicht mehr durchgeführt werden könnten (z.B. schweres Heben). Darüber hinaus gehende Pflegeleistungen würden nicht zur Gegenleistung zählen, da sie vom Übernehmer nur gegen Rückersatz zu erbringen wären.

Am 15. November 2007 erging an den Bw. seitens des unabhängigen Finanzsenates nachstehender Vorhalt:

*Unbeschadet, dass im gegenständlichen Fall, ausschließlich die Bewertung der in Punkt B des Übergabsvertrages vom 3. Februar 2007 vereinbarten Pflege und Betreuungsleistungen, als vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern als zu hoch bewertet, bekämpft wird, ist die Rechtsmittelbehörde verpflichtet, den angefochtenen Bescheid auch ausserhalb der Berufungspunkte auf seine Rechtsrichtigkeit zu überprüfen und erforderlichenfalls entsprechende Ermittlungen vorzunehmen.*

*Bei gleichzeitiger Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Grundstücken, wird die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte aufgeteilt. Die auf das sonstige bebaute Grundstück entfallende Gegenleistung ist daher mittels einer Proportionalrechnung zu ermitteln, weil der Einheitswert nur für die Anwendung des Sondertatbestandes des § 4 Abs.2 Z 2 GrEStG herangezogen werden kann, im übrigen aber Verkehrswerte zum Ansatz zu bringen sind (VwGH 17.05.1990, 89/16/0071,0072).*

*Im vorliegenden Fall ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Verkehrswerte der land und forstwirtschaftlichen Grundstücke zu dem Verkehrswert des Grundvermögens im Verhältnis des doppelten Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des einfachen Einheitswertes des Grundvermögens (Höhe der Einheitswerte Siehe Übergabsvertrag Punkt erstens, Seite drei oben) zu einander stehen.*

*Nach Aktenlage finden sich keine Anhaltspunkte für diese Annahme.*

*Sollten Ihrer Ansicht nach der Wertansatz des Finanzamtes das Verhältnis des Verkehrswertes des land und forstwirtschaftlichen Vermögens zum Verkehrswert des übrigen Grundstückes tatsächlich widerspiegeln, so werden sie um entsprechende Darlegung- unter Anschluss allfälliger Beweismittel ersucht.*

*Sollten Ihrer Ansicht nach der Wertansatz des Finanzamtes das Verhältnis des Verkehrswertes des land und forstwirtschaftlichen Vermögens zum Verkehrswert des übrigen Grundstückes tatsächlich nicht widerspiegeln, so werden sie um entsprechende Darlegung- unter Anschluss allfälliger Beweismittel ersucht.*

*Dafür wird Ihnen eine Frist von vier Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes gewährt.*

*Sollte innerhalb dieser Frist keine Antwort erfolgen, wird angenommen, dass Sie darauf verzichten.*

*Sollte Ihnen die Beantwortung innerhalb der gesetzten Frist nicht möglich sein, werden Sie ersucht dieses innerhalb der gesetzten Frist mitzuteilen. Die Frist wird sodann verlängert werden.*

Daraufhin erging an den Unabhängigen Finanzsenat am 26. November 2007 nachstehendes Antwortschreiben:

*Zum obigen Bezug wird vorerst festgehalten, dass der Sinngehalt des Bezug habenden Schreibens des unabhängigen Finanzsenates vom 15.11.2007 nicht verständlich ist Aus den angefochtenen Bescheiden geht hervor, dass für die Ermittlung der Proportion der doppelte Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der einfache Einheitswert des Grundvermögens herangezogen wurde. Es ist daher der erste Satz auf Seite zwei des obzitierten Schreibens unverständlich wo es heißt: "Nach Aktenlage finden sich keine Anhaltspunkte für diese Annahme". Es ist daher auch völlig unverständlich welche Beweismittel vom Berufungswerber vorgelegt werden sollen- weil ja der Wertansatz des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern hinsichtlich der verkehrswerte nicht bekämpft wurde. Solange daher keine Verdeutlichung des obzitierten Schreibens erfolgt, wird auch keine Stellungnahme abgegeben, da wie oben ausgeführt, der Sinngehalt selbst bei phantasievollen Interpretationsversuchen unverständlich bleibt.*

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

Gemäß § 4 Abs.1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu ermitteln.

Gemäß Abs.2 Z 2 dieser Gesetzesstelle ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen

Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird.

Gemäß § 6 Abs.1 lit.a GrEStG ist im Falle des § 4 Abs.2 Z 2 der Einheitwert anzusetzen, wenn das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) bildet. Maßgebend ist der Einheitswert der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

Gemäß § 7 Z 1 GrEStG beträgt die Steuer beim Erwerb von Grundstücken durch den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 vH.

Im Sinne des § 5a Abs.2 Z 2 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFöG) wird die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs.1 in unmittelbaren Zusammenhang stehen, nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebender Wert 75.000 Euro nicht übersteigt.

Bei dem vorliegenden Übergabsvertrag handelt es sich um ein einheitliches Rechtsgeschäft eigener Art, bei welchem der Übergeber in Absicht einer verfrühten Erbfolge und lebzeitigen Vermögensabhandlung seine Landwirtschaft und sein Wohnhaus seinem Sohn abgetreten hat.

Dieser Vertrag darf- so wenig wie das Ausgedinge- in seine verschiedenen Bestandteile aufgelöst oder unter verschiedene Vertragsarten subsumiert werden. So wie beim Leibrentenvertrag hängt der Umfang der Erfüllung dieses Vertrages durch den Übernehmer von der Lebensdauer und Bedürftigkeit der Übergeber ab. Daher kann bei einem solchen Vertrag auch von einem aleatorisch-synallagmatischen Vertrag gesprochen werden.

Unter Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn ist, die Summe dessen zu verstehen was an wirtschaftlichen Werten zu leisten versprochen wird, um die Liegenschaft zu erhalten (VwGH, 17. März 2005, 2004/16/0278, VwGH 23. Februar 2006, 2005/16/0276).

Besteuert wird nicht die Bereicherung des Veräußerers (Übergebers) sondern der Erwerb des Käufers (Übernehmers).

Wenn der Wert der Gegenleistung bzw. der Wert eines Teiles der Gegenleistung nicht genau ermittelt werden kann, so ist ihr Wert bzw. der Wert des Teiles der Gegenleistung nach § 184 BAO zu schätzen. Auch die Schätzung einer Gegenleistung ist als eine Art Ermittlung zu verstehen (VwGH, 26.3.1992, 90/16/0234).

Im gegenständlichen Fall manifestiert sich die Gegenleistung in Punkt drittens A bis E des Übergabsvertrages.



Unstrittig ist die Bewertung der in Punkt drittens A, C, D, E, enthaltenen Verpflichtungen (Wohnrecht mit € 41.184,50, Traktor- und PKW Benutzung bei Bedarf mit € 2.477,34, Lieferung von Brennholz bei Bedarf mit € 4.971,15) im Rahmen der Berechnung der Gesamtgegenleistung in der Höhe von € 109.123,73. Strittig ist lediglich die, in der Höhe von € 60.490,74 durchgeführte, Bewertung der in Punkt drittens B angeführten Verpflichtung zur Werkstellung der erforderlichen und zumutbaren Pflege und Betreuung für beide Übergeber im häuslichen Bereich.

Aus der Formulierung des vorstehend angeführten Punkt drittens B kann nicht abgeleitet werden, dass es sich bei den vereinbarten Pflege- und Betreuungsleistungen, lediglich um solche handelt, für welche kein Pflegegeld gewährt wird.

Vielmehr geht aus dem Context dieses Vertragspunktes hervor, dass der Bw. als Übernehmer, soweit dies im häuslichen Bereich für die Beteiligten zumutbar ist, auch für die erforderliche Pflege und Betreuung im Falle der Krankheit und altersbedingter Gebrechlichkeit des Übergebers/der Übergeberin Sorge zu tragen hat, wenn diese(r) Pflegegeldbezieher(in) ist. Jedoch für den Fall, dass der Übernehmer die erforderlichen Pflege bzw. Betreuungsleistungen nicht selbst oder nicht richtig durchführt, er nur insoweit die Kosten für eine ersatzweise Betreuung nicht zu tragen hat, als diese Kosten in der Höhe des zur Ausbezahlung gelangten Pflegegeldes Deckung finden. (Demnach sind in diesem Fall die Kosten einer Fremdbetreuung, soweit sie nicht im ausbezahlten Pflegegeld Deckung finden, sehr wohl vom Übernehmer zu tragen) Nur wenn der/die Pflegegeldempfänger(in) vom Übernehmer persönlich gepflegt und betreut wird, so ist das Pflegegeld diesem auszufolgen.

Der Umstand, dass im zuletzt genannten Fall die durch die Ausbezahlung des Pflegegeldes eingetretene Bereicherung des/der Übergebers(in) auf den Übernehmer verlagert, vermag nichts daran zu ändern, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Übergabsvertrages, der Bw. sich für den Erwerb der vertragsgegenständlichen Grundstücke verpflichtet hat, für die Pflege und Betreuung seiner Eltern und Übergeber auch im Fall der Ausbezahlung eines Pflegegeldes zu sorgen; allerdings nur insoweit, als dass die Pflege und Betreuung für die Beteiligten im häuslichen Rahmen zumutbar ist.

Für die Berechnung des Kapitalwertes gemäß § 16 BewG der Pflege- und Betreuungsleistungen für beide Übergeber im Rahmen der Bemessung der Gesamtgegenleistung, war daher bei der Schätzung des monatlichen Pflegeaufwandes der Umstand nicht unberücksichtigt zu lassen, dass- wenn auch zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine Anhaltspunkte für eine Pflegebedürftigkeit vorliegen- der Bw. sich ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses verpflichtete hat, im Bedarfsfall- auch die für Pflegegeldbezieher erforderliche Pflege und Betreuung, im zumutbar häuslichen Rahmen zu bewerkstelligen.

Geht man vom Inhalt der Einstufungsverordnung zum Bundespflegegesetz, (EinStV) BGBl II Nr 37/1999 i.d.g.F zur Beurteilung des Pflegebedarfs nach dem Bundespflegegesetzes aus, so kann davon ausgegangen werden, dass die Bewerkstelligung der häuslichen Pflege und Betreuung bei einem Pflegebedarf, welcher nach Art und Umfang den Bezug des Pflegegeld bis zur Pflegestufe II rechtfertigt, für alle Beteiligte üblicherweise zumutbar ist.

Es ist daher von der Übernahme der Verpflichtung zur Bewerkstelligung für Pflege und Betreuungsleistungen durch den Übernehmer für beide Übergeber auch bei einem möglicherweise, zukünftigen Pflegebedarf der Pflegestufe I oder II des BPGG auszugehen.

Bei der Schätzung des Monatswertes für die vereinbarten Pflege- und Betreuungsleistungen war daher von einem Mittelwert auszugehen, der zwischen dem nach Bundespflegegesetz, BGBl.Nr.110/1993, zuletzt geändert durch BGBl.I Nr.136/2004 (BPGG) zustehendem Pflegegeld der Pflegestufe I und dem der Pflegestufe II gelegen ist.

Es ergibt sich daher nachstehende Berechnung:

Pflegegeld der Stufe II nach BPGG (€ 273,40) abzüglich Pflegegeld der Pflegestufe I nach BPGG (€ 148,30) = € 125,10 davon  $\frac{1}{2}$  = € 62,55

Pflegegeld der Stufe II nach BPGG (€ 273,40) abzüglich € 62,55 = € 210,85

Pflegegeld der Stufe I nach BPGG € (€ 148,30) zuzüglich € 62,55 = € 210,85

Mittelwert zwischen Pflegestufe I und II = € 210,85

Da zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Anhaltspunkte für eine Pflegebedürftigkeit des Übergebers sowie der Übergeberin vorlagen, kann nicht als falsch angesehen werden, dass seitens der Abgabenbehörde erster Instanz dieser Wert zugunsten des Bw. auf € 200,00 abgerundet wurde und dieser Betrag in beiden Fällen der Berechnung des Kapitalwertes gemäß § 16 BewG zugrunde gelegt wurde.

Beim Übergeber war der Kapitalwertes gemäß § 16 BewG daher wie folgt zu berechnen:

€ 200 mal 12 mal maßgebender Barwertfaktor (11,001197) = € 26.402,87. Bei der

Übergeberin war der Kapitalwertes gemäß § 16 BewG wie folgt zu berechnen: € 200 mal 12 mal maßgebender Barwertfaktor (14,203280) = € 34.087,87.

Somit wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu Recht bei der Bewertung der Pflege- und Betreuungsleistungen für beide Übergeber im Rahmen der Berechnung der Gesamtgegenleistung der Kapitalwert von € 60.490,74 zum Ansatz gebracht.

Der vom Bw. errechnete Wert für die Pflege und Betreuungsleistungen in der Höhe von € 775,12 für beide Übergeber beruht auf den im Merkblatt zum Erlass des BMfF vom

4. Oktober 1996, GZ 10 1001/4-IV/10 angeführten Jahreswert für die Wartung und Pflege. In diesem Erlass wird ausdrücklich festgestellt, dass- sollten die Umstände eines Einzelfalles einen höheren Wert ergeben-, dieser anzusetzen ist. Darüber hinaus begründen Erlässe der Finanzverwaltung, mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen.

Der Vollständigkeit halber ist weiter auszuführen.

Werden land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke gleichzeitig mit einem Grundstück anderer Art übergeben, so werden zwei verschiedene Grundstücke übergeben. Für das landwirtschaftliche Grundstück wird daher die Steuer vom (einfachen) Einheitswert, für das andere von der Gegenleistung erhoben (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 21 zu § 4).

Erfolgt- so wie im gegenständlichen Fall- gleichzeitig die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Grundstücken so wird die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte zueinander aufgeteilt. Die auf das sonstige bebaute Grundstück entfallende Gegenleistung ist daher mittels einer Proportionalrechnung zu ermitteln, weil der Einheitswert nur für die Anwendung des Sondertatbestandes des § 4 Abs.2 Z 2 GrEStG herangezogen werden kann, im Übrigen aber die Verkehrswerte in Ansatz zu bringen sind (VwGH 17.5.1990, 89/16/0071, 0072).

Im gegenständlichen Fall wurde eine Übergabe eines landwirtschaftlichen Betriebes iSd. § 5a Abs.1 NeuFÖG durchgeführt (amtlicher Vordruck NeuFÖ 3 wurde vorgelegt). Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des landwirtschaftlichen Betriebes (= Einheitswert von € 7.900) findet im Freibetrag des § 5a Abs.2 NeuFÖG Deckung. Für den Erwerb des landwirtschaftlichen Betriebes war daher gemäß § 5a NeuFÖG keine Grunderwerbsteuer zu erheben.

Bei der Erstellung der Proportionalrechnung für die Ermittlung des auf das Grundvermögen entfallenden Teiles der Gesamtgegenleistung wurde seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien von der Annahme ausgegangen, dass der Verkehrswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zum Verkehrswert des Grundvermögens im Verhältnis des doppelten Einheitswertes des land –und forstwirtschaftlichen Vermögens und des einfachen Einheitswertes des Grundvermögens zueinander stehen. Laut Aktenlage wurde dem Bw. im erstinstanzlichen Verfahren keine Gelegenheit zur Stellungnahme hinsichtlich dieser Annahme gegeben. Dem Bw. wurde erstmals mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. November 2007 dieser Wertansatz vorgehalten. Aus dem Antwortschreiben des Bw. geht ausdrücklich hervor, dass keine Einwände gegen diese Annahme vorliegen. Auch ergeben sich- nach weiterer Überprüfung- aus dem Vertragsinhalt keine Anhaltspunkte für die

Unrichtigkeit dieser Annahme. Der Wertansatz des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wird daher im zu beurteilenden Einzelfall als richtig belassen.

Aus den aufgezeigten Gründen wurde daher der auf das Grundvermögen entfallende Teil der Gesamtgegenleistung zu Recht mit € 41.418,18 bemessen und die für den Erwerb durch den Übergeber anfallende Grunderwerbsteuer von der anteiligen Gegenleistung gemäß §§7 Z 1 GrEStG, 204 BAO gegenüber dem Bw. mit € 414,18 (= 2% v € 20.709,00) festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Dezember 2007