



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der KG, P, vertreten durch Dr. Milan Linzer, Notar, 7400 Oberwart, Hauptpl.14, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Februar 2002 betreffend Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer zu ErfNr.xxx/2001 entschieden:

1) Der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Schenkungssteuerbescheid abgeändert wie Folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird mit € 3826,22 festgesetzt (18 % einer Bemessungsgrundlage von € 21.256,80) und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird mit € 747,80 festgesetzt (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 21.365,81).

Im Übrigen wird die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid als unbegründet abgewiesen.

2) Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid wird jedoch gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie Folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Z. 3 GrEStG mit € 1.239,44 festgesetzt (3,5 % einer Bemessungsgrundlage von € 35.412,04).

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 30. August 2001 erwarb Frau KG (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) von Frau ED die Liegenschaft X mit dem Haus in P samt allem, was hiemit erd-, mauer-, niet- und nagelfest verbunden ist, so wie alles liegt und steht.

Als Gegenleistung verpflichtete sich die Bw. sämtliche der auf der Liegenschaft pfandrehtlich sichergestellten Darlehensreste zurückzuzahlen. Es sind dies

- a) Wohnbaudarlehen beim Amt der Burgenländischen Landesregierung mit einem aufhaftenden Darlehensrest von S 454.221,16 und
- b) Pfandrechte für X-Bank mit einem aushaftenden Darlehensrest von S 227.089,00.

In der beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien eingereichten Abgabenerklärung wurde der Einheitswert der Liegenschaft mit S 64.000,00 und der Wert der Gegenleistung mit insgesamt S 681.310,16 angegeben. Die Rubrik „Verwandtschaftsverhältnis“ wurde leer gelassen.

Über entsprechenden Vorhalt teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass die Laufzeit des Darlehens des Landes Burgenland 32,5 Jahre, beginnend mit 1.9.1998, betrage. Der Nominalbetrag sei S 460.000,00 gewesen. Die Verzinsung von 0,5 % steige ab 1. September 2008 auf 1,5 % und ab 1.3.2021 auf 3%.

Durch Einsicht in das elektronische Grundinformationssystem ermittelt das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien, dass der Einheitswert der gegenständlichen Liegenschaft zum 1. Jänner 1999 mit Bescheid vom 27. September 2001 zu EW-AZxxx mit S 216.000,00 festgestellt worden war.

Mit Bescheiden vom 14. Februar 2002 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. einerseits Grunderwerbsteuer in Höhe von € 808,70 (entspricht € 11.128,00) und andererseits Schenkungssteuer in Höhe von € 5.137,46 (entspricht S 70.693,00) fest. Dabei wurde von einer Gegenleistung von insgesamt S 317.933,23 (abgezinsten Wert des Darlehens des Landes Burgenland: S 90.844,23 zuzüglich des aushaftenden Betrages des Bankdarlehens: S 227.933,23 31) sowie einem Wert des Grundstückes von S 648.000,00 (= dreifacher Einheitswert) und einem Erwerb in der Steuerklasse V ausgegangen.

Berufung wurde sowohl gegen den Grunderwerbsteuer- als auch gegen den Schenkungssteuerbescheid erhoben. Zur Begründung wurde ua. ausgeführt, dass die Bw. die Liegenschaft von der Mutter ihres vorverstorbenen Ehemannes übernommen habe und dass diesem Vertrag, insbesondere den darin vereinbarten Gegenleistungen der zum Zeitpunkt des Vertrages gültige und vom Lagefinanzamt am 20. März 2001 bekannt gegebene Einheitswert von S 64.000,00 zugrunde gelegt worden sei. Erst nach dem Vertragsabschluss, nämlich am

27. September 2001, sei der Bw. ein neuer Feststellungsbescheid mit entsprechender Wertvorschreibung betreffend die Übergabsliegenschaft vom Lagefinanzamt übermittelt worden. Maßgebend für die Vertragskonstruktion und die darin vereinbarten Gegenleistungen sei jedoch in jedem Fall der von Lagefinanzamt vom 20. März 2001 als aktuell bekannt gegebene Einheitswert gewesen. Zu der vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vorgenommenen Abzinsung werde festgehalten, dass eine Gegenleistung von exakt S 681.310,66 vom Konsens der Vertragsparteien erfasst gewesen sei. Eine Abzinsung sei nicht einkalkuliert worden, weil die Vertragsparteien von einer sofortigen Übernahme der Zahlungsverpflichtungen ausgegangen seien. Diesbezüglich werde allenfalls ein Nachtrag zum obigen Übergabsvertrag, nunmehr zwischen der Bw. und den Erben der Übergeberin, nachzureichen sein, da den Vertragsparteien unter Berücksichtigung der vorgenommenen Abzinsung die Gegenleistung einvernehmlich zu niedrig erscheine.

Am 28. Juni 2002 schlossen Herr GB als eingetragter Erbe und Rechtsnachfolger der Übergeberin und die Bw. einen Nachtrag zum Übergangsvertrag. Darin wurde einerseits festgehalten, dass die Bw. als Gegenleistung für die Übergabe

- a) für die schwer erkrankte Übergeberin 1 Jahr lang sämtliche notwendigen Botengänge verrichtet, Besorgungen gemacht, für die notwendigen Mahlzeiten gesorgt und die Wäsche gewaschen hat (von den Vertragsparteien mit S 30.000,00 = € 2.180,00 bewertet) und
- b) eine Zaunmauer und einen Gartenzaun errichtet sowie ein Fundament für eine Garage und die Terrasse betonieren hat lassen (von den Vertragsparteien mit S 40.000,00 = € 2.906,91 bewertet).

Andererseits verpflichtet sich die Bw. dem Alleinerben gegenüber

- c) sämtliche Begräbniskosten und die Kosten der Grabanlage der Übergeberin zu ersetzen (von den Vertragsparteien mit S 83.290,00 = € 6.052,92 bewertet) sowie
- d) das Grab der Übergeberin für die Dauer von 10 Jahren ortsüblich und würdig zu pflegen und zu schmücken (von den Vertragsparteien mit S 50.000,00 = € 3.633,64 bewertet). Diese Gegenleistungen wurde sohin mit insgesamt S 203.290,00 = € 14.773,66 bewertet.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen verwies das Finanzamt zunächst darauf, dass dem Übergabsvertrag eine Pflicht zur sofortigen Rückzahlung des beim Vertragsabschluss aushaftenden Darlehensbetrages nicht zu entnehmen sei, weshalb die vorgenommene Abzinsung rechtmäßig sei. Die im Nachtrag angeführten Leistungen seien nicht als Gegenleistung für die Liegenschaftsübergabe vereinbart worden. Vielmehr werde versucht, durch die Deklaration der Zahlungen als Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb eine niedrigere Schenkungssteuervorschreibung zu erreichen. Eine nachträgliche Erhöhung der Gegenleistung würde außerdem nicht zur Reduzierung der Schenkungssteuerpflicht hinsichtlich einer ausgeführten gemischten Schenkung führen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde von der Bw. kein weiteres Vorbringen erstattet.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Zuständigkeit zur Erledigung der gegenständlichen Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen. Mit Vorhalten vom 5. November 2004 und 15. November 2004 ersuchte der unabhängige Finanzsenat die Bw. einerseits um Bekanntgabe ihres genauen Verwandtschaftsverhältnisses mit der Übergeberin und teilte andererseits mit, aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, die Schenkungssteuer mit insgesamt € 4.574,02 und die Grunderwerbsteuer mit € 1.239,44 festzusetzen. In der dazu am 18. November 2004 abgegebenen Stellungnahme stellte die Bw. klar, dass sie und der Sohn der Übergeberin zu dessen Todestag nicht Ehegatten, sondern lediglich Lebensgefährten gewesen seien und wurde um raschestmögliche Entscheidung und Zustellung des korrigierten Steuerbescheides samt Zahlschein ersucht.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Zur Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und zählt dazu nach § 3 Abs. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts (Z 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

Aus den Umständen des Einzelfalles lässt sich aufgrund eines auffallenden Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung, woraus sich die objektive Bereicherung ergibt, auch auf die Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit der beabsichtigten Vermögensverschiebung und somit den subjektiven Bereicherungswillen schließen. Dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (siehe zB VwGH 19.4.1995, 94/16/0258; vom 17.12.1998, 96/16/0241 uva). Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte, sondern auf Grund eines Vergleiches der

Verkehrswerte = gemeinen Werte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht. Eine solche Bereicherung ergibt sich grundsätzlich nicht aus steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen. Dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (siehe dazu Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51b zu § 3, mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Die Übergeberin war die Mutter des vorverstorbenen Lebensgefährten der Bw., weshalb aus der Nahebeziehung der Übergeberin und der Übernehmerin auf einen (zumindest bedingten) Bereicherungswillen der Übergeberin geschlossen werden kann. Auch wenn die Übergeberin im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von einem Einheitswert in Höhe von 64.000,00 ausgegangen ist, so musste ihr bewusst sein, dass sich durch den Dachbodenausbau und durch die Errichtung eines Zubaus der Verkehrswert der Liegenschaft im Laufe der Jahre wesentlich erhöht hat. Der unabhängige Finanzsenat geht deshalb davon aus, dass es die Übergeberin zumindest in Kauf genommen hat, dass die Bw. eine Liegenschaft mit einem Verkehrswert erhält, der die vereinbarte Gegenleistung übersteigt.

Eine objektive Bereicherung der Bw. wäre nur dann ausgeschlossen, wenn der Verkehrswert der Liegenschaft den gemeinen Wert der vereinbarten Gegenleistung im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung nicht erreicht. Da erfahrungsgemäß selbst der dreifache Einheitswert einer Liegenschaft noch deutlich niedriger ist als der gemeine Wert einer Liegenschaft (in der Regel beträgt der Einheitswert einer Liegenschaft 1/10 bis 1/20 des Verkehrswertes, siehe Bruckner SWK 2000, S 813) ist davon auszugehen, dass der Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft die im Übergangszeitpunkt vereinbarten Gegenleistungen (selbst wenn man die übernommenen Darlehen nicht abzinst) übersteigt und daher die Bw. durch die Ausführung des Übergabsvertrages objektiv bereichert wurde. Trotz entsprechendem Vorhalt durch den unabhängigen Finanzsenat wurde von der Bw. in ihrer Stellungnahme weder der subjektive Bereicherungswille noch die objektive Bereicherung in Frage gestellt, weshalb für den unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel steht, dass durch den Übergabsvertrag der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG verwirklicht wurde.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 iVm § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung bei Schenkungen unter Lebenden der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung maßgebend.

Die Bewertung richtet sich nach 19 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes.

Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz ErbStG idF BGBl. I Nr. 142/2000 ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird, sofern vom Steuerschuldner nicht nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld niedriger ist als der dreifache Einheitswert.

Da im gegenständlichen Fall für das Übergabsobjekt der Einheitswert zum 1. Jänner 1999 mit S 216.000,00 festgestellt wurde ist auf Grund der Bindungswirkung der Einheitswertfeststellung von diesem Einheitswert auszugehen. Von der Bw. wurde auch kein Nachweis über einen geringeren gemeinen Wert erbracht, weshalb als steuerlicher Wert der übergebenen Liegenschaft der dreifache Einheitswert von S 648.000,00 anzusetzen ist.

Bei der Festsetzung der Schenkungssteuer ist vom Wert der Liegenschaft lediglich der Wert der im Zeitpunkt des Übergabe der Liegenschaft bereits vereinbarten Gegenleistung abzuziehen, da die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht. Nach Punkt III des Übergabsvertrages erfolgte sofort die körperliche Besitzübergabe, weshalb für die Festsetzung der Schenkungssteuer die Verhältnisse am Tag des Abschlusses des Übergabsvertrages, das war der 30. August 2001, maßgebend sind.

Für Verkehrsteuern gilt ganz allgemein der Grundsatz, dass eine einmal entstandene Steuerpflicht nicht wieder durch nachträgliche Ereignisse beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen. Ebenso wie die Parteien einer Schenkung durch den nachträglichen Abschluss eines Kaufvertrages über den bereits geschenkten Gegenstand die schon entstandene Steuerpflicht nicht mehr beseitigen können, können sie im Falle einer gemischten Schenkung durch die nachträgliche Vereinbarung zusätzlicher Gegenleistungen eine für den unentgeltlichen Teil des Geschäftes bereits entstandene Schenkungssteuerpflicht nicht mehr verringern (vgl. VwGH 4.11.1994, 94/16/0078).

Es sind daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer die im Nachtrag vom 28. Juni 2002 nachträglich vereinbarten weiteren "Gegenleistungen" nicht zu berücksichtigen.

Von der Bw. wurde im Übergabsvertrag als Gegenleistung ein Bankdarlehen mit einem aushaftenden Betrag von S 227.089,00 und ein gefördertes Wohnbaudarlehen des Landes Burgenland mit einem aushaftenden Betrag von S 454.221,16 übernommen. Zum Einwand, dass eine Gegenleistung von exakt S 681.310,66 (aushaftender Betrag des Bankdarlehens von

S 227.089,00 plus des Wohnbaudarlehens von S 454.221,16) vom Konsens der Vertragsparteien erfasst gewesen sei, wird folgendes bemerkt:

Gemäß § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht im § 13 leg cit bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Als besondere Umstände sind solche anzusehen, die vom Normalfall – gemessen an den in Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen – erheblich abweichen (vgl. VwGH 23.4.1974, 1093/73). Solche besonderen Umstände liegen ua dann vor, wenn eine Forderung besonders hoch oder besonders niedrig verzinst wird (vgl. VwGH 24.4.1997, 93/15/0066).

Das Bewertungsgesetz trifft keine ausdrückliche Aussage zur Bewertung niedrig verzinsten Kapitalforderungen und Schulden. Aus der Bestimmung des § 14 Abs. 3 BewG, wonach der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden der Betrag ist, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5,5% des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt, kann allerdings abgeleitet werden, dass eine Verzinsung mit einem Zinssatz von unter 5,5 % insbesondere dann, wenn es sich um ein langfristiges Darlehen handelt, einen Umstand darstellt, der gemäß § 14 Abs. 1 BewG einen niedrigeren Wert als den Nennwert begründet. Der Wert derartiger Forderungen und Schulden wird mit einem Betrag angesetzt, der nach Abzug von Jahreszinsen bis zur Fälligkeit verbleibt. Die Höhe der abzuziehenden Jahreszinsen ergibt sich sinngemäß zu § 14 Abs. 3 BewG als Differenz zwischen 5,5% und dem jeweiligen Zinssatz. Die anzuwendende Berechnungsmethode ist gesetzlich nicht festgelegt und wird in der Praxis insbesondere für die Abzinsung von Wohnbauförderungsdarlehen angewendet.

Vom Finanzamt wurde die Abzinsung entsprechend der Tabelle im Abschnitt 6 (6.4.2) der Vermögensteuerrichtlinien 1989, AÖFV 257/1989, vorgenommen. Nach dieser für eine einfachere Vollziehung des § 14 BewG erlassmäßig vorgesehenen Tabelle kann für die Bewertung sämtlicher Darlehen im Bereich des geförderten Wohnbaues sowie anderer vergleichbarer (langfristig und niedrig verzinslicher) Darlehen (zB nach diversen Landesgesetzen) bei einer Restlaufzeit von bis zu 30 Jahren 20 % des zum Bewertungsstichtag aushaftenden Betrages angesetzt werden. Diese Tabellen basieren zwar auf finanzmathematischen Formeln, bedingen aber wegen ihrer Generalisierung im Einzelfall eine rechnerische Ungenauigkeit. Es wird deshalb für die Abzinsung eine neue Berechnung vorgenommen, bei der auch der steigende Zinssatz und die im Laufe der Jahre steigenden Ratenzahlungen berücksichtigt werden. Die Berechnung erfolgt in der Weise, dass jeweils auf die Jahresrückzahlung der maßgebliche Prozentsatz (Jahreszinsen laut Bewertungsgesetz: 5,5% abzüglich 0,5% = 5%; 5,5% abzüglich 1,5% = 4%; 5,5% abzüglich 3% = 2,5%) angewendet wird.

Bei dieser Berechnung wird von folgenden gegenüber dem Finanzamt bekannt gegebenen Darlehenskonditionen ausgegangen:

ursprünglicher Darlehensbetrag S 460.000,00, Rückzahlungsbeginn 1. September 1998, Gesamtlaufzeit 32,5 Jahre

aushaftender Betrag am 30. August 2001: S 454.221,16, Restlaufzeit 29,5 Jahre

Verzinsung:

1.9.2001	bis 1.9.2008	(= 7 Jahre)	0,5 %
1.9.2008	bis 1.3.2021	(= 12,5 Jahre)	1,5 %
1.3.2021	bis 1.3.2031	(= 10 Jahre)	3 %

Da bei einem Wohnbaudarlehen des Landes Burgenland in Halbjahresraten jährliche Tilgungen von 1 % (1. bis 10. Jahr), von 3,5 % (11. bis 22,5 Jahr) bzw. 7,74 % (23. bis 32,5 Jahr) des ursprünglichen Darlehensbetrages erfolgen (siehe www.e-government.bgld.gv.at) ergibt sich folgende Berechnung des abgezinsten Betrages zum 30. August 2001:

Jahr der Rückzahlung	Rückzahlung im Kalenderjahr	Prozentsatz	Rückzahlung abgezinst
2001	2.300,00	100%	2.300,00
2002	4.600,00	95%	4.370,00
2003	4.600,00	90%	4.140,00
2004	4.600,00	85%	3.910,00
2005	4.600,00	80%	3.680,00
2006	4.600,00	75%	3.450,00
2007	4.600,00	70%	3.220,00
2008 (1. JH)	2.300,00	67,5%	1.552,50
2008 (2. JH)	8.050,00	65,5%	5.272,75
2009	16.100,00	61,5%	9.901,50
2010	16.100,00	57,5%	9.257,50
2011	16.100,00	53,5%	8.613,50
2012	16.100,00	49,5%	7.969,50
2013	16.100,00	45,5%	7.325,50
2014	16.100,00	41,5%	6.681,50
2015	16.100,00	37,5%	6.037,50
2016	16.100,00	33,5%	5.393,50
2017	16.100,00	29,5%	4.749,50

2018	16.100,00	25,5%	4.105,50
2019	16.100,00	21,5%	3.461,50
2020	16.100,00	17,5%	2.817,50
2021	35.604,00	15%	5.340,60
2022	35.604,00	12,5%	4.450,50
2023	35.604,00	10%	3.560,40
2024	35.604,00	7,5%	2.670,30
2025	35.604,00	5%	1.780,20
2026	35.604,00	2,5%	890,10
2027	35.604,00	0	0
2028	35.604,00	0	0
2029	35.604,00	0	0
2030	35.604,00	0	0
2031	17.802,00	0	0
Gesamter abgezinster Wert			126.901,35

Es ist daher für das übernommene Wohnbauförderungsdarlehen des Landes Burgenland als abgezinster Betrag ein Wert von S 126.901,35 anzusetzen. Zählt man diesen Betrag zum aushaftenden Betrag des Darlehens bei der X-Bank von S 227.089,00 hinzu, so ergibt sich als im Zeitpunkt des Abschlusses des Übernahmevertrages vereinbarte Gegenleistung ein Betrag von insgesamt S 353.990,35 (entspricht € 25.725,48).

Vom (steuerlichen) Wert der Liegenschaft von S 648.000,00 ist daher der (steuerliche) Wert der vereinbarten Gegenleistung von insgesamt S 353.990,35 abzuziehen, sodass sich eine Bemessungsgrundlage für die Steuerfestsetzung nach § 8 (4) ErbStG von S 294.009,65 (entspricht € 21.256,80))

und nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z. 3 ErbStG und Rundung gemäß § 28 ErbStG eine Bemessungsgrundlage für die Steuerfestsetzung nach § 8 Abs. 1 ErbStG von S 292.500,00 (entspricht € 21.256,80) ergibt.

Es war daher der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid wie folgt abzuändern:

Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 18 % von S 292.500,00 (entspricht € 21.256,80)
= S 52.650,00 (entspricht € 3826,22) und

Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % von S 294.000,00 (entspricht € 21.365,81)
= S 10.290,00 (entspricht € 747,80).

Hingegen war das Mehrbegehren als unbegründet abzuweisen.

2) Zur Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid:

Für den Bereich der Grunderwerbsteuer sieht die Bestimmung des § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG ausdrücklich vor, dass Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt, zur Gegenleistung gehören. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH erfasst § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG gerade diejenige Gegenleistung, die zusätzlich zu der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Leistung gewährt wird, wobei das Gesetz für die zusätzliche Gewährung einer Leistung keine zeitliche Beschränkung kennt. Insbesondere werden durch den Erweiterungstatbestand des § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG auch in zeitlicher Hinsicht nachträgliche Leistungen erfasst. Solche nachträgliche Leistungen sind zwar mit dem ursprünglichen Erwerbsvorgang logisch nicht mehr kausal verknüpft, doch kommt es darauf auch gar nicht an; entscheidend ist vielmehr ein rechtlicher Zusammenhang zwischen dem vorangegangenen Erwerbsvorgang und der nachträglich vereinbarten zusätzlichen Leistung. Besteht ein solcher, dann sind auch diejenigen nachträglichen Leistungen als Gegenleistungen anzusehen, die mit dem seinerzeitigen Erwerbsvorgang nur mittelbar zu tun haben (vgl. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0218).

Zweck der Vorschrift des § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG ist es grunderwerbsteuerrechtlich die volle Gegenleistung für den Erwerb eines Grundstückes zu erfassen, zu der jede Leistung gehört, die der Erwerber als Entgelt (im weitesten Sinne) für den Erwerb des Grundstückes gewährt, soweit sie nicht nur dem Erwerber selbst, sondern dem Veräußerer zugute kommt (siehe Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuergesetz 1997, Rz 144 § 5 unter Hinweis auf BFH 15.11.1989, II R 81/88, BStBl 1990 II 229).

Bei den im Nachtrag vom 28. Juni 2002 zusätzlich vereinbarten Leistungen ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht wie folgt zu differenzieren.

Da die unter Punkt a) genannten Betreuungsleistungen von der Bw. gegenüber der Übergeberin bereits erbracht wurden, ohne dass die Bw. dazu verpflichtet war, besteht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kein rechtlicher Zusammenhang mit dem gegenständlichen Übergabsvertrag.

Die unter Punkt b) genannten Kosten für die Zaunmauer, den Gartenzaun und die Fundamente für Garage und Terrasse kommen ausschließlich der Bw. als Erwerberin selber zu Gute, weshalb auch diese Kosten nicht zur grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung zählen.

Hingegen wird durch die unter Punkt c) und d) übernommenen Verpflichtungen das Vermögen des Rechtsnachfolgers der Übergeberin entlastet und hat die Bw. diese Verpflichtungen für die Zukunft offensichtlich in Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb übernommen. Deshalb stellen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Übernahme der Begräbniskosten und der Kosten der Grabanlage in Höhe von S 83.290,00 und die Übernahme der Pflege des Grabes der Übergeberin auf die Dauer von 10 Jahren im Wert von S 50.000,00 zusätzliche Gegenleistungen im Sinne des § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG dar, die der bei Vertragsabschluss vereinbarten Gegenleistung von S 353.990,35 hinzurechnen ist. Die grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung beträgt daher insgesamt S 487.280,35 (entspricht € 35.412,04).

Da die Abgabenbehörde 2. Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt ist, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern war die Berufung nicht nur als unbegründet abzuweisen, sondern der angefochtene Bescheid abzuändern wie Folgt:

Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z. 3 GrEStG 3,5 % von S 487.280,35 (entspricht € 35.412,04)
= S 17.055,00 (entspricht € 1.239,44).

Hinsichtlich des Ersuchens um Übermittlung eines Zahlscheines wird gebeten, sich mit der Finanzkasse des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (Tel 01/71125/0) in Verbindung zu setzen.

Wien, am 22. November 2004