



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 10

GZ. RV/0252-L/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CS, Adr, vom 19. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 5. Jänner 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 7. Mai 1993 hat MS die Liegenschaft EZ XY, mit einem einfachen Einheitswert von 216.000,00 S auf den Fall ihres Todes ihrer Nichte CS um eine Gegenleistung von insgesamt 214.430,00 S übergeben. Für diesen Übergabsvertrag auf den Todesfall hat das Finanzamt zunächst mit Bescheid vom 17. Juni 1993 ausschließlich Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von damals 7.505,00 S festgesetzt.

In der Folge hat das Finanzamt in Abständen von vier Jahren überprüft, ob die Übergeberin noch am Leben ist.

Am xx.xx.2005 ist die Übergeberin verstorben.

Daraufhin hat das Finanzamt für den unentgeltlichen Teil der seinerzeitigen Übergabe auf den Todesfall mit Bescheid vom 5. Jänner 2006 Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von 5.452,30 € festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wurde der dreifache Einheitswert abzüglich der Gegenleistung aus dem Übergabsvertrag vom 7. März 1993 herangezogen.

Die Berufung vom 19. Jänner 2006 der CS, nunmehrige Berufungsverberberin, =Bw, gegen diesen ErbSt-Bescheid hat das Finanzamt unter Bezugnahme auf das VwGH-Erkenntnis vom 29. Juni 2006, 2006/16/0009, mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Im Gegensatz zum Sachverhalt des zitierten Erkenntnisses liege ein teils entgeltlicher, teils unentgeltlicher Übertragungsvorgang vor. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teiles entstehe die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers und sei das Dreifache des Einheitswertes maßgeblich.

Dagegen richtet sich der gegenständliche Vorlageantrag der Bw vom 5. August 2008, mit welchem die Bw die Abänderung der Erbschaftssteuer auf 11,97 € (Grunderwerbsteueräquivalent) begeht.

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

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind von der Besteuerung jedoch der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 Erbschaftssteuergesetz 1955 (ErbStG) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden.

Auch nach § 956 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tode des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Für die Wertermittlung ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich (§ 18 ErbStG). Nach § 19 ErbStG (in der zum Todestag der Erblasserin geltenden Fassung) richtet sich die Bewertung nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften. Für inländisches Grundvermögen ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend.

---

Das vom Gesetz verwendete Wort "insoweit" in § 3 Abs. 1 Z 2 Satz 2 GrEStG bedeutet, und zwar nur für die Berechnung der Steuer, eine Zerlegung des Erwerbes in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil und hat die Wirkung, dass für den entgeltlichen Teil allein Grunderwerbsteuer, für den unentgeltlichen Teil allein Erbschafts- oder Schenkungssteuer erhoben wird (Fellner, GrEStG, Rz. 30 zu § 3 GrEStG).

Nach der ständigen Rechtsprechung ist eine gemischte Schenkung anzunehmen, wenn bei Vertragsabschluss der Parteiwille dahin ging, dass ein Teil der zu erbringenden Leistungen als Geschenk anzusehen ist. Allerdings lässt sich aus den Umständen des Einzelfalles, zu welchen das Vorliegen eines krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen gehört, der Schenkungswille erschließen. Dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen, bei welchen eine Verschleierung der teilweisen Schenkungsabsicht möglich ist (z.B. VwGH vom 17. Dezember 1998, 96/16/0241).

Der gegenständliche Notariatsakt vom 7. Mai 1993 ist als Übergabsvertrag von Todes wegen bezeichnet. Wie die Bw selbst in ihrem Vorlageantrag feststellt, ist die Gegenleistung für diese Übergabe unter dem einfachen Einheitswert gelegen. Aus diesem Grund ist das Finanzamt schon im Jahr 1993 von einem „gemischt entgeltlichen Rechtsgeschäft“ ausgegangen und hat den Vertrag hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld für den erbschaftssteuerpflichtigen, unentgeltlichen Teil überwacht.

Nach den Erfahrungswerten der Abgabenbehörde beträgt nämlich der Verkehrswert einer Liegenschaft zumindest das Fünf- bis Sechsfache des Einheitswertes. Im vorliegenden Fall ist somit für das übertragene Grundstück ein Verkehrswert von zumindest rund 90.000,00 € anzunehmen. Die von der Bw erbrachte Gegenleistung war hingegen bloß mit € 15.583,24 € zu bewerten.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH vom 12. Juli 1990, 89/16/0088) ist ein - zur Annahme einer gemischten Schenkung rechtfertigendes - offensakes bzw. krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bereits gegeben, wenn die Gegenleistung die sonst übliche, angemessene Gegenleistung um 25 % unterschreitet.

Dass der Wert der tatsächlich erbrachten Gegenleistung dem Verkehrswert der Liegenschaft auch nur nahe kommt, behauptet nicht einmal die Bw. Bedenkt man überdies das familiäre Naheverhältnis zwischen der Übergeberin und ihrer Nichte ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in Anbetracht der obigen Wertabweichung eine teilweise Schenkungsabsicht anzunehmen. In diesem Sinn geht offenbar auch die Bw selbst von einer grundsätzlichen ErbSt-Pflicht aus, bekämpft den Bescheid jedoch der Höhe nach.

---

Soweit die Bw vermeint, dem Erkenntnis des VwGH-Erkenntnisses vom 29. Juni 2006 liege eine vergleichbare Konstellation zugrunde, ist entgegenzuhalten, dass in diesem Fall die Genleistung das Achtfache des Einheitswertes betragen hat, weshalb das Gericht das Vorliegen einer (teilweisen) Schenkung auf den Todesfall verneint hat und statt dessen von einem nur der GrESt unterliegenden entgeltlichen Rechtsgeschäft ausgegangen ist.

Im gegenständlichen Fall hat die Beurteilung des Rechtsvorganges im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ergeben, dass nach den Wertverhältnissen von einem gemischt-entgeltlichen Geschäft auszugehen ist und daher GrESt und ErbSt festzusetzen sind. Während aber die GrESt-Schuld bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes entsteht, knüpft das ErbStG nach dem Bereicherungsprinzip an den Zeitpunkt an, in dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eintritt. Demzufolge entsteht die Steuerschuld erst mit dem Tod der Übergeberin. Auch die Bewertung hat sich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beziehen.

Das Finanzamt hat daher entgegen der Meinung der Bw zu Recht den dreifachen Einheitswert seiner Steuerbemessung zugrunde gelegt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 21. Juli 2011