



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 3. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfaß vom 8. November 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit 462,88 €.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin und die am 2.3.2003 verstorbene Frau KB hatten am 28.12.1981 einen Übergabsvertrag und einen Übergabsvertrag auf den Todesfall abgeschlossen, deren – für den gegenständlichen Fall maßgebliche – Vertragspunkte lauten:

"Erstens: Frau KB übergibt hiemit ihrer Schwiegertochter Frau TB und diese übernimmt von der Ersteren die ihr gehörige Hälfte der Liegenschaft ... um den beiderseits vereinbarten Übergabspreis von 40.750,00 S, sowie gegen Leistung der nachstehenden Pflege und Betreuung zugunsten der Übergeberin auf deren Lebensdauer.

Die Übergabe erfolgt hinsichtlich eines Einviertelanteiles mit sofortiger Wirkung und hinsichtlich des restlichen Viertelanteiles auf den Todesfall der Übergeberin.

Zweitens: Der Übergabspreis wird verrechnet und berichtigt wie folgt:

1. Die Übernehmerin übernimmt die auf Grund des Schuldscheines vom ... aushaftende Darlehensforderung in Höhe von 20.750,00 S
2. Den Restbetrag von 20.000,00 S ... verpflichtet sich die Übernehmerin, der Übergeberin gegen eine nur der Übergeberin zustehende einvierteljährige, formlose Aufkündigung ohne zwischenzeitige Verzinsung kosten- und abzugsfrei auszusahlen.

Der vorstehende Übergabspreisrestbetrag von 20.000,00 S ist wertgesichert Ein am Todestag der Übergeberin noch ausheftender Rest der Übergabspreisforderung von 20.000,00 S ist zur Bezahlung der Begräbnis- und Grabsteinkosten zu verwenden. Ein allfälliger darüber hinausgehender Rest bleibt der Übernehmerin zur Zahlung erlassen. Eine Vererbung findet somit nicht statt.

Drittens: Ohne Anrechnung auf den Übergabspreis verpflichtet sich die Übernehmerin ... zur Erbringung nachstehender Leistungen an die Übergeberin auf deren Lebensdauer:

...

Sechstens: Die Übernehmerin tritt hinsichtlich des mit sofortiger Wirkung übergebenen Einviertelanteiles am heutigen Tage und hinsichtlich des auf den Todesfall der Übergeberin übergebenen Einviertelanteiles am Todestag der Übergeberin in den tatsächlichen Besitz"

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 29.7.1982, BAP 18.174/82, die Grunderwerbsteuer von der erklärten Gegenleistung (das ist das übernommene Darlehen, der Übergabspreis, der Kapitalwert der übernommenen Dienstleistungen, geschätzte Vertragserrichtungskosten; Gesamtgegenleistung 54.720,00 S) rechtskräftig fest. Der Betreff in diesem Bescheid lautet: Übergabsvertrag v. 28.12.1981 und Übergabsvertrag auf den Todesfall.

Mit Eingabe an das Finanzamt vom 5.1.2004 beantragte der Vertreter der Berufungswerberin die Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung zum Zwecke der grundbücherlichen Durchführung des Übergabsvertrages.

In der Eingabe heißt es weiters: Die Grunderwerbsteuer für den gesamten Rechtsvorgang (somit auch für die Übergabe auf den Todesfall) wurde mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 29.7.1982, BAPost 18174/82, vorgeschrieben und wurde ordnungsgemäß entrichtet.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer fest, wobei es als Bemessungsgrundlage das Dreifache des Einvierteleinheitswertes (offensichtlich der Anteil, welcher auf den Todesfall übergeben wurde) abzüglich der Hälfte der Gegenleistung laut Bescheid vom 29.7.1982 ansetzte.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung: Die Gesamtgegenleistung sei bereits mit Bescheid vom 29.7.1982 bewertet und die Grunderwerbsteuer entsprechend festgesetzt worden. Da die Gegenleistung unter dem heranzuziehenden damaligen Einheitswert liege, sei die Steuer nach einem in der Notariatszeitung dargestellten Muster zu berechnen (Hauser, "Die Besteuerung des Übergabsvertrages auf den Todesfall", NZ 07/2004).

Es ergebe sich daher folgende Steuerberechnung:

Die Gegenleistung hinsichtlich des Viertelanteiles aus dem Übergabsvertrag sei bereits

versteuert (Hälfte der gesamten Gegenleistung).

Für den nunmehr zu versteuernden Rechtsvorgang (Übergabsvertrag auf den Todesfall hinsichtlich eines Viertelanteiles) sei die Abgabe wie folgt festzusetzen:

Todestag des ÜaT (Übergabsvertrag auf den Todesfall) nach dem 31.12.2000:

erhöhter EW zum Todestag (1/4), davon Differenzbetrag gegenüber dem damaligen EW (bezeichnet mit "q", hier: 34,072 %);

dieser Wert sei die Bemessungsgrundlage für die Bemessung der ErbSt, gewisse Kosten seien noch in Abzug zu bringen (Begräbnis- und Grabrenovierungskosten).

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird das Berufungsvorbringen hinsichtlich der Steuerberechnung im Wesentlichen wiederholt. Hinsichtlich des Abzuges der Begräbniskosten wird ergänzt, dass diese naturgemäß von der Berufungswerberin als Zuwendungsempfängerin getragen wurden; der Umstand, dass die entsprechenden Rechnungen nicht an die Berufungswerberin gerichtet seien, könne demgegenüber nicht ins Treffen geführt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die in der Berufung bzw. im Vorlageantrag unter Hinweis auf Hauser in NZ 07/2004 gewählte Berechnungsweise der Bemessungsgrundlage für die festzusetzenden Abgaben nicht anwendbar ist, weil die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen dem Gesetz zu entsprechen hat und die dort dargestellte Ermittlung der Bemessungsgrundlage ("Differenzbetrag") im Gesetz keine Deckung findet. Die Bewertung von Rechten, Nutzungen oder Lasten hat auf den jeweiligen gesetzlich vorgegebenen Zeitpunkt zu erfolgen; Zweckmäßigkeitsüberlegungen oder eine vom Finanzamt gewählte (rechtswidrige) Verwaltungspraxis entsprechen nicht dem Gesetz.

Die Vertragsparteien haben im vorliegenden Fall einen aus zwei Teilen bestehenden Vertrag geschlossen, einen zum Teil sofort wirksamen über einen Einviertelanteil der Liegenschaft, während der zweite Einviertelanteil erst nach dem Ableben der Übergeberin auf die Erwerberin übergehen sollte.

Im Sinne der im Verkehrssteuerrecht anzuwendenden rechtlichen Betrachtungsweise ist also jeder dieser einzelnen Verträge auf die steuerliche Auswirkung zu untersuchen und eine Abgabe dementsprechend festzusetzen.

Bezieht sich eine einheitliche Gegenleistung eines Vertragsteiles auf mehrere Leistungen des anderen Vertragsteiles, so ist im Wege der Vertragsauslegung (§§ 914 ff ABGB) zu ermitteln, was die wahre Parteienabsicht war. Sind Leistungen vereinbart (sofort zu erbringende Zahlungen für den Übergeber, sofort zu erbringende Pflegeleistungen), so erscheint zweckmäßig und sinnvoll, diese Leistungen dem unter Lebenden wirksam werdenden Vertrag

zuzuordnen und die Steuer entsprechend zu berechnen; allerdings kann die Abgabenfestsetzung nur im Rahmen der gesetzlich vorgegebenen Voraussetzungen erfolgen.

Das Finanzamt hat entsprechend der (damaligen?) Verwaltungspraxis die Grunderwerbsteuer von der vereinbarten, von der Übernehmerin (abgesehen vom "Restübergabspreis") sofort zu erbringenden Gegenleistung festgesetzt. In diesem Verfahren ist daher (nur mehr) die Steuer für den Erwerb festzusetzen, der auf den Todesfall erfolgt ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden ... von der Besteuerung ausgenommen.

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

Als solche werden auch so genannte Übergabsverträge auf den Todesfall behandelt, weshalb die Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes über das Entstehen der Steuerschuld sowie Bewertung anzuwenden sind.

Die Bewertung ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld vorzunehmen (Todestag der Übergeberin), das bedeutet für den gegenständlichen Fall, es ist das Dreifache des (anteiligen) Einheitswertes anzusetzen und davon sind die gemäß § 20 ErbStG zusammenhängenden Verbindlichkeiten in Abzug zu bringen. Für die Berufungsbehörde besteht keine Veranlassung, die im Zusammenhang mit dem Begräbnis aufgelaufenen Kosten als abzugsfähig zu werten, wobei eine nähere Prüfung im Zusammenhang mit der Bestimmung des Übergabsvertrages (Punkt Zweitens, letzter Absatz aus Zweckmäßigkeitsgründen unterbleibt). Dazu kommt noch, dass sich die Berufungswerberin zur Tragung der Begräbniskosten, vertraglich verpflichtet hat. Ein gerichtliches Abhandlungsverfahren hat, wie beim Finanzamt erhoben wurde, nicht stattgefunden. Im Sinne des im Erbschaftsteuerrecht geltenden Bereicherungsprinzips ist daher diese mit dem Übergabsvertrag auf den Todesfall übernommene Verbindlichkeit als abzugsfähig anzusehen.

Demnach ergibt sich folgende Abgabenberechnung:

Wert des Grundstückes (wie Bescheid)	10.192,36 €
abzüglich Begräbniskosten (lt. Antrag)	6.513,88 €
abzüglich Freibetrag gem. § 14 ErbStG	440,00 €

steuerpflichtiger Erwerb (gerundet)	3.238,00 €
Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 8 %	259,04 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Wert des Grundstückes in Höhe von 10.192,00 €	203,84 €
Steuer insgesamt	462,88 €

Linz, am 14. Dezember 2005