

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch Dr.Gottfried Peham, Notar, 4910 Ried, Stelzhamerplatz 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 11. Juli 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 28. September 1990 wurde zwischen Frau A.D. als Übergeberin und deren Sohn und Schwiegertochter, den Ehegatten Bw. und I.D. als Übernehmer ein Übergabevertrag auf den Todesfall in Form eines Notariatsaktes abgeschlossen. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile dieses Vertrages lauten wie folgt:

"Erstens:

Frau A.D. übergibt hiermit auf den Fall ihres Todes ihrem Sohn und ihrer Schwiegertochter, den Ehegatten Bw. und I.D., je zur Hälfte und diese übernehmen von der Ersteren die ihr alleingehörige Liegenschaft....um den beiderseits vereinbarten Übergabepreis von 150.000,00 S sowie gegen Leistung der nachstehenden Pflegerechte und sonstigen Rechte zu Gunsten der Übergeberin.

Zweitens:

Der Übergabepreis wird verrechnet und berichtigt wie folgt:

Die Übernehmer haben im Laufe der vergangenen Jahre Investitionen in das Haus....mit dem Kostenaufwand von 150.000,00 S getätigt, welchen Betrag die Übergeberin den Übernehmern

somit schuldig ist. Der vorstehende Betrag wird mit dem Übergabepreis verrechnet und ist somit getilgt.

Drittens:

Ohne Anrechnung auf den Übergabepreis verpflichten sich die Übernehmer zur Leistung nachstehender Rechte an die Übergeberin, und zwar:

a) Solange die Übergeberin im Vertragshaus wohnt gebührt ihr für den Fall und die Dauer der Krankheit und Altersgebrechlichkeit die ordnungsgemäße Pflege und Betreuung aller Haushaltsarbeiten.....

b) Die Kosten eines standesgemäßen Begräbnisses für die Übergeberin und die Kosten für die Errichtung eines Grabdenkmals haben die Übernehmer insoweit zu tragen, als diese Kosten nicht im Nachlass der Übergeberin gedeckt sind.

Viertens:

Zur Sicherung dieser Übergabe auf den Todesfall verpflichtet sich die Übergeberin, die Übergabsliegenschaft ohne schriftliche Zustimmung der Übernehmer weder zu belasten noch zu veräußern. Dieses Belastungs- und Veräußerungsverbot ist grundbücherlich sicher zu stellen.

Fünftens: Die Übergeberin erteilt hiermit die ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrages über einseitiges Beschreiten eines der Vertragsteile folgende Grundbuchshandlungen vorgenommen werden können:

.....

b) auf Grund dieser Urkunde und der amtlichen Sterbeurkunde nach der Übergeberin die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Übernehmer.....je zur Hälfte.

Sechstens: Die Übernehmer treten am Todestag der Übergeberin in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Übergabsobjektes und tragen vom selben Tag an Gefahr und Zufall, Last und Vorteil, sowie die laufenden Steuern und Abgaben.

.....

Neuntens:

Für die Gebührenbemessung werden die zu Gunsten der Übergeberin ausbedungenen Pflegerechte mit monatlich 2.000,00 S, sohin mit jährlich 24.000,00 S bewertet. Die Verpflichtung zur allfälligen Bezahlung der Begräbnis- und Grabsteinkosten wird mit einem einmaligen Pauschalbetrag von 50.000,00 S bewertet.

..... "

Mit Bescheiden vom 7. Dezember 1990 wurde im Hinblick auf obigen Vertrag die Grunderwerbsteuer für den Berufungswerber und seine Ehegattin festgesetzt.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 wurde durch den Berufungswerber Folgendes bekannt gegeben:

Es werde mitgeteilt, dass Frau A.D. am 14. Jänner 2003 verstorben sei und es werde daher ersucht um Ausstellung und Zusendung der Unbedenklichkeitsbescheinigungen. Es werde mitgeteilt, dass die Grunderwerbsteuer bereits vorgeschrieben und einbezahlt worden sei.

Beigelegt wurden der Notariatsakt vom 28. September 1990, die Sterbeurkunde von Frau A.D. sowie die Grunderwerbsteuerbescheide vom 7. Dezember 1990 sowie Einzahlungsbestätigungen im Hinblick auf die in diesen festgesetzte Grunderwerbsteuer.

Am 11. Juli 2003 wurde im Hinblick auf den Erwerb von Todes wegen nach A.D. die Erbschaftssteuer für den Berufungswerber festgesetzt mit 407,16 €.

Diese würde wie folgt berechnet worden sein:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 3.604,00 €	72,08 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 16.754,00 €	335,08 €
Erbschaftssteuer	407,16 €

Die Bemessungsgrundlage würde wie folgt ermittelt worden sein:

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	16.754,72 €
Guthaben bei Banken	22.437,59 €
Hausrat einschließlich Wäsche	300,00 €
Kosten der Bestattung	-9.655,09 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	-1.294,80 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit a ErbStG	-300,00 €
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-22.437,59
steuerpflichtiger Erwerb	3.604,83 €

Als Begründung wurde weiters ausgeführt, dass die anteilige Gegenleistung aus dem Übergabevertrag auf den Todesfall vom dreifachen Einheitswert abgezogen worden sei.

Gegen obigen Bescheid wurde Berufung eingebracht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Am 28. September 1990 hätten der Berufungswerber und seine Gattin mit der Mutter bzw. Schwiegermutter A.D. einen Übergabevertrag auf den Todesfall abgeschlossen.

Bei diesem Rechtserwerb handle es sich um eine Übergabe auf den Todesfall, nicht um eine Schenkung auf den Todesfall im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG.

Die Steuer für die auf den Todesfall übergebene Liegenschaft sei daher nach dem Stand des Vertragsabschlusses und zwar wie folgt zu berechnen:

Die Gesamtgegenleistung sei laut Bescheiden des zuständigen Finanzamtes mit 12.928,50 € bewertet worden. Die Grunderwerbsteuer betrage somit 258,57 €. Dieser Betrag sei mit den obigen Bescheiden vorgeschrieben und einbezahlt worden.

Die Schenkungssteuer (der Steuerbemessung sei der damalige einfache Einheitswert der Liegenschaft in der Höhe von 15.479,31 € zu Grunde zu legen) sei wie folgt zu berechnen:
Hinsichtlich des Übernehmers Bw. sei auf Grund des Freibetrages von 30.000,00 S lediglich das Grunderwerbsteueräquivalent in Höhe von 25,51 € vorzuschreiben.

Hinsichtlich der Übernehmerin I.D. ergebe sich auf Grund des Freibetrages in der Höhe von 6.000,00 S eine Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer in Höhe von 839,37 €. Die Schenkungssteuer betrage somit 67,15 €, das Grunderwerbsteueräquivalent 25,51 €, die Steuerbelastung in Summe 92,66 €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2003 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung:

Der Besitzübergang der Liegenschaft erfolge laut Punkt 6 des Übergabevertrages auf den Todesfall mit dem Ableben der Übergeberin. Bei Beurteilung, ob eine Bereicherung eingetreten sei, müsse auf den gemeinen Wert von Leistung und Gegenleistung geachtet werden.

Im vorliegenden Fall handle es sich um eine so genannte gemischte Schenkung. Die Bewertung des erworbenen Vermögens erfolge dabei grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. (Das sei der 14. Jänner 2003)

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG sei dabei für inländisches Grundvermögen das Dreifache des zuletzt festgestellten Einheitswertes maßgebend.

Da die Gegenleistung aus dem Übergabevertrag auf den Todesfall bereits vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft abgezogen worden sei, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 3. September 2003 wurde der Antrag auf Vorlage der obigen Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Die Begründung dessen ist mit der Berufungsbegründung ident.

Am 25. September 2003 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt

Am 26. August 2004 wurde durch den Senat folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt:

1.)	<p>Der Senat gehe im Sinne der Judikatur des VwGH (siehe auch Erkenntnis vom 28.9.2000, 2000/16/0089) davon aus, dass für das Vorliegen einer Schenkung auf den Todesfall nach § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG folgende Voraussetzungen wesentlich sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Notariatsakt (offensichtlich gegeben) - Annahme des Geschenkes durch den Beschenkten (Vertrag!) - ausdrückliche Erklärung, auf den Widerruf der Schenkung zu verzichten (Belastungs- und Veräußerungsverbot: siehe auch das Urteil des OGH vom 14. 7.1999, 7 Ob 135/99z). <p>Alle drei seien offensichtlich erfüllt.</p> <p>Es sei dazu Stellung zu nehmen und ausführlich zu erläutern, weshalb es sich nicht um eine Schenkung auf den Todesfall handle.</p>
2.)	<p>Wann sei die gegenständliche Liegenschaft in den Besitz der Berufungswerberin übergeben worden? Wann hätte die Einverleibung im Grundbuch stattgefunden? Hingewiesen würde darauf werden, dass gemäß § 18 ErbStG für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld – das sei der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung iSd § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG wesentlich sei.</p> <p>Der Senat gehe auf Grund der Aktenlage (gegenständlicher Vertrag, Punkt 4 und 5) davon aus, dass die Einverleibung sowie die Übergabe in den Besitz nach dem Tod der Übergeberin erfolgt seien. Somit würde jedoch der Zeitpunkt der Wertermittlung mit dem bei Vorliegen einer Schenkung auf den Todesfall ident sein. Es sei ausführlich dazu Stellung zu nehmen.</p>

Mit Schreiben vom 7. September 2004 wurde ein Aufsatz aus der Notariatszeitung 7/2004 mit dem Titel "Die Besteuerung des Übergabevertrages auf den Todesfall" eingereicht.

Auf die konkreten Fragen des Ergänzungsvorhaltes wurde in keiner Weise eingegangen.

Obiger Aufsatz lautet wie folgt:

"A. Aufgabenstellung

Das ErbStG qualifiziert in seinem § 2 Abs. 1 Z 2 den Erwerb durch Schenkung auf den

Todesfall (SaT) als Erwerb von Todes wegen und unterwirft die SaT damit der Erbschaftssteuerpflicht. Die so genannte "Übergabe auf den Todesfall" (ÜaT) als (teilweise) entgeltliches Rechtsgeschäft auf den Todesfall ist hingegen im ErbStG nicht (explizit) angeführt.

Die Praxis der Finanzverwaltung behandelt ÜaT bei der Festsetzung der Erbschaftssteuer nach den Erfahrungen des Verfassers gleich wie die SaT. Diese Gleichbehandlung ist vor allem im Zusammenhang mit § 18 und § 19 ErbStG problematisch. So führt gerade im Liegenschaftsverkehr insbesondere eine Änderung der Bemessungsgrundlage durch eine zwischenzeitige Erhöhung der Einheitswerte zu einer teils massiven Erhöhung der Steuerbelastung. Speziell die Änderung des Abs. 2 des § 19 ("dreifacher Einheitswert") mit 1. Jänner 2001 sei damit zum Problem und vor In-Kraft-Treten des BGBl I 2000/142 geschlossenen ÜaT zu "tickenden Zeitbomben" geworden.

Die finanzbehördliche Praxis sei unter diesem Gesichtspunkt also kritisch zu hinterfragen und zu untersuchen, ob und inwieweit das erbschaftssteuerliche Regime der SaT auf die ÜaT ausgedehnt werden kann.

Erkenntnisse der Folgeinstanzen zur steuerlichen Behandlung der ÜaT sind – soweit ersichtlich – bislang nicht ergangen. Dies ist gerade deswegen bemerkenswert, weil die "Keule" § 19 Abs. 2 ErbStG idnF mittlerweile mehr als drei Jahre in Geltung steht, das Problem durch seither erfolgte Todesfälle von Übergebern aT also zumindest mehrfach virulent geworden sein müsse.

B. SaT - ÜaT

Das Erbschaftssteuerrecht knüpfe bei der Beurteilung für das Vorliegen einer SaT an civilrechtliche Kriterien an. Der OGH nehme entgeltliche Rechtsgeschäfte vom Anwendungsbereich des § 956 ABGB aus, dehne aber andererseits die Formgebote und damit den Anwendungsbereich des § 956 auf "gemischte Schenkungen" aus.

Solange nicht feststehe, ob die ÜaT nach den zu untersuchenden Bestimmungen des ErbStG überhaupt als Erwerb von Todes wegen zu gelten habe, sei auch aus § 12 Abs. 1 (eventuell auch lit a, wonach die Steuerschuld für den Erwerb des unter einer Befristung (Ableben des Übergebers aT) Bedachten mit dem Zeitpunkt des Eintrittes des Ereignisses (Tod des Übergebers aT) entstehe), nichts zu gewinnen, weil Anwendungsvoraussetzung dieser Bestimmung eben ausdrücklich der Erwerb von Todes wegen sei. Für den maßgeblichen § 18 (Bewertungstichtag) sei diese Beurteilung jedoch entscheidende Vorfrage.

C. Lösungsversuch

Der Versuch zur sachgerechten Lösung werde de lege lata zunächst dadurch erschwert, dass überhaupt Verträge auf den Todesfall der Erbschaftsbesteuerung unterzogen seien, gelte doch als allgemeiner Grundsatz des ErbStG, dass der Zeitpunkt der eingetretenen

Bereicherung maßgeblich sei. Bei einer vom Veräußerer einseitig nicht mehr widerrufbaren Zuwendung sei das Argument, die Bereicherung würde in Wahrheit eben schon bei Abschluss des zweiseitigen Vertrages eingetreten sein, kaum widerlegbar. Insofern mude die Bestimmung der Z 2 im § 2 Abs. 1 ErbStG systemfremd an.

Nun sei der Gesetzeswortlaut aber eindeutig und die SaT der Erbschaftsbesteuerung unterworfen. Es müsse also versucht werden, mit den Mitteln der restriktiven Gesetzesauslegung zum Ergebnis zu gelangen. Es würden dabei folgende Überlegungen zu verschiedenen Konstellationen herangezogen werden können:

1. Übersteige die gesamte Gegenleistung laut ÜaT den maßgeblichen, zum Stichtag geltenden (ab 1. Jänner 2001 dreifachen) Einheitswert, hätte die Besteuerung nach dem GreStG sogleich stattzufinden und es sei der Erwerb damit verkehrssteuerlich abgeschlossen.
2. Werde diese Wertgrenze unterschritten, sei zunächst die GrEST zu erheben, der Differenzbetrag als zukünftig steuerlich wirksam werdende SaT zu behandeln und dieser bei einer zwischenzeitlichen Änderung der Bemessungsgrundlage nur mehr aliquot zu Grunde zu legen.

Nur durch diese Beurteilung sei ein steuerlich vorhersehbares Vorgehen des Rechtsberaters bei der Erstellung von ÜaT als zweiseitigen Rechtsgeschäftes gewährleistet.

Zwei Praxisbeispiele veranschaulichen obigen Lösungsvorschlag.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 ErbStG 1955 unterliegen der Erbschafts- und Schenkungssteuer

1. der Erwerb von Todes wegen,
2. Schenkungen unter Lebenden,
3. Sachzuwendungen.

In § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 wird bestimmt, dass der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendungen finden, als Erwerb von Todes wegen gilt.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt unter anderem als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes, jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.9.2000, 2000/16/0089, ausgeführt hat, stellt der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG auf die Erfüllung des bürgerlich-rechtlichen Tatbestandes der Schenkung auf den Todesfall ab.

§ 956 ABGB legt im Hinblick auf Schenkungen auf den Todesfall fest, dass eine Schenkung, deren Erfüllung erst nach dem Tode des Schenkenden erfolgen soll, mit Beobachtung der vorgeschriebenen Förmlichkeiten als ein Vermächtnis gültig ist. Nur dann ist sie als ein Vertrag anzusehen, wenn der Beschenkte sie angenommen, der Schenkende sich des Befugnisses, sie

zu widerrufen, ausdrücklich begeben hat, und eine schriftliche Urkunde darüber dem Beschenkten eingehändigt worden ist.

Unzweifelhaft liegt im gegenständlichen Fall ein Notariatsakt vor, dieser wurde sowohl von der Übergeberin, als auch von den Übernehmern unterzeichnet (entspricht der Annahme des Geschenkes durch den Beschenkten). In Punkt Viertens des vorliegenden Vertrages wurde ein grundbürgerlich gesichertes Belastungs- und Veräußerungsverbot festgelegt.

In seinem Urteil vom 14.7.1999, 7 Ob 135/99z hat der OGH festgehalten, dass eine Schenkung auf den Todesfall trotz Fehlens des geforderten Widerrufsverzichtes gültig ist, wenn dem Beschenkten im Vertrag ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt worden ist.

Folglich ist auch die dritte Voraussetzung für das Vorliegen einer Schenkung auf den Todesfall und somit der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 erfüllt.

Der Beschenkte hat einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Schenker, der erst nach dessen Tod erfüllt werden soll.

Der Berufungswerber bestreitet das Vorliegen einer Schenkung auf den Todesfall, hat aber gegen das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen keine Einwendungen erhoben. Er beruft sich lediglich darauf, dass eine Übergabe auf den Todesfall vorliegen würde – wie diese zu qualifizieren sein soll – als Schenkung oder Erwerb von Todes wegen – wurde jedoch nicht ausgeführt.

Der Senat geht folglich vom Vorliegen einer Schenkung auf den Todesfall iSd § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 aus.

Gemäß § 18 ErbStG 1955 ist für die Wertermittlung, den Bewertungsstichtag – soweit nichts anderes bestimmt – der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

Im gegenständlichen Fall ist die Schenkende und Erblasserin am 14. Jänner 2003 verstorben. Gemäß § 34 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 ist unter Anderem der § 19 Abs. 2 und Abs.3 idF des BGBI. I Nr. 142/2000 auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2000 entsteht.

Da im vorliegenden Fall die Steuerschuld am 14. Jänner 2003 entstanden ist, ist der § 19 ErbStG 1955 idF BGBI. I Nr. 142/2000 anzuwenden.

Dieser legt in Abs. 2 fest, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen

Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Die Abgabenbehörde erster Instanz ist bei ihrer Ermittlung der Bemessungsgrundlage von diesem dreifachen Einheitswert ausgegangen.

Gegen die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Erbschaftssteuer wurden keinerlei Einwendungen seitens des Berufungswerbers erhoben.

Würde man die gegenständliche Vereinbarung als Schenkung unter Lebenden iSd § 3 ErbStG 1955 qualifizieren, würde sich die Höhe der Bemessungsgrundlage und somit die Steuerschuld nicht verändern. Für diese Fälle legt § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 fest, dass die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht.

In Punkt Fünftens des Schenkungsvertrages wurde vereinbart, dass die Übernehmer am Todestag der Übergeberin in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Vertragsobjektes treten. Auch Gefahr und Zufall, Last und Vorteil sowie laufende Steuern und Abgaben würden von ihnen ab diesem Zeitpunkt getragen werden.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.9.1982, 81/15/0029, ausführt, ist bei Schenkungen unter Lebenden die Zuwendung ausgeführt, wenn die Liegenschaft in den Besitz des Geschenknehmers gelangt. Der Übergabevertrag alleine ist nicht als Ausführungshandlung zu werten. Es müssen im Gegenteil (VwGH 15.10.1987, 86/16/0057) konkrete und unmittelbare Ausführungshandlungen der Vertragsparteien vorliegen.

Weiters wird in Punkt Fünftens des Vertrages die Einverleibung des Eigentumsrechtes der Übernehmer terminiert mit nach dem Tod der Übergeberin.

Zudem wurde dem Berufungswerber vorgehalten, dass die Ausführung der Zuwendung laut Vertrag erst mit dem Tod der Schenkenden eingetreten sei – Stellungnahme wurde hierzu keine abgegeben. Der Senat geht daher davon aus, dass auch bei Vorliegen einer Schenkung unter Lebenden die Steuerschuld im Zeitpunkt des Todes von A.D. entstanden ist und sich folglich keine Änderungen im Hinblick auf den angefochtenen Bescheid ergeben würden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 5. Jänner 2005