



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 17. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. Jänner 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist der Schwiegersohn der am 26.5.2004 verstorbenen Frau S. Mit Übergabsvertrag und Übergabsvertrag auf den Todesfall hat Frau S eine ihr gehörige Liegenschaft je zur Hälfte an den Berufungswerber und dessen Ehegattin übertragen. Die Übergabe erfolgte hinsichtlich einer Liegenschaftshälfte mit sofortiger Wirkung und hinsichtlich der zweiten Liegenschaftshälfte auf den Todesfall. Als Gegenleistung war ein Übergabspreis in Höhe von 50.000,00 S sowie die Einräumung des Pflegerechtes zugunsten der Übergeberin vereinbart.

Der maßgebliche Einheitswert betrug zum 1.1.1977 127.000,00 S.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 1.4.1980 die Grunderwerbsteuer mit 1.088,00 S und die Schenkungssteuer mit 274,00 S fest, und zwar in einem Bescheid an beide Erwerber (Adressierung: Dipl.Ing. H und B F, z.Hd. Dipl.Ing. F).

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

Grunderwerbsteuer: Übergabspreis zuzüglich Kapitalwert der Leistungen, insgesamt 108.800,00 S, hievon $\frac{1}{2}$ = 54.400,00 S, davon 2 % Grunderwerbsteuer;
vom unentgeltlichen Erwerb ($\frac{1}{2}$ Einheitswert abzüglich $\frac{1}{2}$ der Gegenleistung wurde

gegenüber dem Berufungswerber und seiner Ehegattin Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 1 und Abs. 4 bzw. 5 ErbStG vorgeschrieben).

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer fest, wobei als Bemessungsgrundlage der anteilige 3-fache Einheitswert abzüglich einer (anteiligen) Gegenleistung in Höhe von 3.953,40 € herangezogen wurde.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Der Berufungswerber habe im Jahr 1980 mit seiner Schwiegermutter einen Übergabsvertrag und Übergabsvertrag auf den Todesfall abgeschlossen. Die Gegenleistung für die gesamte Übergabe habe 108.800,00 S betragen. Da die Gegenleistung unter dem heranzuziehenden damaligen Einheitswert in Höhe von 127.000,00 S gelegen sei, sei die Steuer nach der in der Folge dargestellten Art zu berechnen. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber Investitionen auf dem berufungsgegenständlichen Liegenschaftsanteil getätigt habe.

Das Finanzamt wies die Berufung – nach Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 Abs. 1 BAO – mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag wird ergänzt:

Dem Erkenntnis des VwGH vom 29.6.2006, 2006/16/0009, sei ebenfalls eine gemischte Schenkung zugrunde gelegen. Es treffe daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht zu, dass dieses Erkenntnis nur auf rein entgeltliche Rechtsvorgänge anzuwenden sei. Die Begründung in der Berufungsvorentscheidung treffe den Kern des Problems nicht, was die Behandlung gemischt entgeltlicher Verträge betreffe. Außerdem könne der Ansicht des Finanzamtes in Bezug auf die getätigten Investitionen nicht gefolgt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Erkenntnis vom 29.6.2006, 2006/16/0009 hat der VwGH zu einem durchaus vergleichbaren Sachverhalt ausgeführt:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Von der Besteuerung sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung 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 § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

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.

Die Erblasserin hat der Beschwerdeführerin mit dem "Übergabsvertrag und dem Übergabsvertrag auf den Todesfall" insgesamt die Hälfte einer Liegenschaft übergeben. Als Übergabspreis für diese Hälfte der Liegenschaft wurde neben der Pflege und Betreuung ein Betrag von 40.750,00 S vereinbart. Es liegt demnach ein entgeltliches Rechtsgeschäft über die Hälfte der Liegenschaft vor.

Inhalt dieses Vertrages war nicht, dass für einen Viertelanteil ein entgeltliches Rechtsgeschäft gegeben war und der andere Viertelteil unentgeltlich als Schenkung übergehen sollte.

Vielmehr wurde mit dem "Übergabsvertrag und Übergabsvertrag auf den Todesfall" ein einheitliches Verpflichtungsgeschäft über die Hälfte der Liegenschaft abgeschlossen und die tatsächliche Übergabe, nämlich die Erfüllung dieser eingegangenen Verpflichtung sollte bezüglich des einen Viertelanteiles sofort und bezüglich des anderen Viertelanteiles erst mit dem Todesfall der Übergeberin erfolgen.

Der Erwerbsvorgang wird gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG bereits durch das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst durch das Erfüllungsgeschäft verwirklicht (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 18. April 1997, Zlen. 97/16/0047, 0048).

Im Beschwerdefall lag entgegen der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht keine "Schenkungen" auf den Todesfall vor, sondern ein nur der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang, bei dem die Erfüllung der eingegangenen Verpflichtung zu zwei unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen sollte.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern hat mit Bescheid vom 29. Juli 1982, wie dies aus der Bescheideinleitung und der Bemessungsgrundlage abgeleitet werden kann, den gesamten Erwerbsvorgang bereits der Grunderwerbsteuer unterworfen.

Da die belangte Behörde dies verkannte und in der rechtswidrigen Annahme, der "Übergabsvertrag und Übergabsvertrag auf den Todesfall" enthalte neben dem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang auch eine der Erbschaftsteuer unterliegende Schenkung auf den Todesfall, auch Erbschaftsteuer vorschrieb, belastete sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Für den vorliegenden Sachverhalt hat dies zur Folge:

Das Grunderwerbsteuergesetz bindet die Steuerpflicht schon an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben tretende Ereignis, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das so genannte Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das so genannte Erfüllungsgeschäft, an. Für das Vorliegen eines wirksamen Erwerbsvorganges kommt es also auf das Erfüllungsgeschäft, das ist beispielsweise die bücherliche Eintragung des Eigentums oder die tatsächliche Leistung des Entgeltes, nicht an.

Die Steuerschuld entsteht nach § 8 Abs. 1 GrEStG, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist jedoch die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (§ 8 Abs. 2 GrEStG).

Eine Bedingung ist entsprechend §§ 696 und 704 ABGB die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Die Bedingung muss dabei das Verpflichtungsgeschäft, nicht aber das Erfüllungsgeschäft betreffen. Die Regelung über die Fälligkeit einer Leistung ist keine Bedingung.

Soll das Grundstück zur Gänze oder zu einem gewissen Anteil dem Erwerber erst nach dem Tod des Veräußerers übereignet werden, während der Erwerber seine Verpflichtungen schon zu Lebzeiten des Veräußerers zu erfüllen hat, so handelt es sich nicht um einen Vertrag, dessen Wirksamkeit vom Eintritt einer Bedingung oder Zeitbestimmung abhängt, sondern um einen solchen, bei dem lediglich der Zeitpunkt der Fälligkeit der Veräußererleistung hinausgeschoben ist und der somit demgemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG von vornherein schlechthin der Steuer unterliegt (Fellner, Kommentar zum GrEStG, Rz 22 zu § 8).

Stellt sich also der Vertrag gleichartig wie der dem oben angeführten VwGH-Erkenntnis dar, so ist von einem Vorgang auszugehen, der ausschließlich nach den Bestimmungen des GrEStG zu beurteilen ist, also ist gegebenenfalls Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer festzusetzen. Die Bewertung und Festsetzung haben sich daher auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beziehen.

Das Finanzamt hat bereits mit Bescheid vom 1.4.1980 die Grunderwerbsteuer und die Schenkungssteuer festgesetzt. Ob diese Festsetzung dem Gesetz entsprach, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens bzw. darf unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen eine "Berichtigung" oder "Nachholung" der Besteuerung des Rechtsvorganges nicht mehr stattfinden.

Linz, am 10. März 2011