



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 11. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. März 2006, Erfassungsnummer zzz, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

1.) Die Abgabenfestsetzung wird wie folgt geändert (Berechnung der Bemessungsgrundlagen laut Begründung):

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) (12 % vom abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 17.873,00)	€ 2.144,76
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG (2 % vom abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 18.313,00)	€ 366,26
Summe Erbschaftssteuer	€ 2.511,02

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Abgabenvorschreibung eine Differenz zu Gunsten der Bw. in der Höhe von € 406,98 laut nachstehender Aufstellung:

Vorgeschrieben wurde	€ 2.918,00
Vorzuschreiben war	€ 2.511,02
Differenz zu Gunsten der Bw.	€ 406,98

2.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 22. Jänner 1990 errichteten Frau NN., deren Sohn NNN. und dessen Gattin, Frau Bw., (Bw.), einen Dissolutions- und Übergabsvertrag auf den Todesfall mit nachstehendem (auszugsweise wiedergegebenen) Inhalt:

„Drittens: Frau NN. übergibt nunmehr ihrer Schwiegertochter Frau Bw., auf den Todesfall und diese übernimmt von der ersteren die Hälfte der vorzitierten Liegenschaft auf den Todesfall mit allen damit verbundenen Rechten und Verbindlichkeiten samt allem, was damit erd-, mauer-, niet- und nagelfest verbunden ist und dem ganzen rechtlichen und faktischen Zubehör, in ihr anteiliges und mit nachstehenden Ausnahmen unbeschränktes Eigentum. Sollte Frau Bw. vor ihrer Schwiegermutter, Frau NN., versterben, so tritt als Ersatzübernehmer für diese Liegenschaftshälfte der Sohn der Übergeberin, Herr NNN., auf.

Viertens: Als Entgelt für diese Besitzübergabe bedingt sich die Übergeberin auf ihre Lebensdauer die nachstehenden unentgeltlichen Betreuungsrechte aus und verpflichten sich die Übernehmer für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitze der Übergabsrealität zu ungeteilten Hand zu deren Leistung:

Der Übergeberin ist die Wohnung in gutem wohn- und heizbaren Zustand zu erhalten, zu reinigen, im Krankheitsfalle und im Alter der Haushalt zu führen, zu kochen, zu waschen, zu bügeln, zu flicken und in gesunden und kranken Tagen die liebevolle Pflege und Betreuung zu leisten und sind ihr auch alle zur Betreuung und Pflege gehörenden Arbeiten und Gänge in einer beiden Teilen angemessenen und zumutbaren Art und Weise zu verrichten.

Diese Leistungen hat die Übernehmerin beziehungsweise deren Ehegatte jedoch nur insoweit zu erbringen, als diese in einem zu beanspruchenden Hilflosenzuschuss zum Pensionseinkommen der Übergeberin keine Deckung finden.

Fünftens:

Insoweit in irgendeiner Bestimmung dieses Vertrages eine Schenkung auf den Todesfall erblickt werden könnte, verzichtet die Geschenkgeberin auf den einseitigen Widerruf dieser Schenkung aus welchem Grund immer und nehmen die Geschenknehmer diese Schenkung auf den Todesfall vertragsmäßig an.

Neuntens:

Das Betreuungsrecht der Übergeberin wird mit jährlich Schilling achttausend bewertet.“

Mit Bescheid vom 24. April 1990 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Bw. für diesen Vorgang Grunderwerbsteuer in der Höhe von S 1.120,00 fest. Das

Finanzamt ging dabei von einer Gegenleistung in der Höhe von S 56.000,00 aus (das entspricht dem siebenfachen Wert des o.a. Betreuungsrechts von jährlich S 8.000,00).

Frau NN. ist am TTMM 2005 verstorben.

Mit Bescheid vom 15. März 2006, Erfassungsnummer zzz, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Bw. gegenüber die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 2.918,00 fest. Das Finanzamt ging dabei von einem dreifachen Einheitswert des Hälftanteils der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft EZ ZZ. KG N. in der Höhe von € 25.290,15 abzüglich einer Gegenleistung laut Grunderwerbsteuerbescheid in der Höhe von € 4.069,68 aus.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Eingabe vom 11. April 2006 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung, die sie damit begründete, dass ihrer Ansicht nach durch die Entrichtung der Grunderwerbsteuer die gesamte Steuerschuld aus dem gegenständlichen Erwerb befriedigt sei. Außerdem sei für den obgenannten Erwerb § 19 Abs. 2 ErbStG in der alten Fassung zur Anwendung zu bringen und somit keinesfalls der dreifache Einheitswert für die Steuerberechnung maßgeblich.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Mai 2006 als unbegründet ab.

Daraufhin stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 25. Mai 2006 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend führte sie aus, sie habe gemeinsam mit ihrem Mann ihre Schwiegermutter (die Geschenkgeberin) bis drei Jahre vor ihrem Tod betreut. Sie habe ihren Teil der Vereinbarung laut Übergabevertrag mehr als erfüllt, da sie gemeinsam mit ihrem Mann in einem vormals baufälligen Haus der Verstorbenen ein bewohnbares Zuhause aufrechterhalten habe. Es sei daher von keiner Schenkung auf den Todesfall auszugehen. Außerdem sei der Übergabewert der Liegenschaft im Jahr 1990 viel geringer gewesen als der heutige Wert. Dies deshalb weil, die Bw. und ihr Gatte auf ihre Kosten Investitionen und Leistungen zur Wertsteigerung des Grundstückes getätigt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Abs. 1 Z 2 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.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Todes des Erblassers. Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

Nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG unterliegen der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG nicht der Grunderwerbsteuer. 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 § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Absatz 2 leg. cit. (in der seit 1. Jänner 2001 und somit zum Todestag der Erblasserin geltenden Fassung) legt 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 (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach § 956 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tode des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen. Der Schenkungsvertrag auf den Todesfall setzt zu seiner Gültigkeit die Annahme des Geschenkes durch den Beschenkten, die ausdrückliche Erklärung, auf den (freien) Widerruf der Schenkung zu verzichten, und die Errichtung eines Notariatsaktes voraus (VwGH vom 28. September 2000, ZI. 2000/16/0089). Diese Tatbestandsmerkmale sind laut dem vorliegenden o.a. Übergabsvertrag allesamt erfüllt, sodass grundsätzlich von einer abgabenpflichtigen Schenkung auf den Todesfall iSd § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG auszugehen ist.

Während das Entstehen der Steuerschuld nach den Vorschriften des Erbschaftssteuergesetzes an das Bereicherungsprinzip anknüpft - also an den Zeitpunkt, in dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eintritt - entsteht die Grunderwerbsteuerschuld bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes.

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).

Der von der Bw. geltend gemachte Umstand, dass schon im Jahr 1990 (ausgehend von der vereinbarten Gegenleistung) Grunderwerbsteuer erhoben wurde, findet daher Deckung in den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen und vermag die von ihr begehrte Folge, nämlich die Abstandnahme von einer Festsetzung der Schenkungssteuer, nicht zu entfalten.

Die Bw. vertritt im Vorlageantrag die Ansicht, der Übergabsvertrag stelle keine Schenkung auf den Todesfall dar. Es sei bloß ein Vertrag abgeschlossen worden, der von beiden Seiten erfüllt worden sei. Dem ist zu entgegnen, dass nach der ständigen Rechtsprechung eine die Schenkungssteuer auslösende gemischte Schenkung dann vorliegt, wenn ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (VwGH 14.10.1991, 90/15/0084; vom 27.5.1999, 96/16/0038). Zutreffendenfalls ist hinsichtlich der Wertdifferenz die von den Parteien beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung anzunehmen (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Dass im vorliegenden Fall der Wert der tatsächlich erbrachten Gegenleistung dem des Liegenschaftsanteils auch nur nahe kommt, behauptet nicht einmal die Bw.

Nach der Judikatur kann aus den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles (z.B. in einem Übergabevertrag), wozu eben das krasse Missverhältnis der wechselseitigen Leistungen zählt, das Vorliegen der subjektiven Schenkungsabsicht der Parteien erschlossen werden (vgl. OGH 23.3.1976, 5 Ob 255/75, NZ 1978, 140).

Nach den Erfahrungswerten der Abgabenbehörde beträgt der Verkehrswert einer Liegenschaft zumindest das Fünf- bis Sechsfache des Einheitswertes. Im vorliegenden Fall ist somit für den übertragenen Grundstücksanteil ein Verkehrswert von zumindest rund € 42.000,00 anzunehmen. Die von der Bw. tatsächlich erbrachte Gegenleistung war hingegen bloß mit höchstens € 6.976,56 (worauf noch näher eingegangen wird) zu bewerten. Unter Bedachtnahme auf das familiäre Naheverhältnis der Vertragspartner und der Gegenüberstellung der eben erwähnten Werte liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates offensichtlich ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor und ist jedenfalls von einer gemischten Schenkung auszugehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erk. 1.12.1987, 86/16/0008; 12.7.1990, 89/16/0088, 0089) ist nämlich ein - zur Annahme einer gemischten Schenkung rechtfertigendes - offenes bzw. krasse Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bereits gegeben, wenn die Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 25 % unterschreitet.

Zu klären bleibt, inwieweit aus steuerrechtlicher Sicht eine Bereicherung der Bw. im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin eingetreten ist. Die Erblasserin ist am TTMM 2005 verstorben. Mit diesem Zeitpunkt entstand die Abgabenschuld.

Wie bereits oben ausgeführt hatte die Bw. bereits zu Lebzeiten der Erblasserin gewisse Leistungen zu erbringen. Das Erbschaftssteuergesetz ist jedoch vom Prinzip der Bereicherung getragen. Grundsätzlich bestimmt § 20 ErbStG, dass als steuerpflichtiger Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt. Absatz 8 leg. cit. enthält eine Regelung über den Abzug von den Wert der Zuwendung belastenden Aufwendungen.

Durch diese Bestimmung wird das dem ErbStG inhärente Bereicherungsprinzip deutlich. Der Gesetzgeber will also einen diesem Steuergesetz unterliegenden Erwerbsvorgang nur insoweit der Besteuerung unterwerfen, als eine tatsächliche Bereicherung im Vermögen des Begünstigten eingetreten ist.

Zu prüfen ist, wie zum Stichtag Todestag bereits erbrachte Leistungen zu bewerten sind. Eine Kapitalisierung dieser Leistungen nach § 16 BewG kommt nicht in Frage, weil sich der Regelungsinhalt der genannte Norm nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ausschließlich auf die Bewertung für in Zukunft zu erbringende Leistungen beschränkt. Es ist daher auf den grundsätzlichen Bewertungsmaßstab - den gemeinen Wert iSd § 10 BewG – zurückzugreifen und demnach die tatsächlich erbrachten Leistungen von der Bemessungsgrundlage zum Abzug zu bringen.

Die Bw. hat dem Unabhängigen Finanzsenat gegenüber bestätigt, dass die von ihr für die Geschenkgeberin tatsächlich erbrachten Leistungen in der Höhe von S 8.000,00 pro Jahr nur in der Zeit zwischen Jänner 1990 bis Jänner 2002 angefallen sind. Während der letzten drei Lebensjahre der Übergeberin habe die Bw. derartige Aufwendungen nicht mehr zu leisten gehabt. Die sich daraus ergebende Größe von € 6.976,56 (das sind € 581,38 x 12) findet ihre Deckung in den im Grunderwerbsteuerverfahren gemachten Angaben, wonach der Wert der Gegenleistung mit S 8.000,00 pro Jahr anzusetzen ist und erscheint daher durchaus glaubhaft.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, bei der Bemessung des Wertes der Liegenschaft hätte berücksichtigt werden müssen, dass der Übergabewert im Jahr 1990 wesentlich geringer als der heutige Wert gewesen sei, ist zu entgegnen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz der Abgabeberechnung ohnedies den Einheitswert laut Feststellung vom 1. Jänner 1988 zugrunde gelegt hat. Damit ist aber auch der Einwand widerlegt, wonach in der streitgegenständlichen Abgabenfestsetzung die Vorschreibung einer Schenkungssteuer für die von der Bw. selbst geschaffenen Vermögenswerte zu erblicken sei.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass nach den im Streitfall vorliegenden Wertverhältnissen von einer durch das abgeschlossene Rechtsgeschäft verwirklichten gemischten Schenkung auszugehen ist, weshalb von dem die Gegenleistung übersteigenden Wert des erworbenen Liegenschaftsanteiles Schenkungssteuer vorzuschreiben war.

Die Schenkungssteuer war daher an Hand folgender Bemessungsgrundlagen neu zu berechnen:

dreifacher Einheitswert des anteiligen Liegenschaftsteils	€ 25.290,15
abzüglich tatsächlich erbrachte Gegenleistung	- € 6.976,56
steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes	€ 18.313,59
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€ 440,00
steuerpflichtiger Erwerb	€ 17.873,59

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 7. März 2008