



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HK, geb. X, Adresse, vertreten durch Dr. Gottfried Peham, Notar, 4910 Ried, Stelzhamerplatz 2, vom 23. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 8. November 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Unter Hinweis auf einen in Kopie beiliegenden Übergabsvertrag auf den Todesfall zeigte Notar Dr. Gottfried Peham mit Eingabe vom 21. Juli 2004 dem Finanzamt an, dass ZL, die Mutter der Berufungswerberin (= Bw), am 8. Juli 2004 verstorben sei. Entsprechend dem ebenfalls in Kopie beiliegenden Bescheid vom 7. Juli 1970 sei die Grunderwerbsteuer für den gesamten Rechtsvorgang bereits vorgeschrieben und ordnungsgemäß entrichtet worden.

Dem in Notariatsaktform abgeschlossenen Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 9. April 1970 ist zu entnehmen, dass die Eltern der Bw, JL und ZL, als Übergeber ihrer Tochter, der Bw, und ihrem Schwiegersohn, JK, als Übernehmer auf den Fall ihres Todes die ihnen gleichteilig gehörige Liegenschaft EZ 115, KG O, je zur Hälfte zu einem Übergabspreis von 78.000,00 S übergeben.

Punkt Zweitens lautet: *Der Übergabspreis wird verrechnet und berichtigt wie folgt:*

*a) Die Übernehmer übernehmen die Kreditschuld der Übergeber (...) im Betrage von 18.000,00 S in ihre Zahlungs- und Verzinsungspflicht und halten die Übergeber bezüglich dieser Schuld schad- und klaglos.*

*b) Über Anweisung der Übergeber verpflichten sich die Übernehmer, an die weichenden Töchter der Übergeber (...) einen elterlichen Erbs- und Pflichtteilsentfertigungsbetrag von je 20.000,00 S, zusammen sohin 40.000,00 S, ohne zwischenzeitige Verzinsung kosten- und abzugsfrei auszusahlen. Die vorstehenden Beträge sind jeweils sechs Monate nach Ableben der Übergeber auszusahlen. Den Übernehmern steht es jedoch frei, auch vorzeitig und zu Lebzeiten der Übergeber diese Verbindlichkeit auszusahlen.*

*c) Anstelle der Bezahlung des restlichen Übergabspreises von 20.000,00 S an die weichende Tochter (...) räumen die Übernehmer der CL für die Dauer ihres ledigen Standes das unentgeltliche Wohnungsrecht (...) ein. Sollte CL sich verhebelichen, so hat sie sechs Monate nach ihrer Verhebelichung den vorstehenden Betrag von 20.000,00 S zu erhalten (...).*

Nach Punkt Drittens verpflichteten sich die Übergeber zur Sicherung dieser Übergabe auf den Todesfall, die Vertragsliegenschaft ohne schriftliche Zustimmung der Übernehmer nicht zu veräußern und zu belasten.

Punkt Fünftens des Übergabsvertrages lautet: *Die Übernehmer treten am Todestage der Übergeber in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Übergabsobjektes und tragen vom selben Tage an Gefahr und Zufall, Last und Vorteil, sowie die laufenden Steuern und Abgaben.*

In Vertragspunkt Sechstens ist u.a. festgelegt, dass die Übernehmer sich verpflichteten, die Begräbniskosten für den letztversterbenden Übergeberteil soweit zu tragen, als diese Kosten im Nachlass des letztversterbenden Übergeberteiles keine Deckung finden.

Punkt Siebtens sieht vor, dass beide Vertragsteile auf das Recht, diesen Vertrag wegen allfälliger Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes anzufechten, verzichten.

Nach Punkt Achtens hatte das vertragsgegenständliche Einfamilienhaus zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses einen Einheitswert von 52.000,00 S.

Mit dem an JK und die Bw ergangenen Bescheid vom 7. Juli 1970 war, ausgehend vom Übergabspreis und anteiligen Kosten der Vertragsserrichtung in Höhe von 80.000,00 S, die Grunderwerbsteuer mit 2 % dieser Bemessungsgrundlage festgesetzt worden. Begründend hatte das Finanzamt angeführt, dass der Übereignungsanspruch bereits mit Abschluss des Übergabsvertrages entstanden sei.

Aus einer im Bemessungsakt befindlichen Einantwortungsurkunde zur ZI. A ergibt sich, dass der Ehegatte der Bw am 19. Jänner 1994 verstorben ist und nach dem Ergebnis der Verlassenschaftsabhandlung ob seinem Einviertelanteil an der Liegenschaft EZ 115 Grundbuch O die Einverleibung des Eigentumsrechts für die Bw vorzunehmen sei.

Mit Bescheid vom 8. November 2004 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw den Erwerb von Todes wegen nach ZL und den Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 9. April 1970

betreffend Erbschaftssteuer in Höhe von 965,38 € fest. Die Bemessungsgrundlage ermittelte das Finanzamt aus dem dreifachen, halben Einheitswert des Grundstückes (24.854,12 €) abzüglich der anteiligen Gegenleistung aus dem Übergabsvertrag auf den Todesfall in Höhe von 2.906,91 € abzüglich der Kosten der Bestattung (2.198,84 €) und abzüglich des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG (2.200,00 €). Auf den sich dadurch ergebenden, nach § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 17.548,00 € wendete das Finanzamt einen Steuersatz von 3 % an und rechnete der ermittelten Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes hinzu.

Das Finanzamt begründete die Ermittlung der Bestattungskosten und führte aus, dass die anteilige Gegenleistung aus dem Übergabsvertrag auf den Todesfall vom dreifachen Einheitswert abgezogen worden sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Vertreter der Bw vor, dass es sich bei dem gegenständlichen Rechtserwerb um eine Übergabe auf den Todesfall und nicht um eine Schenkung auf den Todesfall im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 2 ErbStG handle. Die Steuer für die auf den Todesfall übergebene Liegenschaft sei daher nach dem Stand des Vertragsabschlusses wie folgt zu berechnen: Als Gegenleistung für die Übernahme der Gesamtliegenschaft hätten sich die Übernehmer zur Leistung eines Übergabspreises von 78.000,00 S sowie zur Bezahlung der nicht im Nachlass gedeckten Begräbnis-, Grabrenovierungs- und Graberhaltungskosten verpflichtet. Das Finanzamt habe die Gegenleistung mit Bescheid vom 7. Juli 1970 mit 80.000,00 S festgelegt und die daraus resultierende Grunderwerbsteuer bereits vorgeschrieben. Zur Schenkungssteuer werde vorgebracht, dass der Steuerbemessung der damalige einfache Einheitswert der Liegenschaft zu Grunde zu legen sei, sodass, da es sich beim gegenständlichen Rechtserwerb um eine reine Übergabe handle, keine Schenkungssteuer zur Vorschreibung gelange. Beantragt werde daher, den Erbschaftssteuerbescheid im Sinne obiger Ausführung abzuändern.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Dezember 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Nach § 18 ErbStG sei für die Wertermittlung der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Mit Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 9. April 1970 hätten die Übergeber die vertragsgegenständliche Liegenschaft "auf den Fall ihres Todes" übertragen. Werde ein Grundstück den Erwerbern erst nach dem Tod der Veräußerer übereignet, hätten die Erwerber aber bereits zu Lebzeiten der Veräußerer eine Gegenleistung zu erbringen, handle es sich um einen Vertrag, der bereits bei Begründung des Übereignungsanspruches der Grunderwerbsteuer unterliege. Davon zu unterscheiden sei die Erbschaftssteuervorschreibung. Für die Feststellung einer allfälligen Steuerpflicht nach dem Erbschaftssteuergesetz seien die Bestimmungen der §§ 12 Abs. 1 und 19 Abs. 2 ErbStG maßgebend. Laut Punkt Fünftens sei die tatsächliche Übergabe mit dem Ableben der

Übergeber erfolgt. Die Übergeberin ZL sei am 8. Juli 2004 verstorben. Nach § 12 Abs. 1 ErbStG entstehe die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers. Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG sei das Dreifache des Einheitswertes maßgebend. Bei Berechnung der Erbschaftssteuer sei die anteilige Gegenleistung berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom 5. Jänner 2005 beantragte die Bw ohne Erstattung eines weiteren Sachvorbringens die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie verwies auf den Aufsatz "Die Besteuerung des Übergabsvertrages auf den Todesfall" des den Vorlageantrag mit unterzeichnenden Substituten des öffentlichen Notars Dr. Gottfried Peham, Mag. Bertold Hauser, in der Notariatszeitung 7/2004.

Inhalt dieses Artikels ist im Wesentlichen, dass die Finanzverwaltung Übergaben auf den Todesfall gleich wie Schenkungen auf den Todesfall behandle und speziell die Änderung des § 19 Abs. 2 ErbStG ("dreifacher Einheitswert") zum Problem geworden sei. Vor In-Kraft-Treten dieser Änderung geschlossene Übergaben auf den Todesfall würden dadurch zu "tickenden Zeitbomben" werden. Für so genannte "gemischte Schenkungen auf den Todesfall" vertritt der Autor an Hand des von ihm unter Punkt C. II. 2. dargestellten Beispielfalles als Lösungsansatz, die Differenz zwischen dem damaligen Einheitswert und der damaligen Gegenleistung in Form eines Prozentsatzes zu ermitteln, diesen Prozentsatz auf den erhöhten Einheitswert zum Todestag anzuwenden und als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer das Dreifache des ermittelten Betrages anzusetzen.

Zur Verdeutlichung sei das vom Autor gewählte Beispiel wiedergegeben:

*Einheitswert zum Abschlusszeitpunkt des Übergabsvertrages auf den Todesfall am 8. Juni 1977: 1.163,00 €*

*Gesamte Gegenleistung laut Grunderwerbsteuerbescheid: 1.150,00 €*

*Todestag des Übergebers nach dem 31. Dezember 2000*

*Einheitswert zum Todestag (erhöhter Einheitswert): 4.524,00 €*

*Der Differenzbetrag betrage 1,12 % des damaligen Einheitswertes*

*1,12 % vom erhöhten Einheitswert ergebe 50,57 € (= q)*

*Als Bemessungsgrundlage für die ErbSt sei gemäß § 18 ErbStG ein Betrag von 151,00 € (dreifacher q) anzusetzen.*

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat am 10. August 2005 zur Entscheidung vor.

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

Mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06, 235/06, hob der Verfassungsgerichtshof den Grundtatbestand des ErbStG, nämlich § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG, als verfassungswidrig auf. Die

Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft, sodass das ErbStG auf alle bis zum 31. Juli 2008 verwirklichten Erwerbsvorgänge unverändert anzuwenden ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Erwerbe von Todes wegen.

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

Der Tatbestand der Z. 2 des § 2 Abs. 1 ErbStG stellt auf die Erfüllung des bürgerlich-rechtlichen Tatbestandes der Schenkung auf den Todesfall ab (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0089).

Eine Schenkung auf den Todesfall hat Vertragscharakter und begründet daher lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch des Beschenkten gegen den Schenker, der erst nach dessen Tod erfüllt werden soll. Die Schenkung entfaltet ihre eigentliche Wirkung erst beim Ableben des Geschenkgebers (OGH 25.10.2002, 1 Ob 133/02v). Steuerlich wird die Schenkung auf den Todesfall als ein Vermächtnis behandelt und nimmt eine Mittelstellung zwischen den Geschäften unter Lebenden und von Todes wegen ein. Sie besteht in einem unter Lebenden abgeschlossenen Schenkungsvertrag, der erst mit dem Tod des Geschenkgebers erfüllt werden soll.

Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuerschuld – von den dort angeführten Ausnahmen abgesehen – mit dem Tod des Erblassers (§ 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG), bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG).

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. Ein derartiger Erwerbsvorgang wird bereits durch das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst durch das Erfüllungsgeschäft verwirklicht.

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 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.

Das vom Gesetz verwendete Wort "insoweit" bedeutet, dass für den entgeltlichen Teil alleine Grunderwerbsteuer, für den unentgeltlichen Teil alleine Schenkungssteuer erhoben wird. In diesen Fällen liegt eine gemischte Schenkung (§ 935 ABGB) vor.

Bei einer gemischten Schenkung wollen die Parteien einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag schließen. Die Parteien müssen sich des doppelten (entgeltlichen und unentgeltlichen) Charakters des Geschäftes und damit auch des wahren Wertes ihrer Vertragsleistungen bewusst sein und die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes wollen und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck bringen. Eine teilweise Schenkungsabsicht kann aber auch aus einem krassen Missverhältnis der Leistungen geschlossen werden (OGH vom 9.12.1987, 1 Ob 683/87, NZ 1989, 98).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann bei Vorliegen eines offenbaren Missverhältnisses der wechselseitigen Leistungen insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf das Vorliegen der Schenkungsabsicht der Parteien geschlossen werden, weil bei diesen Verträgen eine Verschleierung der teilweisen Schenkungsabsicht möglich ist und weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, die Fremden gegenüber nicht gewählt werden würden (VwGH 17.12.1998, 96/16/0241).

Zur Lösung der Frage, ob eine Schenkung bzw. eine gemischte Schenkung oder ob überhaupt keine Schenkung vorliegt, sind die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zu vergleichen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht.

Ein solches offenes Missverhältnis liegt vor, wenn sich nach Lage des Falles für einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt. Allerdings bedeutet ein Missverhältnis alleine noch nicht die Annahme einer gemischten Schenkung, da aus einem solchen nicht automatisch auf das Einverständnis der Vertragspartner über die teilweise Unentgeltlichkeit der beabsichtigten Vermögensverschiebung geschlossen werden kann (OGH 13.12.1994, 5 Ob 141/94).

Während das Erbschaftssteuergesetz vom Bereicherungsprinzip geprägt ist und an den Zeitpunkt anknüpft, in dem die Bereicherung tatsächlich eintritt, entsteht die Grunderwerbsteuerschuld bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes.

Bei einem teils entgeltlichen Schenkungsvertrag auf den Todesfall entsteht demnach die Grunderwerbsteuerschuld bei Vertragsabschluss und ist vom Finanzamt von der vereinbarten Gegenleistung festzusetzen.

Da es sich bei der Schenkung auf den Todesfall um eine Schenkung handelt, ist für die Steuerpflicht ein Bereicherungswille im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sowohl auf Seiten

des Geschenkgebers als auch auf Seiten des Geschenknehmers vonnöten (Dorazil, ErbStG<sup>2</sup>, § 2 Anm. 5.21). Der Tatbestand der Schenkung auf den Todesfall im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 2 ErbStG ist somit nur dann erfüllt, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein Bereicherungswille bestanden hat. Bei einer gemischten Schenkung auf den Todesfall muss demnach das Einverständnis der Vertragsteile über die (teilweise) Unentgeltlichkeit erschließbar sein.

Zum Wesen einer Schenkung gehören deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden vorhanden war.

Das Gesetz regelt die Schenkung auf den Todesfall, wogegen entgeltliche bzw. teilweise entgeltliche Rechtsverträge auf den Todesfall, wie beispielsweise ein Übergabsvertrag auf den Todesfall, im ErbStG nicht explizit angeführt sind (vgl. den o.a. Artikel von Hauser, Die Besteuerung des Übergabsvertrages auf den Todesfall, NZ 2004, 59).

Das Berufungsvorbringen der Bw, beim gegenständlichen Rechtserwerb handle es sich um eine reine Übergabe, für die eine Schenkungssteuervorschreibung unzulässig sei, ist unmissverständlich dahin gehend zu verstehen, dass die Bw den vorliegenden Übergabsvertrag auf den Todesfall als rein entgeltliches Rechtsgeschäft und nicht als (gemischte) Schenkung auf den Todestag verstanden wissen will.

Eine telefonische Anfrage der Referentin beim Finanzamt Braunau Ried Schärading ergab, dass eine zuverlässige Aussage darüber, welchen Verkehrswert die übergebene Liegenschaft im Jahr 1970 hatte, nicht mehr möglich sei. Das Bestehen eines objektiven Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung konnte somit nicht festgestellt werden.

Der OGH hielt in seiner Entscheidung vom 24.9.1996, 5 Ob 2249/96p, fest, dass dann ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliege, wenn sich die Übernehmer in einem Übergabsvertrag auf den Todesfall zu Leistungen verpflichten und wenn sich aus dem Übergabsvertrag kein ausreichender Anhaltspunkt für das Vorliegen eines Schenkungswillens ergebe.

In einem erst jüngst ergangenen Erkenntnis (VwGH vom 29.6.2006, 2006/16/0009) ging der Verwaltungsgerichtshof in einem vergleichbar gelagerten Sachverhalt davon aus, dass der Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht worden sei und keine Schenkung auf den Todesfall, sondern ein nur der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang vorliege (zur Erörterung des Erkenntnisses siehe Hauser in NZ 2006/78).

In jenem Fall sollte mit "Übergabsvertrag und Übergabsvertrag auf den Todesfall" insgesamt die Hälfte der Liegenschaft (halber Einheitswert: 83.000,00 S) übergeben werden, wobei als

Übergabepreis neben der Pflege und Betreuung ein Betrag von 40.750,00 S vereinbart wurde. Bei Vorschreibung der Grunderwerbsteuer ging das Finanzamt von einer Gesamtgegenleistung von 54.720,00 S aus. Der VwGH qualifizierte diesen Vertrag als entgeltliches Rechtsgeschäft über die Hälfte der Liegenschaft. Mit dem "Übergabsvertrag und Übergabsvertrag auf den Todesfall" sei ein einheitliches Verpflichtungsgeschäft über die Hälfte der Liegenschaft abgeschlossen worden, wobei die tatsächliche Übergabe, nämlich die Erfüllung dieser eingegangenen Verpflichtung, bezüglich des einen Viertelanteils sofort und bezüglich des anderen Viertelanteils erst mit dem Todesfall der Übergeberin erfolgen sollte. Es liege keine "Schenkung auf den Todesfall" vor, sondern ein nur der Grunderwerbsteuer unterliegendes entgeltliches Rechtsgeschäft, bei dem die Erfüllung der eingegangenen Verpflichtung zu zwei unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen sollte. Das Finanzamt habe den gesamten Erwerbsvorgang bereits der Grunderwerbsteuer unterworfen.

Zwar liegt im nunmehr zu beurteilenden Fall nicht ein "Übergabsvertrag und Übergabsvertrag auf den Todesfall", sondern lediglich ein "Übergabsvertrag auf den Todesfall" vor, doch gelten die Ausführungen des Höchstgerichtes wegen der Maßgeblichkeit des Verpflichtungsgeschäftes für die Grunderwerbsteuervorschreibung auch für den gegenständlichen Vertrag, in welchem sich Anhaltspunkte dafür, dass dieser zum Vertragsabschlusszeitpunkt nicht als entgeltliches, sondern als ein nur teilentgeltliches Rechtsgeschäft gewollt gewesen wäre, nicht ergeben. Dass beide Vertragsteile auf eine Anfechtung wegen einer allfälligen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes verzichteten, lässt nicht darauf schließen, dass sich die Vertragsparteien tatsächlich einer "Störung der subjektiven Äquivalenz" bewusst gewesen wären (vgl. OGH 24.9.1996, 5 Ob 2249/96p).

Zu bedenken ist weiters, dass für das Grundvermögen die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte zum 1. Jänner 1973 erfolgt ist. Obwohl die Einheitswerte bereits zu diesem Zeitpunkt sehr mäßig konzipiert wurden (so Fellner, SWK 2000, S 337), ist dennoch nicht davon auszugehen, dass der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in Geltung stehende Einheitswert nicht wenigstens annähernd den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen hätte.

Selbst dann, wenn der Verkehrswert der übergebenen, laut Grundbuch 855 m<sup>2</sup> großen Liegenschaft zum Vertragsabschlusszeitpunkt bereits das Doppelte des Einheitswertes betragen hätte, läge die vereinbarte Gegenleistung noch bei 75 % der überlassenen Liegenschaft und ergäbe sich noch kein krasses Missverhältnis im o. a. Sinn zwischen Leistung und Gegenleistung, das auf eine gemischte Schenkung schließen ließe.

Entsprechend dem zuletzt angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes war im Ergebnis daher, da der vorliegende Vertrag eine Gegenleistung vorsah, weder von einer



Schenkung auf den Todesfall noch von einer gemischten Schenkung auf den Todesfall auszugehen und der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z. 2 ErbStG nicht erfüllt. Vielmehr stellte sich der Übergabsvertrag auf den Todesfall im Vertragsabschlusszeitpunkt als entgeltliches Rechtsgeschäft dar, bei dem die Erfüllung der Verpflichtung auf den Tod der Übergeber hinausgeschoben war und für welches die Grunderwerbsteuer sofort bei Vertragsabschluss erhoben worden war. Da der in Streit stehende Vertrag neben einem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang keine der Erbschaftssteuer unterliegende Schenkung auf den Todesfall enthielt, blieb für die (zusätzliche) Vorschreibung von Erbschaftssteuer kein Raum.

Aus welchen Gründen die laut Vertragspunkt Fünftens im Todeszeitpunkt der Übergeberin noch in deren Besitz befindliche Liegenschaft nicht als Bestandteil des Nachlasses der Übergeberin in die Abhandlung fiel (vgl. OGH 7.4.2000, 7 Ob 56/00m), ist nicht ersichtlich, aber nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Mai 2007