



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 10

GZ. RV/0543-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Dr. Gottfried Peham, Notar, 4910 Ried, Stelzhamerplatz 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 16. Juli 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 2. Februar 1993 wurde zwischen Frau B.W. als Übergeberin und deren Schwiegersohn und Tochter, den Ehegatten A.F. und Bw. 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 B.W. übergibt hiermit auf den Fall ihres Todes ihrem Schwiegersohn und ihrer Tochter, den Ehegatten A.F. und Bw., je zur Hälfte und diese übernehmen von der Ersteren die ihr alleingehörige Liegenschaft.....gegen Einräumung der nachstehenden Pflege- und sonstigen Rechte zugunsten der Übergeberin auf deren Lebensdauer.*

*Zweitens:*

*Als Gegenleistung für die vertragsgegenständliche Übergabe verpflichten sich die Übernehmer für sich und ihre Rechtsnachfolger zur Erbringung der nachstehenden Leistungen an die Übergeberin:*

*a) Der Übergeberin gebührt auf Lebensdauer,....., die ordnungsgemäße Pflege und Betreuung und die Besorgung aller Haushaltsarbeiten.....*

.....

*b) Die Kosten eines standesgemäßen Begräbnisses für die Übergeberin und die Kosten für die Errichtung eines Grabdenkmales.....*

*Drittens:*

*Auf Grund der gegenständlichen 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 Übernehmer treten am Todestag der Übergeberin in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Vertragsobjektes und tragen vom selben Tag an Gefahr und Zufall, Last und Vorteil, sowie die laufenden Steuern und Abgaben.*

.....

*Achtens:*

.....

*Für die Gebührenbemessung werden die zu Gunsten der Übergeberin ausbedungenen Pflegerechte mit monatlich 1.000,00 S, sohin mit jährlich 12.000,00 S bewertet. Die Verpflichtung zur allfälligen Bezahlung der Begräbnis- und Grabsteinkosten wird mit einem einmaligen Pauschalbetrag von 40.000,00 S bewertet.*

....."

Mit endgültigen Bescheiden vom 19. April 2001 wurde im Hinblick auf obigen Vertrag die Grunderwerbsteuer für die Berufungswerberin und ihren Ehegatten festgesetzt.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2003 wurde durch die Berufungswerberin Folgendes bekannt gegeben:

Es werde mitgeteilt, dass Frau B.W. am 10. April 2003 verstorben sei und es werde ersucht, die Steuerbemessung vorzunehmen, wobei Folgendes festgehalten werde:

1. Beim angezeigten Vertrag 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 Steuerbemessung für die auf den Todesfall übergebene Liegenschaft sei daher nach dem Stand des Vertragsabschlusses zu berechnen. Ein Einheitswertbescheid liege zur Information bei.

2. Der Übernehmer A.F. sei am 10. Jänner 1995 verstorben. Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung sei dessen Anwartschaftsrecht auf dessen Ehegattin und weitere Übernehmerin Bw. übergegangen. Bw. sei somit alleinige Übernehmerin. Eine Ablichtung der Einantwortungsurkunde liege zur Information bei.

Ergänzend werde festgestellt, dass mangels hinreichenden Vermögens eine Verlassenschaftsabhandlung nach Frau B.W. nicht stattfinden werde. Nach den Angaben in der Todfallsaufnahme sei erbschaftssteuerlich relevantes Nachlassvermögen nicht vorhanden.

Beigelegt wurde der Notariatsakt vom 2. Februar 1993, die Sterbeurkunde von Frau B.W., die Einantwortungsurkunde im Hinblick auf A.F. sowie eine Einheitswertabfrage in Bezug auf gegenständliche Liegenschaft (Einheitswert des Einfamilienhauses 66.000,00 S).

In obiger Einantwortungsurkunde wird festgehalten, dass sich die Berufungswerberin unbedingt zur Alleinerbin erklärt habe und der Nachlass dieser zur Gänze eingewantwortet würde. Weiters wird im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft festgehalten, dass erst nach Ableben der B.W. die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Berufungswerberin des von A.F. übernommenen Hälfteanteiles vorgenommen wird.

Am 16. Juli 2003 wurde im Hinblick auf den Erwerb von Todes wegen nach B.W. die Erbschaftssteuer für die Berufungswerberin festgesetzt mit 316,42 €

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 6.665,00 €	133,30 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 9.156,00 €	183,12 €
Erbschaftssteuer	316,42 €

Die Bemessungsgrundlage würde wie folgt ermittelt worden sein:

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	9.156,44 €
Kosten der Bestattung	-290,70 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	6.665,74 €

Als Begründung wurde weiters ausgeführt, dass die Bemessungsgrundlage der dreifache Einheitswert abzüglich der bereits vorgeschriebenen Gegenleistung (72.000,00 S), abzüglich der geltend gemachten Kosten laut Abgabenerklärung (Differenz) von 290,70 € sei.

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

Beim gegenständlichen 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:

Als Gegenleistung für die Übernahme der Gesamtliegenschaft verpflichtete sich die

Übernehmerin zur Erbringung der Pflege und Betreuung sowie zur Bezahlung der nicht im Nachlass gedeckten Begräbnis-, Grabrenovierungs- und Graberhaltungskosten.

Die Gegenleistung sei mit 72.000,00 S bewertet worden und die daraus resultierende Grunderwerbsteuer bereits vorgeschrieben und einbezahlt.

Hinsichtlich der vorgeschriebenen Schenkungssteuer werde vorgebracht, dass der Steuerbemessung der damalige einfache Einheitswert der Liegenschaft zu Grunde zu legen ist, sodass, da es sich beim gegenständlichen Rechtserwerb um eine reine Übergabe handle, keine Schenkungssteuer zur Vorschreibung gelange.

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

Der Besitzübergang der Liegenschaft erfolge laut Punkt 5 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 10. April 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 24. September 2003 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt

Am 26. August 2004 wurde durch den Senat folgender Ergänzungsvorhalt an die Berufungswerberin 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"> <li>- Notariatsakt (offensichtlich gegeben)</li> <li>- Annahme des Geschenkes durch den Beschenkten (Vertrag!)</li> <li>- ausdrückliche Erklärung, auf den Widerruf der Schenkung zu verzichten (Belastungs- und Veräußerungsverbot: siehe auch das Urteil des OGH vom 14. 7.1999, 7 Ob</li> </ul>
-----	---

	<p>135/99z).</p> <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 zwischenzeitliche 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 zivilrechtliche 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 (Bewertungsstichtag) 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 mute 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 Drittens des vorliegenden Vertrages wurde ein grundbüchlich 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.

Die Berufungswerberin bestreitet das Vorliegen einer Schenkung auf den Todesfall, hat aber gegen das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen keine Einwendungen erhoben. Sie 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 10. April 2003 verstorben.

Gemäß § 34 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 ist unter Anderem der § 19 Abs. 2 und Abs. 3 idF des BGBl. I Nr. 142/2000 auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2000 entsteht.

Da im vorliegenden Fall die Steuerschuld am 10. April 2003 entstanden ist, ist der § 19 ErbStG 1955 idF BGBl. 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 vorausgegangenem 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 der Berufungswerberin 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.

Wie in der Einantwortungsurkunde im Hinblick auf den Erblasser A.F. vom 2. Mai 1995 festgehalten, ist erst nach dem Ableben der Übergeberin B.W. die Einverleibung des Eigentumsrechtes der Berufungswerberin in Bezug auf die gegenständliche Liegenschaft



vorzunehmen.

Zudem wurde der Berufungswerberin 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 B.W. 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