



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 20

GZ. RV/2601-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn F.S., S., vertreten durch Herrn M.L., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. August 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit € 7.859,40 (20 % von einer Bemessungsgrundlage von € 39.297,--)

die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit € 1.640,56 (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 46.873,--)

Begünstigung gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG (höchstens) € - 110,00

Summe € 9.389,96

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 26. Juli 1994 wurde zwischen Frau G.T. und Herrn F.S., dem Berufungswerber, ein Übergabsvertrag auf den Todesfall abgeschlossen. Mit diesem Vertrag wurden von Frau G.T. die ihr gehörigen in diesem Vertrag näher bezeichneten Liegenschaften an den Berufungswerber auf ihren Todesfall übertragen. Als Gegenleistung für diese Übertragung hat sich die Übergeberin auf ihre Lebensdauer ein unentgeltliches Pflege- und Betreuungsrecht

ausbedungen. Diese Rechte der Übergeberin wurden im Vertrag mit jährlich S 60.000,-- (entspricht € 4.360,37) bewertet. Im Punkt „Neuntens:“ dieses Vertrages wurde von den Vertragsteilen zum Zwecke der Steuerbemessung festgestellt, dass zwischen ihnen innerhalb der letzten zehn Jahre keine steuerlich anrechenbaren Vorschenkungen stattgefunden haben. Der Einheitswert beträgt für den landwirtschaftlichen Betrieb laut Vertrag S 401.000,-- und für ein Mietwohngrundstück S 25.000,--.

Ausgehend von einer kapitalisierten Gegenleistung in der Höhe von S 300.000,-- erhob das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für diesen Vorgang mit Bescheid vom 13. Dezember 1994 die Grunderwerbsteuer in der Höhe von S 10.500,--.

In einem weiteren Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 30. Juli 1999 wird festgehalten, dass ein in diesem Vertrag bezeichnetes weiteres Grundstück von der Übergabe auf den Todesfall vom 26. Juli 1994 gegen Gewährung des Pflege- und Betreuungsrechtes erfasst sein soll.

Frau G.T. ist am x.x verstorben. Dem Berufungswerber wurde mit Einantwortungsbeschluss vom 6. Februar 2006 der Nachlass zur Hälfte eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 3. August 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dem Berufungswerber gegenüber die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 19.465,60 fest. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ging dabei (neben dem aus dem Nachlass erworbenen Vermögen) von einem dreifachen Einheitswert in der Höhe von insgesamt € 94.838,04 abzüglich einer Gegenleistung laut Grunderwerbsteuerbescheid in der Höhe von € 21.801,85 aus.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass der Erwerb der mit den Übergabsverträgen auf den Todesfall erworbenen Liegenschaften ausschließlich nach der alten Rechtslage, welche im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegolten hat, zu beurteilen wäre. Mit der Entrichtung der Grunderwerbsteuer wäre die gesamte Steuerschuld aus dem gegenständlichen entgeltlichen Erwerb auf den Todesfall befriedigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist festzuhalten, dass mit den Übergabsverträgen auf den Todesfall insgesamt Liegenschaften mit einem Gesamteinheitswert von S 426.000,-- übertragen wurden. Diesem Einheitswert steht eine Gegenleistung von S 300.000,-- gegenüber. Da die Gegenleistung unter dem Einheitswert liegt (sie beträgt ca. 70 % des Einheitswertes), wäre auch nach der früheren Rechtslage mit dem Tod der Übergeberin eine Erbschaftssteuer angefallen. Die

Erbschaftssteuer wäre von jenem Wert angefallen, um den der Einheitswert die Gegenleistung übersteigt (im gegenständlichen Fall von einem Betrag von S 126.000,--).

Nach der ständigen Rechtsprechung liegt eine die Schenkungssteuer auslösende gemischte Schenkung dann vor, wenn ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (vgl. VwGH 14.10.1991, 90/15/0084 und 27.05.1999, 96/16/0038).

Nach der Judikatur kann aus den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles (z.B. in einem Übergabsvertrag), wozu eben das krasse Missverhältnis der wechselseitigen Leistungen zählt, das Vorliegen der subjektiven Schenkungsabsicht der Parteien erschlossen werden (vgl. OGH 23.03.1976, 5 Ob 255/75, NZ 1978, 140).

Nach den Erfahrungswerten beträgt der Verkehrswert einer Liegenschaft ein Vielfaches des Einheitswertes, bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken mehr als ein Zehnfaches des Einheitswertes. Im vorliegenden Fall erreicht die vereinbarte Gegenleistung nicht einmal den Einheitswert. Würde man die Gegenleistung den Verkehrswerten der Liegenschaften gegenüber stellen, liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vor. Dass von einer gemischten Schenkung auszugehen ist, wird auch in den Übergabsverträgen auf den Todesfall bestätigt, in denen von den Vertragsteilen zum Zwecke der Steuerbemessung festgestellt wurde, dass zwischen ihnen innerhalb der letzten zehn Jahre keine steuerlich anrechenbaren Vorschenkungen stattgefunden haben.

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 Tode des Erblassers. Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

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 (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.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts Anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Nach Absatz 4 sind u.a. die Kosten der Bestattung des Erblassers einschließlich der Kosten der landesüblichen kirchlichen und bürgerlichen Leichenfeierlichkeiten sowie die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses abzuziehen. Absatz 8 bestimmt: Ist eine Zuwendung unter einer Auflage gemacht, die in Geld veranschlagt werden kann, so ist die Zuwendung nur insoweit steuerpflichtig, als sie den Wert der Leistung des Beschwerter übersteigt, es sei denn, dass die Leistung dem Zweck der Zuwendung dient.

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. Es bleibt daher zu klären, inwieweit aus steuerrechtlicher Sicht eine Bereicherung des Berufungswerbers im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin eingetreten ist.

Die Erblasserin ist am x.x verstorben. Mit diesem Zeitpunkt entstand die Erbschaftssteuerschuld. Die mit dem Übergabsvertrag auf den Todesfall übertragenen Liegenschaftsanteile bilden einen Teil des anlässlich des Todesfalles auf den Berufungswerber übergegangenen erblasserischen Vermögens.

Zu diesem Zeitpunkt war aber gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG in der Fassung BGBI. I 2000/142 bereits der dreifache Einheitswert Grundlage für die Steuererhebung. Mangels Handhabe im Gesetz kann nicht auf den einfachen Einheitswert zurückgegriffen werden, auch wenn im Zeitpunkt der Errichtung des Übergabsvertrages auf den Todesfall dieses der Gesetzeslage entsprochen hat. Die Bewertung des bei einer Schenkung oder auf Grund eines Erwerbes von Todes wegen erworbenen Vermögens erfolgt regelmäßig nach dem Wert desselben im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld im Sinne des § 12 ErbStG.

Der Berufungswerber hatte aber 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. Der Absatz 8 des § 20 ErbStG enthält eine Regelung über den Abzug von den Wert der Zuwendung belastenden Aufwendungen.

Durch diese Bestimmung wird das Bereicherungsprinzip besonders 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.

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, wie (lebenslängliche) Leistungen, die zum Stichtag Todestag bereits erbracht waren, zu bewerten sind. Der § 16 BewG (sowohl nach der alten als auch nach der neuen Gesetzeslage) ist Bewertungsmaßstab für in Zukunft zu erbringende Leistungen. Dieser ist immer in Verbindung mit § 17 BewG, der die Bewertung des Jahreswertes von Nutzungen und Leistungen vorgibt, zu sehen. Die Zusammenschau dieser Bestimmungen lässt den Schluss zu, dass für bereits erbrachte lebenslängliche Leistungen eine Kapitalisierung nach § 16 BewG nicht in Frage kommt, weshalb auf den grundsätzlichen Bewertungsmaßstab - den gemeinen Wert - zurückzugreifen ist.

Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass die vom Berufungswerber erbrachten Leistungen für die Erhebung der Erbschaftssteuer nicht nach den Vorschriften des § 16 BewG zu kapitalisieren sind, sondern dass die tatsächlich erbrachten Leistungen abzuziehen sind.

Die Leistungen wurden von 1994 bis 2005 erbracht, somit für einen Zeitraum von elf Jahren. Diese Leistungen wurden im Übergabsvertrag auf den Todesfall mit jährlich umgerechnet € 4.360,37 bewertet. Bei einem jährlichen Wert von € 4.360,37 ergibt sich für die elf Jahre, für welche die Leistung erbracht wurde, ein Betrag von € 47.964,07. Dieser Betrag ist vom Erwerb abzuziehen. Der dreifache Einheitswert der mit den Übergabverträgen auf den Todesfall übergebenen Liegenschaften beträgt insgesamt € 94.838,04. Zieht man von diesem Betrag die erbrachten Leistungen in der Höhe von € 47.964,07 ab, verbleibt ein steuerlich maßgeblicher Wert für die Grundstücke von € 46.873,97. Ausgehend von diesem Wert ergibt sich für die Berechnung der Bemessungsgrundlage Folgendes:

Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	€	46.873,97
+ Guthaben bei Banken	€	5.293,15
+ sonstige Forderungen	€	26,68
- Kosten der Bestattung	€	1.694,86
- Kosten des Grabdenkmals	€	2.935,00
- Kosten der Regelung des Nachlasses	€	1.164,00
- sonstige Kosten	€	817,70
- Finanzamtsverbindlichkeiten	€	253,88
- sonstige Verbindlichkeiten	€	628,06
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	€	5.293,15
steuerpflichtiger Erwerb	€	39.297,15
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	€	39.297,00

Die Erbschaftssteuer ist daher wie folgt zu berechnen:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 20 % von € 39.297,-- =	€	7.859,40
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % von € 46.873,-- =	€	1.640,56
Begünstigung gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG (Höchstbetrag)	€	- 110,00
Summe	€	9.389,96

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. September 2010