

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans Peter Lohberger, Notar, 8430 Leibnitz, Hauptplatz 25, vom 15. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 15. Mai 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 23.6.1989 errichteten CU als Übergeberin und GAT als Übernehmer, unter Beitritt des Ehegatten der Übergeberin JU, einen Übergabsvertrag auf den Todesfall. Mit diesem Vertrag wurde von CU die ihr allein gehörige Liegenschaft EZKG zu gleichen Teilen an GT sowie ihre Enkelin AT (in der Folge kurz Bw. genannt) auf den Todesfall übergeben. Zur Sicherung des Lebensunterhaltes der Übergeberin und deren Ehegatten verpflichteten sich die Übernehmer Auszugsleistungen zu erbringen, bestehend aus Wohnungsrecht, Verpflegung, Pflege und Betreuung und Pflege im Krankheitsfall. Die Betriebskosten der Vertragsliegenschaft waren von den Übernehmern zu tragen. Weiters verpflichteten sich die Übernehmer zur Besorgung und Bezahlung eines ortsüblichen und standesgemäßen Begräbnisses.

Im Vertragspunkt Viertens wurde festgestellt, dass die Übernehmer zur Verbesserung und zum Ausbau der Baulichkeit auf der Vertragsliegenschaft einen Kredit aufnehmen werden.

Mit Bescheid vom 3.10.1989 setzte das Finanzamt vorläufig gemäß § 200 BAO die Grunderwerbsteuer für die Bw. fest, wobei die Bemessung eine anteilige Gegenleistung in

Höhe von 114.000,-- S (Wohnrecht etc. Kapitalwert 84.000,-- S, sowie sonstige Leistung – Begräbnis – 30.000,-- S) aufwies.

Am 5.2.2007 verstarb CU. Eine Verlassabhandlung fand gemäß § 153 (alt §72) AußStrG nicht statt.

Mit Bescheid vom 15.5.2007 setzte das Finanzamt für die Bw. die Schenkungssteuer fest, dabei ausgehend vom aktuellen anteiligen 3-fachen Einheitswert abzüglich der Gegenleistung lt. Grunderwerbsteuerbescheid.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Der Einheitswert der Liegenschaft habe zum 1.1.1983 118.000,-- S betragen. In den Jahren 1989 und 1999 hätten die Übernehmer auf eigene Kosten Zu- und Umbauten auf der Vertragsliegenschaft vorgenommen, sodass auf Grund der daraufhin erfolgten Wertfortschreibungen der Einheitswert nunmehr eine Höhe von 283.000,-- S aufweise. Somit sei eine Schenkung von den von den Erwerbern selbst errichteten Zubauten vorgeschrieben worden. Im vorliegenden Grunderwerbsteuerbescheid vom 3.10.1989 sei das Wohnungsrecht mit einem monatlichen Betrag von 2.000,-- S bei 7-jähriger Dauer (kapitalisiert gemäß § 16 BewG) berechnet worden. JU ist am 22.12.1995, CU am 5.2.2007 verstorben, somit seien Leistungen vom 23.6.1989 bis zum Todestag der CU (212 Monate) erbracht worden. Bei gleichbleibender Bewertung von 2.000,-- S würde sich somit eine Gegenleistung von 424.000,-- S zuzüglich Begräbniskosten von 60.000,-- S ergeben. Da der 3-fache Einheitswert für die übergebene Liegenschaft ohne Berücksichtigung des Zubaus 354.000,-- S betrage, gelange eine Schenkungssteuer nicht zur Vorschreibung.

Am 4.7.2007 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung. Die Steuerschuld für die Schenkungssteuer sei mit dem Todestag der Erblasserin entstanden. Gemäß § 19 Abs. 2 ScheStG sei für inländisches Grundvermögen das 3-fache des Einheitswertes maßgebend, welcher auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist. Für die Festsetzung der Schenkungssteuer bestehe eine Bindung an den Einheitswertbescheid.

Am 3.8.2007 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht. Ergänzend werde die Forderung der Bezirkshauptmannschaft Leibnitz Sozialhilfeverband in Höhe von 15.088,16 € geltend gemacht.

Mit Schreiben vom 4.2.2009 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat eine detaillierte Aufstellung vorgelegt. Im Jahr 2003 sei CU schwer erkrankt und habe ab Frühjahr 2004 eine Betreuung rund um die Uhr gebraucht. CU sei bis Februar 2006 unter schwierigsten Bedingungen gepflegt worden. Auf Grund zweier schwerer Bandscheibenvorfälle der Bw. sei

ein Antrag auf Sozialhilfe für eine Heimunterbringung von CU gestellt worden. Mitte Februar 2006 sei diese dann in ein Pflegeheim gekommen. Ab diesem Zeitpunkt wäre ein monatlicher Ersatzkostenbeitrag von 193,-- € plus Medikamentenkosten etc. über die Dauer des Pflegeheimaufenthaltes bezahlt worden.

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.

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 27. März 2005 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.

Zufolgedessen wäre daher im Gegenstandsfall bei der Bemessung der Schenkungssteuer grundsätzlich vom dreifachen anteiligen Einheitswert auszugehen, der zuletzt zum 1. Jänner 2002 mit insgesamt erhöht 31.500,-- € festgestellt wurde.

Gleichzeitig ist aber nicht zu übersehen, dass durch die Bw bzw. deren Ehegatten erwiesenermaßen (laut vorgelegter Bauansuchen sowie Bewertungsakt) bereits ab 1989 selbst und auf eigene Kosten die Zu- und Umbauten am Altgebäude erfolgt sind. In die Berechnung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2007 haben aber weitgehend die diesbezüglichen Baukosten als Gebäudewert Eingang gefunden.

Gegenstand des Übergabsvertrages vom 23.6.1989 war hingegen die hälfte Liegenschaft in jenem Bebauungszustand mit Gebäude, wie er sich bei Vertragsabschluss dargestellt hatte. Es ist somit nicht zu übersehen, dass der demgemäß heranzuziehende Einheitswert zum 1. Jänner 2007 überwiegend aus den eigenfinanzierten Zu- und Umbauten seitens der Bw bzw. deren Ehegatten resultiert. Damit steht aber nach Ansicht des UFS jedenfalls fest, dass es sich hiebei nicht um einen Vermögenswert handelt, der von Seiten der zuwendenden Übergeberin stammt und insoweit bei der Bw. zu einer Bereicherung geführt hätte.

Im Ergebnis ist daher hilfsweise - abgestellt auf den vom Bereicherungswillen der Übergeberin zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages auf den Todesfall umfassten Gegenstand der Zuwendung - der hinsichtlich des damaligen Bebauungszustandes des Grundstückes in Geltung stehende Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von 118.000,-- S der Steuerbemessung zugrunde zu legen.

Des Weiteren hatte die Bw. 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 von der Bw. 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.

Somit bleibt – ausgehend vom seinerzeitigen dreifachen Einheitswert in Höhe von 354.000,-- S abzüglich der lt. Berufung und Ergänzungsvorbringen tatsächlich erbrachten Leistungen in Höhe von 424.000,-- S sowie der Forderung der Bezirkshauptmannschaft Leibnitz Sozialhilfeverband in Höhe von 15.088,10 €, das sind 207.617,-- S, – kein Raum für die Erhebung einer Schenkungssteuer.

Der Berufung war daher auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage statzugeben und der Schenkungssteuerbescheid vom 15.5.2007 aufzuheben.

Die Schenkungssteuer in Höhe von 1.062,20 € wird abgeschrieben.

Graz, am 10. März 2009