

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E, Adr, vom 31. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 1. März 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Schenkungssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, im Betrag von € 266,30 festgesetzt.

Die Fälligkeit des Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Übergabsvertrag vom 8. November 2004 hat L seiner Tochter E (= Berufungserberin, Bw) die Liegenschaft Gst 65 aus EZ (im Ausmaß von 434 m² samt darauf errichtetem Gebäude) übergeben (Punkt II.). Die tatsächliche Übergabe erfolgte bereits am 1. Oktober 2004. In Punkt VI. wird festgehalten, dass "auf dem Gst 65 ursprünglich ein Garagengebäude für landwirtschaftliche Zwecke errichtet war, über diesen Garagen wurden im 1. Stock Wohnungen errichtet und im 2. Stock durch E für eigene Wohnzwecke eine Wohnung ausgebaut bzw. errichtet". Im Weiteren räumt die Bw ihrer Mutter M, geb. 1938, an den im 1. Stock befindlichen Wohnungen das zu verbüchernde Fruchtgenussrecht ein. Sämtliche Kosten und Abgaben werden von der Bw getragen.

Laut Einheitswertabfrage beträgt der zuletzt zum 1. Jänner 2004 festgestellte erhöhte Einheitswert der gegenständlichen Liegenschaft (Mietwohngrundstück) € 66.900.

Auf Ersuchen wurde die gesamte Wohnnutzfläche im gegenständlichen Gebäude mit 308,89

m², jene im 1. Stock mit 139,83 m² bekannt gegeben.

Der Barwert des der Mutter eingeräumten Fruchtgenussrechtes (versicherungsmathematischer Wert) wurde in Höhe von € 109.629,37 ermittelt.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw – neben der Vorschreibung an Grunderwerbsteuer für die zu erbringende Gegenleistung (= Fruchtgenussrecht) – mit Bescheid vom 1. März 2005, StrNr, ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 88.870,63 gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG insgesamt Schenkungssteuer im Betrag von € 7.153,60 vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Bescheid). Der Bemessung wurde der dreifache Einheitswert der Liegenschaft € 200.700 abzüglich der Gegenleistung € 109.629,37 sowie des Freibetrages von € 2.200 zugrunde gelegt.

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass in dem zuletzt festgestellten Einheitswert die Bewertung des 2. Obergeschoßes des Wohnhauses enthalten sei. Diese Aufstockung sei jedoch von der Bw selbst gebaut und finanziert worden.

Zum Nachweis wurde der an die Bw ergangene Baubescheid vom März 2002, zwei Schreiben betr. die Gewährung und Zuzählung eines Wohnraumbeschaffungsdarlehens der Gemeinde an die Bw sowie ein Konvolut von Professionistenrechnungen an die Bw samt Zahlungsbelegen aus dem Jahr 2002/Anfang 2003 vorgelegt.

Es werde daher beantragt, die Schenkungssteuer ausgehend von dem VOR der Aufstockung des 2. OG festgestellten Einheitswert zu bemessen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2005 wurde dahin begründet, dass für die Steuerbemessung der zuletzt festgestellte Einheitswert zum 1.1.2004 maßgebend sei.

Mit Antrag vom 27. April 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzt, laut Mitteilung der zuständigen Bewertungsstelle habe sich der Einheitswert infolge der Aufstockung um fast das Doppelte erhöht. Es werde daher um nochmalige Überprüfung und Neuberechnung der Steuer ersucht.

Die Einsichtnahme in den Bewertungsakt des FA, EW -AZ, hat Folgendes ergeben:

Zum 1. Jänner 1979 war zur ggstdl. Liegenschaft der Einheitswert in Höhe von S 331.000 bzw. zuletzt zum 1. Jänner 1983 mit erhöht S 446.000 festgestellt worden. Umfaßt war hiebei das Grundstück samt Gebäude mit einem Obergeschoß. Laut Berechnung wurde für dieses 1. OG ein Gebäudewert von S 381.780 angesetzt.

Zum 1. Jänner 2004 erfolgte aufgrund der im Jahr 2003 fertig gestellten Gebäudeaufstockung (2. OG) eine Wertfortschreibung; der Einheitswert wurde mit erhöht € 66.900 festgestellt und wie folgt berechnet:

Gebäudewert 1. OG (wie bisher) S 381.780 =	€ 27.745,03
Gebäudewert 2. OG (Bj. 2003)	€ 27.607,68
Bodenwert	€ 14.534,55
25 % Kürzung	€ 3.633,64 -
Summe	€ 66.253,62
25 % Kürzung	€ 16.563,40 -
Einheitswert gerundet	€ 49.600
Einheitswert erhöht	€ 66.900

Zum 1. Jänner 2005 erfolgte letztlich die Zurechnungsfortschreibung aufgrund der Übergabe an die Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, sind Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind (gemischte Schenkung) insoweit von der Besteuerung (mit Grunderwerbsteuer) ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt, dh. unterliegen insoweit der Schenkungssteuer.

Bei Schenkungen ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen und richtet sich nach dessen Abs. 1 die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist. Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz ErbStG ist ua. für inländisches Grundvermögen (ab 2001) das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist sohin grundsätzlich der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Die Einheitswertbescheide sind gem. § 192 BAO als Feststellungsbescheide für

Abgabenbescheide bindend (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0197, 0229; vom 22.10.1992, 91/16/0044), wobei die abzuleitenden Abgabenbescheide nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von der Feststellung über die Art und den Umfang des Gegenstandes sowie über die Zurechnungsträger auszugehen haben (siehe VwGH 8.11.1977, 1155/76). Es ist somit im Hinblick auf die verbindliche Wirkung der Ergebnisse der Einheitsbewertung grundsätzlich nicht möglich, entgegen der darin getroffenen Feststellung über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bestimmte Vermögensteile auszuscheiden.

Zufolgedessen wäre daher bei der Bemessung der Schenkungssteuer von dem Dreifachen des zuletzt zum 1. Jänner 2004 mit erhöht € 66.900 festgestellten Einheitswertes auszugehen.

Gleichzeitig ist aber im Gegenstandsfalle nicht zu übersehen, dass die Bw erwiesenermaßen bereits in den Jahren 2002 und 2003 selbst und auf eigene Kosten durch Aufstockung des (mit einem Geschoß) bestehenden Gebäudes das 2. Obergeschoß errichtet hat. Dieser von ihr allein finanzierte Gebäudewert hat aber in die Berechnung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2004 (Wertfortschreibung) im Ausmaß von € 27.607,68 Eingang gefunden.

Im Umfang dieses von der Bw errichteten und eigenfinanzierten Gebäudeteiles kann aber nach Ansicht des UFS im Hinblick darauf, dass es sich hiebei sohin nicht um ein Vermögen des Übergebers gehandelt hat, dessen er sich im Zuge der Übergabe an die Bw "schenkungsweise" begibt, nicht von einer Schenkung gesprochen werden.

Zum Wesen der Schenkung gehört nämlich die Unentgeltlichkeit. Unentgeltlich ist eine Verfügung dann, wenn sie ein **Vermögensopfer** für den Leistenden bedeutet, für das dieser eine Gegenleistung als Entgelt nicht zu fordern hat. Dh. insoweit das Gebäude bereits von der Bw errichtet und finanziert war, hatte der Übergeber aus seinem eigenen Vermögen nichts zugewendet und die Bw in diesem Umfang nicht bereichert; neben der insoweit nicht eingetretenen objektiven Bereicherung der Bw konnte sohin dieser Gebäudeteil auch vom Bereicherungswillen des Übergebers gar nicht umfaßt sein.

Dem vorausgehend war der Übergeber durch die baulichen Investitionen der Bw ebenso nicht bereichert gewesen, da dann, wenn beim Bauen mit eigenem Material auf fremden Grund mit - wie im Gegenstandsfalle offenkundigen - Wissen und Willen des Grundeigentümers (Vater der Bw), die Bw als redlicher Bauführer iSd § 418 ABGB anzusehen ist und damit außerbücherliches Eigentum an der Liegenschaft erwirbt. Entgegen dem sonst geltenden Grundsatz "superficies solo cedit" wird der frühere Eigentümer aufgrund seiner Zustimmung zur Bauführung nicht im Umfang der Bebauung "bereichert" bzw. wächst die Bebauung nicht ihm als Grundeigentümer an und geht damit nicht in sein Vermögen über. Gleichfalls kann der redliche Bauführer keinen Ersatz für die getätigten Bauaufwendungen fordern.

Im Ergebnis ist daher hilfsweise aus dem zuletzt festgestellten Einheitswert der Gebäudewert des von der Bw eigenfinanzierten 2. OG auszuscheiden, da in diesem Umfang eine Bereicherung der Bw von Seiten des Vaters nicht stattgefunden hat und damit eine Schenkung nicht verwirklicht wurde.

Der bereinigte Einheitswert bzw. diesbezügliche Hilfswert berechnet sich wie folgt:

Gebäudewert 1. OG (wie bisher) S 381.780 =	€ 27.745,03
+ Bodenwert	€ 14.534,55
25 % Kürzung	€ 3.633,64 -
Summe	€ 38.645,94
25 % Kürzung	€ 9.661,48 -
Einheitswert/Hilfswert	€ 28.984,45
erhöht	€ 39.129

Ausgehend vom Dreifachen des obigen bereinigten Einheitswertes € 117.387, abzüglich der Gegenleistung (= Fruchtgenussrecht) € 109.629,37 und des Freibetrages € 2.200, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 5.557,63 bemäßt sich die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG mit 2 % = **€ 111,15** zuzüglich dem Grunderwerbsteueräquivalent gem. § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von € 7.757,63, das sind **€ 155,15**.

An Schenkungssteuer ist daher insgesamt der Betrag von **€ 266,30** vorzuschreiben.

Der Berufung war damit teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. November 2005