



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0377-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W., vom 27. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. Mai 2003 betreffend Schenkungssteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Bescheid wird als „Erbschaftssteuerbescheid“ und die festgesetzte Abgabe als „Erbschaftssteuer“ bezeichnet. Der festgesetzte Abgabenbetrag und die Fälligkeit bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit einem Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 21. März 1989 übergab Frau S., damals in Linz wohnhaft, die Liegenschaft EZ X. an ihre Tochter, die Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt. Demnach sollte erst mit dem Ableben der Geschenkgeberin die gegenständliche Liegenschaft auf die Bw. übergehen.

Am 16. Juni 2001 verstarb die Geschenkgeberin. Am 9. August 2001 wurde der Notariatsakt mit einer Abgabenerklärung, einer Einheitswertmitteilung und der Ablichtung der Sterbeurkunde dem Finanzamt Urfahr zur Anzeige gebracht. Der Akt wurde daraufhin zuständigkeitsshalber an das Finanzamt Graz-Umgebung abgetreten, da die Erblasserin zuletzt in Y./Steiermark wohnhaft war.

Am 7. Mai 2003 erließ das Finanzamt Graz-Umgebung an die Bw. einen Bescheid, wonach Schenkungssteuer in Höhe von 4.050,78 € festgesetzt wurde. Bemessungsgrundlage war der Einheitswert der Liegenschaft in dreifacher Höhe (837.000,00 S), wobei neben dem persönlichen Freibetrag von 30.000,00 S noch der Stufenausgleich nach § 8 Abs. 2 ErbStG berücksichtigt wurde.

Gegen diese Vorschreibung wurde Berufung eingelegt und vorgebracht, dass der Schenkungsvertrag aus dem Jahre 1989 stammt und daher nur der einfache Einheitswert in Ansatz zu bringen sei.

Die Schenkung sei erst mit dem Tod der Mutter erworben worden und seien die im Verlass geltend gemachten Aufwendungen und Zahlungen, die von ihr und dem ebenfalls erberechtigten Bruder geleistet worden seien, in Abzug zu bringen. Selbst wenn man tatsächlich vom dreifachen Einheitswert ausgehen sollte und auch die übernommenen Verbindlichkeiten nicht mitrechnen sollte, sei bei Berücksichtigung von Steuerklassen und Steuerfreibeträgen eine geringere Abgabe von höchstens 3.155,40 € festzustellen.

Weiters wurde gegen die Bewertung der Liegenschaft in Höhe des Einheitswertes eingewendet, dass die gegenständliche Liegenschaft bis auf etwa 100 m² reine Grünfläche darstelle und dafür andere Steuerberechnungsansätze zur Anwendung gelangen müssten. Alles in allem beantragte die Bw. eine Nach- bzw. Neuberechnung der Schenkungssteuer unter Einbeziehung des Verlassaktes.

Das Finanzamt wies das Begehrnis mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Oktober 2003 ab und begründete dies damit, dass die Steuerschuld erst mit Tode der Erblasserin entstanden sei und die Bewertung der Liegenschaft mit dem unmittelbar davor festgestellten Einheitswertes zu erfolgen habe und die angefallen Ausgaben beim Verlassverfahren berücksichtigt worden seien, sodass keine Erbschaftssteuer festgesetzt worden sei.

Mit Vorlageantrag vom 18. November 2003 brachte die Bw. noch weiters vor, dass das Jahr des Abschlusses des Vertrages noch in einem anderen Steuersatz liege und die Wahrscheinlichkeit hoch sei, dass ihre Mutter bereits zum damaligen Zeitpunkt die Steuer bezahlt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob für die Liegenschaft der 3-fache Einheitswert zur Anwendung zu gelangen hat und ob der Erwerb zusammen mit dem Erwerb aus der Verlassenschaft unter Berücksichtigung der Verlassenschaftsschulden zu versteuern ist.

1.) Nach § 956 ABGB sind Schenkungen auf den Todesfall grundsätzlich als Vermächtnisse anzusehen (VwGH 17.3.1986, 84/15/0117). Die Schenkung auf den Todesfall beruht auf einem Schenkungsvertrag, der erst nach dem Tod des Geschenkgebers zu erfüllen ist.

Dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegen Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1 ErbStG).

Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG Z 1 der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches; Z 2 der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden; Z 3...

Damit ergibt sich klar, dass der gegenständliche Schenkungsvertrag auf den Todesfall einen Erwerb von Todes wegen beinhaltet und nicht der Schenkungssteuer, sondern der Erbschaftssteuer unterliegt.

Der angefochtene Bescheid wurde als „Schenkungssteuerbescheid“ bezeichnet und wurde Schenkungssteuer festgesetzt. Auch wenn in der Begründung der Berufungsvorentscheidung auf den Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG hingewiesen wird und im angefochtenen Bescheid ein Steuertatbestand nicht genannt wird, sieht sich der unabhängige Finanzsenat aus Gründen der systematisch einwandfreien und nachvollziehbaren Einordnung des Steuertatbestandes veranlasst, den Bescheid hinsichtlich der Bezeichnung und der Festsetzung der Abgabe abzuändern. Diese Änderungsbefugnis leitet sich aus § 289 Abs. 2 BAO ab und ist im Hinblick auf die Rechtsrichtigkeit geboten und greift zudem in die Rechte der Bw. nicht ein, weil die beiden Steuern nach herrschender Lehre als gleichartig zu bezeichnen sind (Dorazil/Taucher, ErbStG, 3. Auflage, Manz, Einführung Punkt 4.1) und in der Berechnung der Steuer dadurch keine Änderung erfolgt.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 leg. cit. entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Für den gegenständlichen Erwerbsvorgang entstand daher die Erbschaftssteuerschuld mit 16. Juni 2001 und sind die zu diesem Zeitpunkt gültigen gesetzlichen Regelungen anzuwenden.

Inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen, inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke sind nach § 19 Abs. 2 ErbStG bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ab dem Jahre 2001 mit dem Dreifachen des auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt anzusetzen.

Wenn sich die Bw. darauf beruft, dass sie auf die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages geltende Rechtslage vertraut habe, muss ihr entgegengehalten werden, dass es dem Gesetzgeber unbenommen bleibt, Bemessungsgrundlagen - in jede Richtung hin - im verfassungsgesetzlichen Rahmen zu ändern und sind die Motive für den Abschluss eines Schenkungsvertrages doch im privaten Bereich der Beteiligten gelegen und nicht nur in einer Steuerersparnis begründet.

Mangels einer gesetzlichen Handhabe kann damit nicht der einfache Einheitswert als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, weil es auf die Gesetzeslage zum Abschluss des Notariatsaktes nicht ankommt.

Grundsätzlich nimmt § 19 Abs. 2 ErbStG den 3-fachen Einheitswert der Liegenschaft als Bewertungsmaßstab. Wird allerdings von einem Steuerpflichtigen nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Die Bw. hat nicht einmal behauptet, dass der gemeine Wert der gesamten Liegenschaft niedriger als 837.000,00 S ist. Sie hat auch keine Angaben zu dem ihrer Ansicht nach bestehenden Wert gemacht und bot auch keinen Nachweis dafür an. Für die Anwendung eines anderen Bewertungsmaßstabes als die Heranziehung des vom Notar bekanntgegebenen und von der Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes bestätigten Einheitswertes bestand daher kein Anlass.

Die Abgabe für diesen Erwerbsvorgang kann mangels Entstehen der Steuerschuld nicht bereits 1989 in einem anderen Bundesland vorgeschrieben worden sein und ist dies auch nach einer Datenabfrage des unabhängigen Finanzsenates nicht erfolgt. Die Vermutung der Bw., die Geschenkgeberin habe die Steuerschuld schon bezahlt, erweist sich damit als nicht gerechtfertigt.

2.) Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Nach Abs. 4 leg. cit. sind von dem Erwerbe insbesondere abzuziehen: 1. die Kosten der Bestattung des Erblassers einschließlich der Kosten der landesüblichen kirchlichen und bürgerlichen Leichenfeierlichkeiten und der Kosten eines angemessenen Grabdenkmals; 2....

Abs. 5 leg. cit. lautet: Schulden oder Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, sind nicht abzuziehen.

Abs. 6 leg. cit. normiert: Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten können nur insoweit abgezogen werden, als der Anspruch auf den Pflichtteil geltend gemacht wird.

Abs. 8 leg. cit besagt: Ist die 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 Beschwerteren übersteigt, es sei denn, dass die Leistung dem Zwecke der Zuwendung dient.

Aus den Abs. 4 bis 6 sowie des Abs. 8 des § 20 ErbStG ergibt sich im Zusammenhang mit Abs. 1 der Gesetzesstelle das die Erbschafts- und Schenkungssteuer beherrschende Bereicherungsprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass nur der dem Erwerber tatsächlich verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt (siehe Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 16 zu § 20 und die darin zitierte VwGH Judikatur).

Aus diesen Bestimmungen ist auch abzuleiten, dass Schulden jeweils im Zusammenhang mit dem Erwerb zu sehen sind, zu dem sie wirtschaftlich und rechtlich gehören. Finden zwei Erwerbsvorgänge von Vermögen statt, einmal an die Bw. als Erbin im Verlass und einmal als Vermächtnisnehmerin einer Liegenschaft, so sind auch die Schulden separat bei den jeweiligen Erwerben in Abzug zu bringen. Die getätigten Todfallskosten stehen mit dem Erwerb als Erbin in Verbindung und können nur dort als Abzugspost geltend gemacht werden. Dies ist auch erfolgt und hatte keine Steuervorschreibung zur Folge.

Der Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 21. März 1989 hatte keinerlei Auflagen wie die Bezahlung der Todfallskosten enthalten und sind diese daher bei diesem Erwerb nicht in Abzug zu bringen.

Die Bw. ist dabei als Legatarin anzusehen, die nur das ihr zukommende Legat zu versteuern hat, von dem jedoch keine Nachlassschulden abzuziehen sind (vgl. dazu das Erkenntnis des VwGH 29.4.1953, 1943/52 Slg 752 F).

Die Steuervorschreibung erwies sich insgesamt als richtig berechnet und war die Berufung daher abzuweisen.

Graz, am 11. Juli 2007