



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RR, Adr, vertreten durch Mag. Markus Hager, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Graben 18/3, vom 14. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 14. Juli 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage	43.775,00 €	Schenkungssteuer	3.983,75 €
---------------------	-------------	------------------	------------

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am 14. Jänner 2005 hat HH seiner Stief-Enkeltochter, RR, die ihm allein gehörige Liegenschaft EZ XY, mit einem dreifachen Einheitswert von 59.955,09 € gegen a) ein lebenslängliches, unentgeltliches Wohnungsrecht und b) Pflege und Betreuung übergeben. Nach einer näheren Umschreibung der zu leistenden Pflegedienste im Alter und für den Fall der Kränklichkeit (Reinigen und Ausbessern der Kleidung, Wäsche, Schuhe, notwendige Handreichungen, Tätigkeiten der Hauswirtschaft, wie Einkaufen Kochen und Abwaschen, erforderliche Fahrten zum Arzt, Krankenhaus, Apotheke und gelegentliche Besuchs- und Einkaufsfahrten) wird

festgestellt,

dass die Übernehmerin bereits seit sieben Jahren diese Tätigkeit wahrnimmt und sich um ihren Großvater kümmert.

Im Punkt Sechstens des Übergabsvertrages wird außerdem das Wohnungsgebrauchsrecht samt sonstiger Tätigkeiten mit monatlich 665,00 € bewertet.

Soweit die Übergabe Elemente der Schenkung enthält, verzichtet der Übergeber auf einen Widerruf und wird eine allfällige Schenkung ausdrücklich angenommen.

Für diesen Übergabsvertrag hat die Übernehmerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.203,68 € von der Gegenleistung (kapitalisierter Wert des Wohnrechtes beträgt 60.184,16 €) selbst berechnet und abgeführt.

Am 28. Dezember 2005 ist der Übergeber verstorben.

Aus diesem Grund hat das Finanzamt die Gegenleistung gemäß § 16 Abs. 3 BewG nach der wirklichen Höhe (für 12 Monate) neu in Höhe von 7.890,00 € berechnet und die GrESt gemäß § 201 BAO mit nunmehr 159,60 € festgesetzt.

Gleichzeitig hat das Finanzamt hinsichtlich des Übergabsvertrages vom 14. Jänner 2005 mit Bescheid vom 14. Juli 2008 – erstmalig - Schenkungssteuer in Höhe von 5.021,50 € vorgeschrieben. Ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft abzüglich der nunmehr verminderten Gegenleistung (Bemessungsgrundlage 51.975,09 €) ergäbe sich ein unentgeltlicher Erwerb für die Übernehmerin.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung der Übernehmerin RR, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, weil

- 1) mangels Unterschrift und genauer Bezeichnung der erlassenden Behörde kein gültiger Bescheid vorliege und
- 2) einerseits nach dem Willen der Vertragsparteien auch die siebenjährige, vorvertragliche Pflege in die Gegenleistung einzubeziehen sei und andererseits mangels Antrag die Berichtigung nicht möglich sei.

Nach einer abweislichen Berufungsvorentscheidung hat die Bw die Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt.

Über Vorhalt des UFS hat die Bw am 20. August 2010 bekannt gegeben:

Mit dem Betrag von 665,00 € sei nur das Wohnrecht bewertet worden, jedenfalls seien darin keine Pflegeleistungen enthalten.

Nach Abschluss des Übergabsvertrages habe sich der Pflegeaufwand beträchtlich erhöht, sodass ab November 2005 bescheidmäßig die Pflegestufe V (Bescheid beigelegt) zuerkannt worden sei und dann eine Heimunterbringung erforderlich geworden sei. Pflegegeld habe die

Bw nicht erhalten, weil damit offenbar eine mobile Pflegehilfe, die einmal am Tag kam, bezahlt worden sei.

Die Pflegeleistungen seien vor als auch nach Abschluss des Übergabsvertrages als Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft geleistet worden, weshalb sie auch als Reallast vereinbart wurden.

Insbesondere seien täglich folgende Leistungen erbracht worden: Wohnung und Wäsche reinigen, Einkäufe u.ä., Bereitung des Abendessens, Abwasch, Heimbesuche.

Unter Heranziehung von Pflegesätzen könnten die Leistungen mit monatlich rd. 500,00 € bewertet werden.

Etwa ab 2003 sei der Verstorbene nicht mehr selbst Auto gefahren und ab 2004 habe er auch kein Fahrzeug mehr gehabt.

Diese Angaben hat die Bw telefonisch dahingehend ergänzt, dass der Großvater schon das ganze Jahr 2005 Pflegegeld einer geringeren Stufe bezogen habe, weil er nur schwer gehfähig und daher ans Haus gebunden gewesen sei. Morgens habe ihn eine mobile Hauskrankenpflegerin versorgt und mittags habe er Essen auf Rädern erhalten. Ab Mittag habe die Bw, welche nur teilzeit berufstätig gewesen sei und im selben Haus gewohnt habe, die diversen notwendigen Tätigkeiten übernommen. Ab ca. September 2005 habe sich der Zustand des Großvaters rapide verschlechtert, was zuletzt zur Unterbringung im Heim geführt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Berufungsvorbringen unter Punkt 1) ist entgegenzuhalten:

Gemäß § 96 Bundesabgabenordnung (BAO) müssen alle schriftlichen Ausfertigungen der Abgabenbehörde die Bezeichnung der Behörde enthalten sowie mit der Unterschrift dessen versehen sein, der die Erledigung genehmigt hat.

Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, bedürfen aber keiner Unterschrift und gelten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt.

Dem Erfordernis der Bezeichnung der Behörde ist Rechnung getragen, wenn nach objektiven Gesichtspunkten für jedermann erkennbar ist, von welcher Behörde die Erledigung erlassen wurde (Ritz, BAO³, § 96 Tz 2). Hiefür reicht es, wenn sich aus der Überschrift ergibt, welche Behörde den Bescheid erlassen hat.

Der bekämpfte Schenkungssteuerbescheid vom 14. Juli 2008 weist links oben das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Geb. u. Verkehrst.), Bahnhofplatz 7, 4020 Linz (Postfach) samt DVR und Tel. Nr. aus, sodass sich daraus objektiv und eindeutig ergibt, von welcher Behörde

die Erledigung ausgegangen ist. Da es sich überdies nach dem Erscheinungsbild offenkundig um einen mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Bescheid handelt, liegt durch die Genehmigungsfiktion des § 96 BAO jedenfalls ein gültiger Bescheid vor. Nicht zuletzt hat nach § 102 BAO die Abgabenbehörde schriftliche Ausfertigungen nur bei Vorliegen wichtiger Gründe mit Zustellnachweis zuzustellen.

2) Zum übrigen Berufungsvorbringen ist auszuführen:

Bei Rechtsgeschäften unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind (gemischte Schenkung), wird für den unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer, für den entgeltlichen Teil Grunderwerbsteuer erhoben.

Eine gemischte Schenkung im Sinne des Zivilrechtes liegt vor, wenn der Verkehrswert des gesamten übergebenen Vermögens den Verkehrswert der Gesamtgegenleistung übersteigt. Erfahrungsgemäß ist der Verkehrswert einer Liegenschaft deutlich höher als selbst der dreifache Einheitswert. In Anbetracht eines geschätzten Verkehrswertes des übergebenen Mietwohngrundstückes (lt. Verwaltungspraxis 6-facher Einheitswert) von mindestens rund 120.000,00 € ist im konkreten Fall jedenfalls davon auszugehen, dass das Rechtsgeschäft im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als gemischte Schenkung zu qualifizieren war. Das Vorliegen einer gemischten Schenkung wird grundsätzlich auch nicht in Abrede gestellt. Überdies sind die Vertragsparteien nach der textlichen Gestaltung offenkundig selbst von einer gemischten Schenkung ausgegangen („soweit die Übergabe Elemente der Schenkung enthält“), weshalb auch ein Widerrufsverzicht abgegeben wurde. Der Schenkungswille kann im Familienkreis angenommen werden.

In weiterer Folge ist zu prüfen, ob und in welcher Höhe für diese gemischte Schenkung auch Schenkungssteuer anfällt. Als unentgeltlicher, schenkungssteuerpflichtiger Teil des Rechtsgeschäftes gilt der Betrag, um den der Steuerwert des übergebenen Vermögens (3-facher EW) die Gegenleistung im steuerrechtlichen Sinn übersteigt.

a) Soweit die Bw vorvertragliche Pflegeleistungen als Gegenleistung berücksichtigt haben will, ist ihr entgegenzuhalten:

Gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Wie schon das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, können für den Erhalt der Liegenschaft nur im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung *für die Zukunft* versprochene Leistungen als Gegenleistung anerkannt werden. Eine Berücksichtigung von in der Vergangenheit – also vor Abschluss des Rechtsgeschäftes – erbrachte Leistungen kommen als Gegenleistung für den Erwerb einer Liegenschaft grundsätzlich nicht in Betracht. Wird eine Leistung zeitlich vor Ver-

tragsabschluss erbracht, so fehlt es an einem ursächlichen Zusammenhang der Leistung mit dem Grundstückserwerb. Bereits erbrachte Leistungen stellen allenfalls ein steuerlich nicht beachtliches Motiv für die Schenkung dar.

Gemäß § 3 Abs. 4 ErbStG wird die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird.

Nach der laufenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird dadurch klargestellt, dass die Freigebigkeit einer Zuwendung im Sinne des Schenkungssteuerrechtes nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass der Zuwendende den Empfänger für in der Vergangenheit liegende Leistungen belohnen wollte. Diese Regelung erweist sich vor allem in jenen Fällen von Bedeutung, in denen ohne Begründung eines Dienstverhältnisses von Familienmitgliedern Arbeiten oder Dienste ohne Vereinbarung oder Entrichtung eines bestimmten Entgeltes geleistet werden. Stellt sich nämlich die Leistung des Zuwendungsempfängers als eine Leistung im Rahmen des Familienverhältnisses, nicht jedoch als eine solche im Rahmen eines den Anspruch auf Entlohnung begründenden Dienstverhältnisses dar, dann liegt in vollem Umfang eine Bereicherung des Zuwendungsempfängers vor.

Überdies gilt es zu bedenken, dass im Zeitpunkt der Übergabe nach dem Vertragstext offenbar noch keine intensive Betreuung des Übergebers notwendig war: „für den Fall, dass der Übergeber *dereinst* einen Pflegegebührensatz erhält“. Soweit sich die Bw somit freiwillig bereits seit sieben Jahren um ihren Großvater „gekümmert hat“, sind darin lediglich Leistungen im Rahmen des Familienverhältnisses zu erblicken, die vielfach durch nahestehende Personen verrichtet und üblicherweise nicht honoriert werden.

Nicht zuletzt stellen die vorvertraglich erbrachten Leistungen offenbar nicht einmal nach dem Willen der Parteien – wie von der Bw behauptet - eine Gegenleistung dar, da in diesem Fall bereits bei der GrESt-Selbstberechnung ein Wertansatz einzubeziehen gewesen wäre.

b) Weiterer Streitpunkt im gegenständlichen Berufungsfall ist die Frage, ob das Finanzamt zu Recht von Amts wegen den vorzeitigen Tod des Übergebers berücksichtigt hat.

Gemäß § 16 Abs. 3 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigen, wenn eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des ermittelten Wertes betragen hat und der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten beruht. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages.

Der Wortlaut dieser Bestimmung ist unmissverständlich und folgt daraus, dass die Berichtigung einer Steuerfestsetzung - antragsunabhängig und unbefristet - auch zu ungünsten des Steuerpflichtigen möglich ist (BFH vom 17. September 1975, II R 5/70).

Weiters stellt diese Entscheidung klar, dass als Entgelt gewährte Rechte als Last im Sinne des § 16 BewG anzusehen sind.

Es kann nicht sein, dass bei der Grunderwerbsteuer Leistungen des Erwerbers, die tatsächlich als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt werden, die Qualität einer "Last" abgesprochen werden. Aus der Sicht des Leistenden - desjenigen, der die Gegenleistung zu erbringen hat - stellen sich die nach dem Vertrag zu gewährenden Rechte jedenfalls als Last dar, deren Höhe den Wert der Gegenleistung beeinflusst. Gesichtspunkte, die dafür sprechen könnten, die vom Grundstückserwerber als Entgelt gewährten Rechte im Rahmen einer Wortauslegung nicht als Last im Sinne des § 16 Abs. 3 BewG anzusehen, sind nicht ersichtlich.

In gleicher Weise stellt die vom Geschenknehmer im Fall einer gemischten Schenkung übernommene Gegenleistung eine Last dar, deren Wegfall zu einer amtsweigigen Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 BewG berechtigt.

Im gegebenen Fall sind somit die Voraussetzungen des vorzeitigen Wegfalles einer Last zu folge des Todes einer Person, auf deren Leben die Last abstellte, gegeben, sodass von Amts wegen die Berechnung der nicht laufend veranlagten Schenkungssteuer nach der wirklichen Dauer der Last erfolgen konnte. Ist nämlich die Festsetzung noch nicht durchgeführt, ist sie bereits unter Berücksichtigung der sich nach § 16 Abs. 3 BewG ergebenden Auswirkungen vorzunehmen.

Im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung hat die vereinbarte Gegenleistung aus einem Wohnrecht und Pflegeleistungen bestanden, welche somit mit der wirklichen Höhe, in der sie (durch den Tod des Übergebers nur mehr für ein Jahr) angefallen sind, als Gegenleistung anzusetzen sind.

Dazu hat der Unabhängige Finanzsenat im Ermittlungsverfahren festgestellt, dass die Bw im ganzen Jahr 2005 tatsächlich Pflegedienste geleistet hat.

Lt. Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt wird das Pflegegeld für den Verstorbenen ab 1. November 2005 neu bemessen. Aufgrund des festgestellten Pflegebedarfes gebührt ein Pflegegeld in Höhe der Stufe 5 und beträgt monatlich 859,30 €. Das Pflegegeld deckt einen Pflegebedarf von durchschnittlich mehr als 180 Stunden im Monat ab. Die gebührende Nachzahlung für die Zeit vom 1. November 2005 bis 28. Dezember 2005 beträgt 909,80 €.

Wenn auch dieser hohe Pflegeaufwand erst die letzten beiden Monate vor dem Ableben angefallen ist und der Verstorbene zuletzt im Heim untergebracht war, so hat die Bw doch

glaublich dargelegt und spricht auch die explizite Anführung von bereits geleisteten Diensten im Übergabsvertrag dafür, dass sie grundsätzlich seit Jahren ihren Großvater nach Bedarf betreut hat. Es deckt sich auch mit der Lebenserfahrung, dass ein allfälliger Pflegeaufwand mit zunehmendem Alter steigt. Wenn auch die Bw die Pflege nicht alleine übernommen hat, ist doch nachvollziehbar, dass die Bw ihren Teil zur Betreuung nach Kräften beigetragen hat. Die Bw hat ihre geleisteten Dienste mit monatlich 500,00 € (=rd. 16,00 € pro Tag) bewertet, was in Anbetracht der geschilderten Verhältnisse als durchaus angemessen erscheint.

Aus diesen Gründen wird die Schenkungssteuer wie folgt berechnet:

3-facher Einheitswert		59.865,09 €
Abzügl. Gegenleistung	Wohnrecht	7.890,00 €
	Pflege	6.000,00 € - 13.890,00 €
Steuerlich maßgeblicher Wert		45.975,09 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG		- 2.200,00 €
		43.775,00 €
Davon 7 % (Steuerklasse II)		3.064,25 €
Zuzügl. 2 % Äquivalent		919,50 €
Schenkungssteuer		3.983,75 €

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 26. August 2010