



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Eb.F. , Adresse, vom 22. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. November 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Präambel des zwischen F.F. mit seinen Kindern Ch.S. geb. F., Eb.F. und En.F. abgeschlossenen Schenkungs- und Realteilungsvertrages vom 6. 2.2003/10. 7.2003/15.7.2003 und dem darin enthaltenen aktuellen Grundbuchsstand dieser Liegenschaften sind F.F. zu je 2/3 Miteigentumsanteilen und Ch.S. sowie Eb.F. zu je 5/36 Miteigentumsanteilen und En.F. zu je 2/36 Miteigentumsanteilen Eigentümer der Liegenschaft in Einlagezahl (EZ) X bestehend aus der Bauparzelle 668 samt darauf errichtetem Wohngebäude mit der Adresse H.G.10 und der Liegenschaft EZ Y bestehend aus dem Grundstück (Gst) 4294 mit der Grundstücksadresse H.G.8 jeweils des Grundbuches (GB) Z. Die Punkte II, III, IV und VI. dieses Vertrages haben auszugsweise folgenden Inhalt:

"II. Teilung

Aufgrund der Vermessungsurkunde des DI.K. vom Datum GZ Zahl werden:

- 1.) Das Gst 4294 geteilt in die Gste 4294/1, 4294/2 und 4294/3;
 - 2.) Aus Gst .668 die Teilfläche 5 im Ausmaß von 513 m² abgetrennt und mit Gst 4294/1 vereinigt;
 - 3.) Aus Gst .668 die Teilfläche 1 von 105 m² abgetrennt und mit Gst 4294/2 vereinigt;
 - 4.) Aus Gst .668 die Teilfläche 2 im Ausmaß von 113 m² abgetrennt und mit Gst 4294/3 vereinigt.
- Es haben nach Durchführung dieses Teilungsplanes die genannten Grundstücke folgende Endausmaße:

Gst 4294/1	1000 m ²
------------	---------------------

Gst 4294/2	589 m2
Gst 4294/3	579 m2
Gst .668	849 m2

III. Schenkung

Herr F.F. übergibt hiemit im Wege der Schenkung

1.) seine 2/3 Anteile an dem neu gebildeten Gst 4294/1 im Ausmaß von 1000 m2 so wie diese liegen und stehen an seinen Sohn Eb.F.

Die Geschenknehmer Eb.F., Ch.S. geb. F. und En.F. nehmen diese Schenkungen mit Dank an.

IV. Realteilung

Gleichzeitig übergeben hiemit

1.) En.F. seine 2/36 Miteigentumsanteile und Frau Ch.S., geb. F. ihre jeweils 5/36 Miteigentumsanteile an dem neu gebildeten Gst 4294/1 im Ausmaß von 1000 m2 so wie dieses liegt und steht an ihren Bruder Eb.F..

VI. Fruchtgenussrecht

Es räumen hiemit

1.) Eb.F. für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum des Grundstückes 4294/1 jeweils ihrem Vater F.F. das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an den vorgenannten Liegenschaften ein. F.F. nimmt dieses Fruchtgenussrecht ausdrücklich an und ist dasselbe grundbücherlich sicherzustellen."

Weiters wurde von diesen Vertragsparteien noch ein "Nachtrag zum Schenkungs- und Realteilungsvertrag" abgeschlossen, worin in Ergänzung zum Punkt III. des Schenkungs- und Realteilungsvertrages von den Vertragsteilen festgehalten wurde, dass die gegenständlichen Liegenschaften bereits vor Unterfertigung des Schenkungs- und Realteilungsvertrages durch tatsächliche Besitzbeschaffung und Abschreiten der Grenzen mit der Absicht der Besitzübertragung übergeben worden sind.

Mit dem Schenkungssteuerbescheid vom 28. November 2003 wurde für den im Betreff angeführten Rechtsvorgang gegenüber Eb.F. (im Folgenden: Bw.) ausgehend von einem abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von 23.427,00 € gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I,3 %) und vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von 25.627,00 € gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG eine Schenkungssteuer von gesamt 1.215,35 € festgesetzt. Laut Begründung wurde der angesetzte Wert der Grundstücke wie folgt berechnet: "Einheitswert EZ X und Y : 38.734,62 : 3017 m2 x 1000 m2 davon 2/3 = 25.766,57 abzüglich Fruchtgenußrecht 50,-- ."

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid richtete sich die gegenständliche Berufung mit dem alleinigen Argument, seit der Verlassenschaftsabhandlung vom 22.3.1993 nach seiner verstorbenen Mutter komme dem Bw. an den beiden Grundparzellen 668 und 4294 jeweils ein 5/36-Miteigentumsanteil zu. Für diese Anteile habe er bereits Erbschaftsteuer in Höhe von 1.966 S (entspricht: 142,90 €) bezahlt. Er ersuche daher, diesen Betrag von der neuen Schenkungssteuer abzuziehen. Er sei nämlich der festen Überzeugung, dass er nicht für den

bisherigen 5/36 Anteil an den beiden Grundstücken und damit am Gesamtbesitz ein zweites Mal zur Bezahlung herangezogen werden könne.

Das Finanzamt entschied mit Berufungsvorentscheidung über dieses Rechtsmittel abweislich und begründete dies wie folgt: *"Im Berufungsfall wurde- wie aus der Begründung zum angefochtenen Bescheid eindeutig hervorgeht- nur von jenem Anteil an der EZL X und Y Schenkungssteuer bemessen, welchen der Berufungswerber vom Geschenkgeber erhalten hat. Das sind konkret 2/3 der Liegenschaft GP 4294/1 mit einem anteiligen Gesamteinheitswert von € 12.838,78. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen."*

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin noch Folgendes wörtlich vorgebracht:

"Da ich aber bereits seit 1993 Eigentümer bzw. Besitzer (auch lt. Grundbuch) zu 5/36 Anteile zum ideellen Wert bin, so sind diese 5/36 von der "konkreten" Berechnung von 2/3 der Liegenschaft GP 4294/1 meiner Meinung nach abzuziehen.

Die EZI X bezieht sich auf die gesamte GP 668 und die EZI Y bezieht sich auch auf die gesamte GP 4294. Zum ideellen Wert wurde ich Besitzer bzw. Eigentümer nach der Verlassenschaft meiner Mutter (Siehe Beschluß vom 22.03.1993- Beilage zur Berufung vom 22.12.2003).

Bis zum Vertragsabschluß der Schenkung durch meinen Vater an mich, war nie konkret klar bzw. ersichtlich, wo sich der ideelle Wert von den 5/36 Anteilen befindet!

Das Recht zu 5/36 Besitzer oder Eigentümer zu sein, war auf beiden GP 668 EZI X und auf GP 4294 EZI Y sowie auch auf das darauf befindliche Wohnhaus mit Doppelgarage und gesamten Inventar !

Nun aber, mit dem Schenkungsvertrag durch meinen Vater (Wieder aus seinem Gesamtbesitz, das sind: Sein ursprünglicher 1/2 Anteil vom damaligen Gesamtbesitz und aus der Verlassenschaft seiner Gattin 1/3 Anteile (ho. Anmerkung: lt. Grundbuchsatzug 1/6-Anteil)) verlagert sich mein 5/36 Anteil (der als ideeller Wert bezeichnet wurde) ganz genau und konkret auf die **nun neu bezeichnete GP 4294/1!. EZI. noch unbekannt, da noch keine Grundbuchseintragung stattfand.**

Zu diesen 5/36 Anteile bezahlte ich bereits im Jahre 1993 ATS 1.966,00 das sind in € 142,90 an das Finanzamt Innsbruck. Beleg in Kopie bei der Berufung vom 22.12.2003. Aus diesem Grund erlaubte ich mir, obigen Betrag von der nun berechneten Schenkungssteuer abzuziehen und überwies am 05.01.2004 an das Finanzamt Ibk. den Differenzbetrag von € 1.072,45. Beleg in Kopie als Beilage.

In der Hoffnung dem Finanzamt mit der Überweisung vom 05.01.2004 genüge getan zu haben, erwarte ich mir auch dazu eine positive Berufungsentscheidung."

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 ErbStG 1955, BGBl. Nr. 141/1955 idgF. unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz

1. der Erwerb von Todes wegen,
2. Schenkungen unter Lebenden,
3. Zweckzuwendungen.

Nach § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG idF. BGBl. I Nr. 142/2000 ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische

Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgehenden Feststellungspunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Nach § 34 Abs. 1 Z 4 ErbStG ist § 19 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 142/2000 auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2000 entsteht.

An Sachverhalt lag dem vorliegenden Berufungsfall zugrunde, dass auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 22.03.1993 der Geschenkgeber F.F. zu je 2/3 Miteigentumsanteilen und der Bw. zu je 5/36 Miteigentumsanteilen Eigentümer der Liegenschaften in EZ X bestehend aus Bauparzelle 668 und der Liegenschaft EZ Y bestehend aus dem Grundstück 4294 jeweils des Grundbuches Z waren. Ebenfalls auf Grund dieser Einantwortung hielten weitere Miteigentumsanteile an diesen beiden Liegenschaften die Geschwister des Bw, nämlich Ch.S. mit ebenfalls je 5/36- Anteilen und En.F. mit je 2/36 Anteilen. Das Grundstück 4294 wurde nach einer Vermessungsurkunde vom 28.3.2002 in die Grundstücke 4294/1, 4294/2 und 4294/3 geteilt und wies das Gst 4294/1 nach Durchführung des Teilungsplanes ein Endausmaß von 1000 m² auf. Nach Punkt III Z 1 des gegenständlichen Schenkungs- und Realteilungsvertrages vom 6. 2.2003/10. 7.2003/15.7.2003 schenkte F.F. an seinen Sohn Eb.F. seine 2/3 Anteile an dem neu gebildeten Gst 4294/1 im Ausmaß von 1000 m² so wie diese liegen und stehen und der Geschenknehmer nahm diese Schenkung mit Dank an. Unbestritten liegt darin eine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes begründet. Diese Schenkung unter Lebenden verwirklicht den schenkungssteuerpflichtige Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG und dieser Rechtsvorgang unterlag somit nach § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG der Schenkungssteuer. Laut im Akt vorliegender Einheitswertmitteilungen beträgt der erhöhte Einheitswert für die Liegenschaft EZ. X bestehend aus dem Gst. 668 € 24.708,76 und für die Liegenschaft EZ Y bestehend aus dem Grundstück 4294 € 14.025,86, zusammen daher € 38.734,62. Laut Begründung des bekämpften Schenkungssteuerbescheides wurde der auf den in Frage stehenden Schenkungsgegenstand (nämlich den 2/3- Anteil an dem neu gebildeten Grundstück 4294/1 im Ausmaß von 1000 m²) entfallende Wert des Grundstückes (darauf entfallender anteiliger Einheitswert) wie folgt berechnet: " 38.734,62 : 3017 m² x 1000 m² x 3 davon 2/3 = 25.677,57 abzüglich Fruchtgenussrecht 50,-". Die sachliche Richtigkeit der angesetzten Einheitswerte und die Berechnungsart als solche blieb unbestritten, wendet doch der Bw. gegen die Festsetzung der Schenkungssteuer lediglich ein, seine 5/36- Miteigentumsanteile an der Gesamtliegenschaft könnten im Wege der Versteuerung der gegenständlichen Schenkung nicht nochmals versteuert werden, weshalb die bereits für den Erwerb von Todes wegen seiner 5/36 Anteile an den Liegenschaften bezahlte Erbschaftssteuer von der nunmehrigen

Schenkungssteuer in Abzug zu bringen sei. Diesbezüglich steht unter Beachtung des vorgelegten Verlassenschaftsprotokolls, der Einantwortungsurkunde des zuständigen Bezirksgerichtes vom 22. März 2003 und des Grundbuchsatzuzuges außer Streit, dass der Bw. als erblicher Sohn in der Verlassenschaftssache nach der am 4. Jänner 1993 ohne letztwillige Anordnung verstorbenen A.F. zum Erben (Erbfall 2/9) berufen war und auf Grund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung je zu 5/36 in EZ X und Y Grundbuch Z je bezogen auf die Gesamtliegenschaft die Einverleibung seines Eigentumsrechtes im Grundbuch vorgenommen wurde. Laut dem vom Berufungswerber selbst vorgelegten Bescheid vom 20. April 1993 wurde für den im Betrifft angeführten "Erwerb von Todes wegen nach F.A. gestorben am 4. Jänner 1993 Erbfall zu 2/9, beim Finanzamt erfaßt unter Zahl X" gegenüber dem Eb.F. eine Erbschaftssteuer von 1.966,00 S vorgeschrieben.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war daher an Sachverhalt davon auszugehen, dass der Bw. seine je 5/36 Miteigentumsanteile an den beiden Liegenschaften EZ X und Y auf Grund der Verlassenschaftsabhandlung nach seiner verstorbenen Mutter erhalten hat. Dieser Erwerb von Todes wegen (§ 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG) unterlag als selbständiger steuerpflichtiger Vorgang für sich der Erbschaftssteuer; die Steuer entsteht nämlich für jeden einheitlichen Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes (VwGH 28.09.2000, 2000/16/0327 und Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, RZ 60a zu § 1 ErbStG). Mit dem vorliegenden Schenkungs- und Realteilungsvertrag hingegen schenkte unter Punkt III Z. 1 der Vater F.F. dem Berufungswerber seine 2/3 Anteile an dem neu gebildeten Gst 4294/1. Der seinerzeitige Erwerb von Todes wegen als Folge des Todes der Mutter und die gegenständliche Schenkung unter Lebenden zwischen Vater und Sohn (§ 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG) unterliegen als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Erbschafts- bzw. der Schenkungssteuer und sind vollkommen getrennt voneinander steuerlich zu erfassen. Eine "Anrechnung" bzw. ein "Abzug" der für einen früheren Erwerb angefallene Steuer auf die Steuer eines nachfolgenden weiteren Erwerbes ist gesetzlich nicht vorgesehen. Ein mehrfacher Erwerb desselben Vermögens im Sinne des § 17 ErbStG liegt hingegen sachverhaltsmäßig nicht vor, weshalb auch keine Ermäßigung nach dieser Gesetzesstelle vorzunehmen ist. Wenn aber der Bw. vermeint und damit seine Berufung ausschließlich begründet, durch die nunmehrige Versteuerung dieses Schenkungsvorganges würde sein bisheriger 5/36 Anteil an den gesamten Liegenschaften nochmals versteuert werden und deshalb zur Vermeidung einer "Doppelbesteuerung" die für den seinerzeitigen Erwerb von Todes wegen bezahlte Erbschaftssteuer im Betrag von 1.996 S von der gegenständlichen Schenkungssteuer abgezogen haben will, dann ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass es zu der eingewendeten Doppelbesteuerung im Zuge der Besteuerung der Schenkung keineswegs

gekommen ist und damit sein alleiniger Berufungsgrund im Tatsächlichen nicht zutrifft. Dies zeigen die nachstehenden Ausführungen.

Laut Grundbuchsauszug und der Präambel des Schenkungs- und Realteilungsvertrages waren F.F. zu je 2/3- Miteigentumsanteilen, Ch.S. sowie Eb.F. zu je 5/6 Miteigentumsanteilen und En.F. zu je 2/36 Miteigentumsanteilen Eigentümer der Liegenschaften in Einlagezahl X bestehend aus der Bauparzelle 668 samt darauf errichtetem Wohngebäude und der Liegenschaft EZ Y bestehend aus dem Grundstück 4294 (unbebautes Grundstück). Beim Miteigentum ist das Eigentumsrecht zwischen den Miteigentümern nach Bruchteilen (Quoten) aufgeteilt. Die Miteigentümer haben Eigentum nach "ideellen" Anteilen". Beim Miteigentum ist das Recht und nicht die Sache geteilt. Dem einzelnen gehört kein realer Teil, vielmehr bezieht sich sein Anteilsrecht immer auf die ganze Sache. Nach Punkt II des Schenkungs- und Realteilungsvertrages wurde das GSt 4294 geteilt in die Gste. 4294/1, 4294/2 und 4294/3, wobei diese neu gebildeten Grundstücke jeweils mit Teilflächen aus GSt .668 vereinigt worden sind. Nach Durchführung des Teilungsplanes hatte das GSt 4294/1 eine Fläche von 1000 m². Unter Beachtung des bestehenden Miteigentums waren daher die oben genannten Miteigentümer mit ihren jeweiligen Quoten Miteigentümer der durch Teilung gebildeten neuen Grundstücke. Damit der Bw. im Ergebnis Alleineigentum an dem GSt 4294/1 erlangte, wurden zwei Grundstückstransaktionen vereinbart: Einerseits schenkte der Vater dem Bw. seine 2/3 Anteile (= 24/36 Anteile) an dem neu gebildeten Grundstück 4294/1 und andererseits übergaben im Rahmen einer Realteilung der En.F. seine 2/36 Miteigentumsanteile und Ch.S. ihre 5/36 Miteigentumsanteile an dem neu gebildeten Grundstück 4294/1 dem Bw. Zusammen mit seinen eigenen 5/36- Miteigentumsanteilen erlangte der Bw. daher durch diese geschenkten und durch die Realteilung übergebenen Miteigentumsanteilen 36/36- Anteile und damit das Alleineigentum an diesem Grundstück. Diese Darstellung zeigt deutlich, dass durch die Schenkung des Vaters seine 2/3-Miteigentumsanteile bzw. 24/36- Miteigentumsanteile an dem neu gebildeten GSt 4294/1 auf den Bw. übergeben wurden und vom Finanzamt wurde auch nur ausgehend von dieser Quote vom Einheitswert der beiden Liegenschaften anteilig der Wert des Grundstückes errechnet. Dies ergibt die Begründung des bekämpften Bescheides mit aller Deutlichkeit, wird doch dabei von der Summe der für die Liegenschaften EZ X und Y festgestellten Einheitswerte im Betrag von 38.734,62 € ausgegangen. Da alle Grundstücke zusammen eine Fläche von 3017 m² hatten, wurde durch die Division mit 3017 m² der anteilige Einheitswert pro Quadratmeter ermittelt. Durch die Multiplikation mit 1000 m² ergab sich der auf das GSt 4294/1 entfallende aliquote Einheitswertsanteil. Von diesem Einheitswertanteil wurde 2/3 als Wert des Grundstückes angesetzt und damit dem Umstand Rechnung getragen, dass im Wege der gegenständlichen Schenkung der Vater seinen 2/3-Miteigentumsanteil an diesem Grundstück auf den Bw. übertragen hat. Diese Berechnung

zeigt aber wohl unbedenklich, dass vom Finanzamt nur der auf den vom Vater geschenkten Miteigentumsanteil entfallende aliquote Einheitswertanteil in die Steuerberechnung der Schenkungssteuer einbezogen wurde. Der Einwand der erfolgten nochmaligen Besteuerung des bereits im Nachlassverfahren erworbenen und im Jahre 1993 als Erwerb von Todes wegen schon versteuerten 5/36- Anteiles an den Liegenschaften findet daher im tatsächlichen Geschehen keine Deckung, wurde doch im gegenständlichen Schenkungssteuerbescheid nur der auf den geschenkten 2/3-Miteigentumsanteil anteilmäßig entfallende Einheitswertbetrag (nach Abzug des Wertes des Fruchtgenussrechts) gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem Dreifachen als Wert des Grundstückes angesetzt. Das Berufungsvorbringen vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Schenkungssteuerbescheides aufzuzeigen, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, am 28. September 2004