



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Gerd Dörflinger und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des BfADR, vertreten durch Dr. Eugen Amann, Rechtsanwalt, 6900 Bregenz, Rathausstraße 35 a, vom 9. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehndt, vom 18. Mai 2006 betreffend Berichtigung eines Schenkungssteuer- und eines Grunderwerbsteuerbescheides gemäß § 16 Abs 3 BewG nach der am 28. September 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mittels Schenkungsvertrag vom 29. September 2005 schenkte HS dem Berufungsführer die Liegenschaft EZ A und den Hälfteanteil an der EZ B.

Die Punkte VI. bis IX dieses Vertrages lauten:

VI

[Der Berufungsführer] zahlt seiner Tante HS auf deren Lebensdauer als Gegenleistung ab 01.10.2006 monatlich im Vorhinein eine Rente von € 2.500,00 (Euro zweitausendfünfhundert) jährlich also € 30.000,00, wertgesichert nach dem Lebenshaltungskostenindex des Amtes der Vorarlberger Landesregierung, wobei die Indexzahl für Oktober 2005 die Grundlage bildet und Schwankungen bis zu 5 % außer Betracht bleiben.

Es besteht Einvernehmen, dass der Verkehrswert des geschenkten Liegenschaftsvermögens höher ist als der Barwert der Rente, sodass eine so genannte gemischte Schenkung vorliegt.

VII

Zur Sicherstellung der Rentenforderung von monatlich € 2.500,00 ab 01.10.2006 verpfändet [der Berufungsführer] die Liegenschaft EZ [A] an HS, welche die Rechtseinräumung annimmt.

VIII

[Der Berufungsführer] verspricht seiner Tante HS ein standesgemäßes Begräbnis, die Bestattung auf dem Friedhof St. Sebastian im Grab der Familie [...], ein Gedenken auf dem Grabstein und eine ordentliche Grabpflege, solange das Familiengrab besteht.

IX

HS erteilt [dem Berufungsführer] die Auflage, nach ihrem Ableben gegen gleichzeitige Vergütung eines Drittels der Rentenzahlungen gemäß Punkt VI ihrer Nichte SK (24.12.1949) [ADR] ihrer Nichte Ho (03.03.1950) [ADR] und ihrem Neffen WN (30.08.1951) [ADR] in der angeführten Reihenfolge aus [EZ A] von der R[...]straße in Richtung Westen je einen Bauplatz im Ausmaß von 650 m², insgesamt 1.950 m² zu übereignen, an der Nordgrenze mit einem Geh- und Fahrrecht in der Weise belastet, dass für den westlichen Teil des Grundstückes eine 5 m breite Zu- und Abfahrt gesichert ist.

Im Flächenwidmungsplan der Gemeinde H ist [EZ A] derzeit als Bauerwartungsfläche ausgewiesen, sodass die Auflage den begünstigten Verwandten gegenüber durch die Übereignung der Grundflächen jedenfalls erfüllt wird.

SK, Ho und WN haben die betreffenden Vermessungskosten, die Vertragskosten und die Abgaben zu tragen.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 20. Oktober 2005 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Grunderwerbsteuer in Höhe von 3.466,98 € vorgeschrieben.

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 20. Oktober 2005 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Schenkungssteuer in Höhe von 6.255,38 € vorgeschrieben.

Mit Vertrag vom 2. Februar 2006 hat der Berufungsführer die in Punkt IX des Schenkungsvertrages vorgeschriebene Auflage erfüllt und die Gpn [...] aus EZ A an Ho, SK und WN übertragen.

Im Schriftsatz vom 10. Februar 2006 teilte der Berufungsführer dem Finanzamt Feldkirch im Wesentlichen mit, dass Frau HS am 26.11.2005 verstorben sei, sodass die Auflage nach Punkt IX des Schenkungsvertrages rechtswirksam gewesen worden sei, ohne dass für SK, Ho und WN eine Rentenzahlung nach Punkt VI angefallen sei. Was infolge Vollziehung einer vom Geschenkgeber angeordneten Auflage ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, gelte nach § 3 Abs 1 Z 3 ErbStG als Schenkung im Sinne des Gesetzes, sodass SK, Ho und WN aufgrund der Vereinbarung vom 02.02.2006 die auf Gpn 1988/3 1988/4 und 1988/5 entfallende Schenkungssteuer zu entrichten hätten. Der Berufungsführer habe die in Punkt IX des Schenkungsvertrages vom 29.09.2005 erteilte Auflage mit Vereinbarung vom 02.02.2006 erfüllt, indem er gemäß Planurkunde [...] mit 650 m² an WN, [...] mit 650 m² an Ho und [...] mit 662 m² einschließlich 12 m² Wegeinmündung an SK übereignete. Nach Erfüllung der Auflage verblieben dem Berufungsführer vom geschenkten Grundstück Gp [...] mit 3.744 m

noch Gp [...] und Gp [...] mit je 891 m², insgesamt 1.782 m² also noch 47,6%. Die Gp [...] und die dem Berufungsführer verbleibenden Gpn [...] seien unbebaute Grundstücke. Der Einheitswert des Grundstückes Gp [...] von 28.700,00 € falle auf die dem Berufungsführer verbleibenden Gpn [...] zu 47,6%, also mit € 13.661,20. Er stelle den Antrag, die Schenkungssteuer gemäß § 5 Abs 2 und § 8 BewG nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen und den Schenkungssteuerbescheid vom 20.10.2005, St.Nr. [...], gemäß § 295 a BAO dahin abzuändern, dass keine Schenkungssteuer festgesetzt werde.

Mit Bescheiden vom 18. Mai 2006 hat das Finanzamt Feldkirch die Schenkungs- und Grunderwerbsteuerbescheide vom 20. Oktober 2005 gemäß § 5 Abs 2 iVm § 16 Abs 3 BewG abgeändert und die Schenkungssteuer mit 23.464,38 € und die Grunderwerbsteuer mit 151,38 € festgesetzt. In der Begründung führte es im Wesentlichen aus:

Die Abänderung der Schenkungssteuer erfolge hinsichtlich der Verminderung des Schenkungswertes aufgrund des Eintritts der auflösenden Bedingung (Herausgabe Teilgrundstücke) antragsgemäß gemäß § 5 Abs 2 BewG, wobei der anteilige Steuerwert der herausgegebenen Teilgrundstücke ausgeschieden worden und in der Bewertung nur noch das verbleibende Teilgrundstück enthalten sei. Hinsichtlich des Wertansatzes der vereinbarten aufgeschobenen Rente sei der um mehr als 50% abweichende Wert der Rente (Belastung) gem. § 16 Abs 3 BewG nach dem tatsächlichen Wert der eingetretenen Rentenlast zu berichtigen gewesen. Die tatsächliche Belastung habe null betragen, da die Berechtigte vor Eintritt der Zahlungspflicht verstorben sei. Dabei hätte die Abänderung gemäß dem letzten Satz der Bestimmung von Amts wegen zu erfolgen gehabt. Auf eine die Berechnung beinhaltende Beilage wurde verwiesen.

Die Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer begründete das Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen:

Hinsichtlich des Wertansatzes der vereinbarten, aufgeschobenen Rente sei der um mehr als 50% abweichende Wert der Rente (Gegenleistung) gem. § 16 Abs 3 BewG nach dem tatsächlichen Wert der eingetretenen Rentenlast zu berichtigen. Die tatsächliche Belastung habe null betragen, da die Berechtigte vor Eintritt der Zahlungspflicht verstorben sei. Dabei hätte die Abänderung gemäß dem letzten Satz der Bestimmung von Amts wegen zu erfolgen gehabt. Auf eine die Berechnung beinhaltende Beilage wurde verwiesen.

In der Berufung vom 9. Juni 2006 führte der Berufungsführer im Wesentlichen aus:

Nach § 1 Abs 1 BewG würden die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Gesetzes (§§ 2 bis 17) für die bundesrechtlich geregelten Abgaben gelten, soweit sich nicht aus den betreffenden abgabenrechtlichen Vorschriften etwas anderes ergebe. Aus den nachfolgend angeführten abgabenrechtlichen Vorschriften des GrEStG und des ErbStG ergebe sich iSd des

§ 1 Abs 1 BewG eine von dessen § 16 Abs 3 und der Begründung des angefochtenen Bescheides vom 18.05.2006 abweichende andere Rechtslage. Die in Punkt VI des Schenkungsvertrages vom 29.09.2005 im Sinne einer gemischten Schenkung vereinbarte Rente der Frau HS stelle eine gemäß § 16 Abs 1 BewG nach der statistischen Lebenserwartung zu bewertende Gegenleistung iSd § 4 Abs 1 GrEStG dar, die der Grunderwerbsteuer unterliege. Der nach § 19 Abs 2 ErbStG verdreifachte Einheitswert der geschenkten und nach Erfüllung der vertraglichen Auflage im Eigentum des Berufungsführers verbleibenden Liegenschaften, gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG verringert um den Wert der Gegenleistung, bilde die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer. Die Änderung der Bewertung einer Rente gemäß § 16 Abs 3 BewG nach dem Tod des Berechtigten finde nach § 1 Abs 1 nur Anwendung, soweit sich aus den abgabenrechtlichen Vorschriften nicht etwas anderes ergebe. Nach § 8 Abs 1 GrEStG entstehe die Steuerschuld, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wird, was mit Bedacht auf die in Punkt III des Schenkungsvertrages beurkundete tatsächliche Übergabe der Liegenschaften mit Abschluss des Vertrages am 29.09.2005 geschehen sei. Nach § 18 ErbStG sei für die Wertermittlung der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Nach § 19 Abs 1 ErbStG richte sich die Bewertung nach den Vorschriften des ersten Teils des BewG, woraus sich allerdings ein von § 18 ErbStG abweichender Zeitpunkt für die Wertermittlung nicht ergebe. Die Steuerschuld entstehe nach § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG bei Schenkungen mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung und sei konkret mit der wirklichen Übergabe entstanden, die gemäß Punkt III der Vertragsurkunde anlässlich deren Unterfertigung am 29.09.2005 erfolgt sei. Frau HS sei am 26.11.2005 verstorben. Gemäß § 8 Abs 1 GrEStG und § 18 ErbStG sei die Steuerschuld am 29.09.2005 entstanden und dieser Zeitpunkt für die Wertermittlung maßgebend. Insofern ergebe sich aus den zitierten abgabenrechtlichen Vorschriften iSd § 1 Abs 1 BewG, was den Zeitpunkt der Bewertung der Rente anbelangt, konkret etwas anderes als nach den Bestimmungen des ersten Teiles des BewG, sodass die Bewertung der Rente zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu erfolgen habe und nicht nach dem Zeitpunkt des Wegfalls der Last iSd § 16 Abs 3 BewG letzter Satz. Das Erlöschen von Leibrenten und anderen vom Leben einer Person abhängigen Lasten gelte nach § 1 Abs 3 ErbStG nicht als Erwerb von Todes wegen. Die Bestimmungen des § 5 Abs 2 BewG und des § 33 lit a ErbStG beträfen nicht die Bewertung der Rente, sondern die Erfüllung der Auflage nach Punkt IX des Vertrages und die damit verbundene Herausgabe von 1.962 m² Grundfläche aus Gp [...] an die durch die Auflage begünstigten Personen. Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 20.10.2005 sei die Grunderwerbsteuer für die Leibrente im Wert von € 94.731,47 und für sonstige Leistungen im Wert von € 4.325,00 mit € 3.466,98 festgesetzt worden. Nach § 17 Abs 3 GrEStG werde die Steuer auf Antrag, wenn die

Gegenleistung für ein Grundstück herabgesetzt wird, der Herabsetzung entsprechend festgesetzt. Wurde die Steuer bereits festgesetzt, so sei nach Abs 4 auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Gegen das als Voraussetzung zur Anwendung der befristeten Begünstigungsbestimmungen des § 17 GrEStG 1987, früher § 20 GrEStG 1955, normierte Antragsprinzip hege der Verwaltungsgerichtshof keine Bedenken (Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 68 zu § 17; VwGH 90/16/0150). Wenn Renten, wiederkehrende Nutzungen oder Leistungen sowie dauernde Lasten, die vom Ableben einer Person abhängen, tatsächlich weniger als die Hälfte des versicherungsmathematisch ermittelten Wertes betragen haben, sehe § 16 Abs 3 BewG eine Möglichkeit vor, die Grunderwerbsteuer auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente, Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigen (Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 61 zu § 17). Das Antragsprinzip des § 17 GrEStG ergebe iSd § 1 Abs 1 BewG etwas anderes als § 16 Abs 3 BewG letzter Satz, wonach – sofern sich aus den abgabenrechtlichen Vorschriften nichts anderes ergibt – die Berichtigung keines Antrages bedürfe, wenn eine Last weggefallen ist. Durch das Antragsprinzip des § 17 GrEStG werde allerdings eine amtswegige Neubewertung der Rente ausgeschlossen. Der Berufungsführer habe keinen Antrag nach § 17 Abs 3 und 4 GrEStG auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer gestellt und die Amtswegigkeit nach § 16 Abs 3 BewG letzter Satz finde mit Bedacht auf das Antragsprinzip des § 17 GrEStG keine Anwendung, sodass der Grunderwerbsteuerbescheid vom 20.10.2005 samt Bewertung der Rente aufrecht bleibe, und zwar folgerichtig iSd § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG auch mit Relevanz für die Bemessung der Schenkungssteuer. Er beantrage daher den angefochtenen Bescheid unter Wiederherstellung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 20.10.2005 zu beheben und den Schenkungssteuerbescheid vom 20.10.2005 dahin abzuändern, dass keine Schenkungssteuer festgesetzt werde.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidungen vom 20. Juni 2006 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Die beiden Bescheide seien als kombinierter Bescheid mit je eigenständiger Festsetzung der Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer erlassen worden. Die Berufung gegen den Bescheid werde nach ihrem Inhalt als Berufung gegen beide (kombinierten) Bescheide gewertet. Die Berücksichtigung der Wertänderung im Hinblick auf die Schenkungssteuerbemessung durch Eintritt der auflösenden Bedingung für einen Teil des Erwerbes (Herausgabe von Grundstücksteilen) sei sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unbestritten. Das Bewertungsgesetz enthalte Bewertungsvorschriften und keine Tatbestandbildungen für die Abgabengesetze. Infolge der Anordnung des § 1 Abs 1 BewG seien diese Bewertungsvorschriften des ersten Teiles auf die Abgabenfestsetzungen

anzuwenden. Die Anwendung des zweiten Teiles (Einheitsbewertung) gem. § 19 Abs 2 ErbStG iVm § 1 Abs 2 BewG im Hinblick auf die Bewertung der Grundstücke selbst sei unstrittig. Dabei bestimme § 16 Abs 3 BewG ausdrücklich die Berücksichtigung von Wertabweichungen im Vergleich zum Stichtag der ursprünglich vorzunehmenden Bewertung (Ausführung der Schenkung bzw. Erwerb des Übereignungsanspruches), wenn sich im Nachhinein herausstelle, dass die tatsächlich erbrachten Leistungen weniger als die Hälfte des Betrages nach der Bewertung auf den Stichtag gemäß § 16 Abs 1 BewG betragen hätten und der Wegfall auf dem Tod der Berechtigten oder Verpflichteten beruhe. Ausdrücklich bestimmt sei auch, dass die Berichtigung keines Antrages bedürfe, wenn eine Last weggefallen sei. Richtig sei, dass kein weiterer Tatbestand des ErbStG durch den Wegfall der Rentenlast erfüllt ist. Der Besteuerung sei aber auch kein neuer Tatbestand zu Grunde gelegt worden, sondern zur Besteuerung sei ausdrücklich die Schenkung laut Schenkungsvertrag vom 25. September 2005 gelangt. Im Hinblick auf den geforderten Ausschluss der Anwendung der Bestimmung des § 16 Abs 3 BewG sei festzuhalten, dass die Bestimmungen gegenüber allen anderen angeführten Bestimmung die speziellere sei, die eben allein den Fall der nachträglichen Abweichung um mehr als die Hälfte des Wertes durch den Tod regelt und weder im ErbStG noch im GrEStG ein Ausschluss der Anwendung des § 16 Abs 3 BewG normiert sei. Das GrEStG selbst enthalte Bewertungsvorschriften nur hinsichtlich Grundstücksbewertungen, so dass der erste Teil des BewG im Übrigen kraft der Anordnung des § 1 Abs 1 BewG zur Anwendung komme. Die Anwendung des § 16 Abs 3 BewG sei auch nicht von § 17 Abs 3 GrEStG berührt, da dort Fälle von Herabsetzungen der Gegenleistungen geregelt werden, nicht aber Fälle einer nachträglich abweichenden Bewertung einer vereinbarten Gegenleistung. Diesbezüglich weise Fellner in der angesprochenen Kommentierung § 17 GrEStG Rdz. 61 auf § 16 Abs 3 BewG daher auch als weitere(!), also neben § 17 GrEStG zusätzlich bestehende Berichtigungsmöglichkeit hin. Dabei stehe die Anführung "auf Antrag" dort aber wohl irrtümlich, zumal nach dem Gesetz die Berücksichtigung keines Antrages bedürfe und auch Fellner selbst aaO zu § 5 GrEStG Rdz 55a ausdrücklich kommentiere, dass die Berichtigung keines Antrages bedürfe. In der Praxis werde eine Herabsetzung der GrESt wohl auch regelmäßig auf Antrag erfolgen, weil sich diese – wie auch hier – ja zu Gunsten des Abgabepflichtigen auswirke und der Behörde auch erst zur Kenntnis gebracht werden müsse. Erlange die Behörde aber aus einem anderen Grund vom Wegfall der Rente und der Wertabweichung Kenntnis, so habe die Berichtigung von Amts wegen zu erfolgen. Die Berücksichtigung von mit dem Erwerb verbundenen Lasten sei in § 20 Abs 8 ErbStG geregelt. Dabei richte sich die Bewertung im Bereich des ErbStG gemäß der ausdrücklichen Anordnung des § 19 Abs 1 ErbStG (in Bezug auf die gegenständliche Rentenbewertung) nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Infolge des ausdrücklichen Verweises

des ErbStG auf die Bestimmungen des ersten Teils BewG (§§ 2 bis 17), zu dem auch die Bestimmung des § 16 Abs 3 BewG gehöre, könne wohl nicht mit Recht eingewendet werden, das ErbStG schliesse die Anwendung dieser Bestimmung aus. Im Gegenteil, die Anwendung sei ausdrücklich angeordnet. Zur Berücksichtigung im Zusammenhang mit der SchSt sei weiters auf die Kommentierungen von Fellner, aaO § 19 ErbStG Rdz. 91d zu verweisen. Danach enthalte § 16 Abs 3 BewG eine Berichtigungsmöglichkeit von nicht laufend veranlagten Abgaben – also auch für die Erbschafts- und Schenkungssteuer – für den Fall, dass die geleisteten Rentenzahlungen nicht einmal die Hälfte des Barwertes ausmachten. Ebenso kommentierten dies Dorazi/-Taucher in Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 19, Tz 7.19 (S 108), sowie Twaroch-Wittmann-Frühwald in Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 16, S 112x.

Im Vorlageantrag vom 26. Juni 2006 beantragte der Berufungsführer die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In der Stellungnahme vom 14. Juli 2006 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

Aufgrund des Hinweises in der Berufungsvorentscheidung auf einen "kombinierten Bescheid" werde iSd § 250 Abs 1 lit b BAO ausdrücklich erklärt, dass die Berufung gegen den Bescheid vom 18.05.2006 sich gegen die Festsetzung der Schenkungssteuer richte, wobei geltend gemacht werde, dass die Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 20.10.2005 gesetzlich nicht gedeckt sei. Die Herabsetzung der Schenkungssteuer gemäß § 5 Abs 2 und § 8 BewG stehe rechtlich außer Streit, nachdem in Erfüllung der Auflage nach Punkt IX des Schenkungsvertrages vom 29.09.2005 die darin angeführten Grundstücke mit Vereinbarung vom 02.02.2006 den begünstigten Personen übereignet worden seien. Das Finanzamt Feldkirch habe mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 20.10.2005 die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.466,98 und mit Schenkungssteuerbescheid vom 20.10.2005 die Schenkungssteuer in Höhe von € 6.255,38 festgesetzt. Der Hinweis in der Begründung der Berufungsvorentscheidung auf einen kombinierten Bescheid ändere nichts daran, dass der Vertrag vom 29.09.2005 iSd § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG eine Schenkung unter einer Auflage enthalte (Punkt IX) und außerdem ein Rechtsgeschäft darstelle, das teils entgeltlich und teils unentgeltlich sei (Punkt II und VI), sodass Steuertatbestände vorlägen, die nach GrEStG der Grunderwerbsteuer unterlägen, sowie Steuertatbestände, die nach ErbStG eine Schenkungssteuer begründeten. Mit Eingabe vom 10.02.2006 habe der Berufungsführer nach Erfüllung der vertraglichen Auflage die Herabsetzung der Schenkungssteuer gemäß § 5 Abs 2 und § 8 BewG beantragt. Eine Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides nach § 17 Abs 3 und 4 GrEStG iVm § 16 Abs 3 erster Satz BewG sei nicht beantragt worden. Richtig sei, dass nach § 2 Abs 3 ErbStG das Erlöschen von Leibrenten und anderen vom Leben einer Person abhängigen Lasten nicht als Erwerb von Todes wegen gelte. Das Finanzamt Feldkirch lasse §

1 Abs 1 BewG sowie § 17 Abs 3 und 4 GrEStG außer Betracht. Nach § 1 Abs 1 BewG würden die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Gesetzes (§§ 2 bis 17) für bundesrechtlich geregelte Abgaben gelten, soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften etwas anderes ergebe. Weder im ErbStG noch im GrEStG sei ein Ausschluss der Anwendung des § 16 Abs 3 erster Satz BewG normiert, doch folge entgegen der Meinung des Finanzamtes Feldkirch aus § 1 Abs 1 BewG, nämlich aus dem Hinweis auf abgabenrechtliche Vorschriften, dass eine abgabenrechtliche Vorschrift – konkret § 17 Abs 3 und 4 GrEStG mit seinem Antragsprinzip – als *lex specialis* den ersten Teil des BewG – konkret § 16 Abs 3 letzter Satz BewG mit seiner Amtswegigkeit – als *lex generalis* derogiere. Das GrEStG enthalte in § 6 Bewertungsvorschriften für Grundstücke, sodass nach § 1 Abs 1 BewG der erste wie auch der zweite Teil dieses Gesetzes zur Anwendung komme. Im Fall des § 17 Abs 3 oder 4 GrEStG mit seinem Antragsprinzip finde § 16 Abs 3 letzter Satz BewG mit seiner Amtswegigkeit aber keine Anwendung. Die Nichtfestsetzung oder Abänderung der Grunderwerbsteuer sei in § 17 GrEStG geregelt. Der Hinweis bei Fellner in Rz 61 zu § 17 GrEStG auf § 16 Abs 3 BewG als eine "weitere" Berichtigungsmöglichkeit der Grunderwerbsteuer betreffe im Zusammenhang mit § 17 Abs 3 und 4 GrEStG sinngemäß und materiellrechtlich die Bewertungsvorschrift nach § 16 Abs 3 erster Satz BewG, aber nicht die formalrechtliche Bestimmung des § 16 Abs 3 letzter Satz BewG über die Amtswegigkeit. Die vom Finanzamt Feldkirch aufgeworfene Frage, ob die Kommentierung in Rz 61 zu § 17 oder in Rz 55a zu § 5 GrEStG irrtümlich oder richtig sei, sei nach dem Gesetz, nämlich § 17 Abs 3 und 4 GrEStG zu beantworten, wonach eine Abänderung der Grunderwerbsteuer eines Antrages bedürfe, dies insbesondere auch wenn es um eine Herabsetzung gehe. Die Meinung des Finanzamtes Feldkirch, wenn die Behörde nicht im Zusammenhang mit einem Antrag, sondern durch andere Hinweise vom Wegfall einer Rente Kenntnis erlange, habe die Änderung der Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs 3 letzter Satz BewG von Amts wegen zu erfolgen, widerspreche dem Antragsprinzip der *lex specialis* des § 17 Abs 3 und 4 GrEStG. Das Finanzamt Feldkirch zitiere § 19 Abs 1 und § 20 Abs 8 ErbStG, ohne zwischen Auflage und Gegenleistung zu differenzieren, denn § 20 Abs 8 und damit im Zusammenhang die Bewertungsschrift des § 19 Abs 1 würden für Zuwendungen unter einer Auflage, aber nicht für Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich sind, gelten. In diesem Sinne treffe § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG eine Unterscheidung, wonach Schenkungen unter einer Auflage sowie Grundstücksgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, von der Grunderwerbsteuer insoweit ausgenommen seien, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteige. Unter einer Auflage sei jede dem Beschenkten auferlegte Leistung zu verstehen, die keine vertragliche Gegenleistung im Sinne des bürgerlichen Rechts bildet, jedoch die Bereicherung des Bedachten herabmindere (VwGH Slg 660/F, ZI1455/65). Punkt IX

des Schenkungsvertrages vom 29.09.2005 enthalte eine auf Herausgabe von Grundstücken gerichtete Auflage, deren Erfüllung nach § 5 Abs 2 und § 8 BewG auf Antrag bei der Bemessung der Schenkungssteuer zu berücksichtigen sei. Die in Punkt VI der Vertrages vereinbarte Rente stelle keine Auflage nach § 20 Abs 8 ErbStG dar, sondern ein zu erbringendes Entgelt im Sinne des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG und unterliege als Gegenleistung gemäß § 4 Abs 1 der Grunderwerbsteuer mit dem nach § 16 Abs 1 BewG ermittelten Wert. Grundstücksgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, würden durch § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer insoweit ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Gegenleistung übersteige. Daraus ergebe sich die rechtlich außer Streit stehende Konsequenz, dass zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Wert bzw. nach § 19 Abs 2 ErbStG der dreifache Einheitswert der geschenkten Grundstücke nur insoweit der Schenkungssteuer unterliege, als er den Wert der Gegenleistung, wofür Grunderwerbsteuer entrichtet wird, übersteigt. Was die Bewertung der Rente und damit im Zusammenhang eine antragsbedürftige Änderung der Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs 3 und 4 GrEStG anbelange, werde auf die oben dargelegten Gründe verwiesen, wonach mit Bedacht auf das Antragsprinzip nach § 17 Abs 3 und 4 GrEStG und auf die Generalklausel des § 1 Abs 1 BewG eine Änderung der Bewertung von Amts wegen iSd § 16 Abs 3 letzter Satz BewG gesetzlich nicht vorgesehen sei. Die in der Begründung der Berufungsvorentscheidung zitierten Kommentarsteilen – Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 Rz 91 d; Dorazil/Taucher, Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz, § 19 Rz 7.19; Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 16 S. 112/112a, 112x – gingen, wie sich aus dem Text ergebe, auf die dargelegte dogmatische Problematik nicht ein, dass nämlich eine abgabenrechtliche Vorschrift, also § 17 Abs 3 und 4 GrEStG mit dem Antragsprinzip als lex specialis iSd § 1 Abs 1 BewG abweichende Bestimmungen im ersten Teil des BewG, folglich § 16 Abs 3 letzter Satz BewG sowie § 295 a BAO als lex generalis bezüglich der Amtswegigkeit derogiere. Das Finanzamt Feldkirch habe mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 20.10.2005 die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.466,98 und mit Schenkungssteuerbescheid vom 20.10.2005 die Schenkungssteuer im Betrag von € 6.255,38 festgesetzt. Mit Eingabe vom 10.02.2006 habe der Berufungsführer mit Bedacht auf die Erfüllung der ihm erteilten Auflage beantragt, den Schenkungssteuerbescheid vom 20.10.2005 dahin abzuändern, dass keine Schenkungssteuer festgesetzt werde. Eine Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 20.10.2005 sei nicht beantragt worden. Der Berufungsführer habe keinen Antrag nach § 17 Abs 3 und 4 GrEStG gestellt, die Festsetzung der Grunderwerbsteuer abzuändern, und die Amtswegigkeit nach § 16 Abs 3 letzter Satz BewG finde mit Bedacht auf das Antragsprinzip des § 17 GrEStG keine Anwendung, sodass der Grunderwerbsteuerbescheid vom 20.10.2005 samt Bewertung der

Rente aufrecht bleibe, und zwar folgerichtig iSd § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG auch mit Relevanz für die Bemessung der Schenkungssteuer. Der Wegfall der in Punkt VI des Schenkungsvertrages vom 29.09.2005 vereinbarten Rente infolge des Todes der Geschenkgeberin HS erfülle als Sachverhalt den Tatbestand der Herabsetzung der Gegenleistung nach § 17 Abs 3 und 4 GrEStG. Die Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 20.10.2005 würde nach der angeführten abgabenrechtlichen Vorschrift einen Antrag voraussetzen, der allerdings nicht vorliege. Außerdem werde in § 16 Abs 3 erster Satz BewG zwischen Rente, wiederkehrender Nutzung oder Leistung sowie dauernder Last unterschieden. Eine dauernde Last sei eine Reallast, die nach Begriff und Wesen die Belastung einer Liegenschaft mit der Haftung für Leistungen des jeweiligen Eigentümers darstelle (Klang, Kommentar zum ABGB, 2. Band S. 615; Rummel, Kommentar zum ABGB, 1. Band S. 624). In § 16 Abs 3 letzter Satz BewG sei lediglich vom Wegfall einer Last die Rede, sodass die Amtswegigkeit dieser Bestimmung auf den Wegfall einer vertraglichen Verpflichtung, also einer Rente, die keine Reallast darstelle, nicht anzuwenden sei.

In der am 28. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter des Berufungsführers unter Hinweis auf die Rechtsmittelschriftsätze ergänzend ausgeführt:

Es gehe um einen Abgabebetrag von etwa 17.000,00 €. Die Auflage einige Grundstücke an andere Verwandte zu übereignen, sei erfüllt worden. Steuerlich sei diese Sache erledigt, wie der Referent auch ausgeführt habe. Es gehe um Punkt VI des Vertrages, um die darin vereinbarte Rente von monatlich 2.500,00 €. Hier handle es sich nicht um eine Auflage, sondern um eine Gegenleistung, wofür Grunderwerbsteuer zu zahlen sei. Soweit der dreifache Einheitswert der Liegenschaften den Kapitalwert der Rente übersteigt, sei Schenkungssteuer zu zahlen. Hier handle es sich um die Bescheide vom 20. Oktober 2005. Der Berufungsführer habe nach dem Tod der Tante, Frau HS, wie bereits erwähnt, die Auflage erfüllt, und diesbezüglich einen Antrag auf Herabsetzung der Schenkungssteuer nach § 5 Abs. 2 BewG gestellt. Diesem Antrag sei entsprochen worden. Eine Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides, weil die Gegenleistung entfallen ist bzw. nicht zum Tragen kam, weil Frau HS verstorben ist, also eine Herabsetzung der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 16 Abs. 3 erster Satz BewG, habe der Berufungsführer nicht beantragt. Er habe auf § 17 Grunderwerbsteuergesetz hingewiesen auf das Antragsprinzip nach dieser Bestimmung, und meine also, dass eine amtswegige Herabsetzung der Grunderwerbssteuer gesetzlich nicht gedeckt sei. Es stehe rechtlich wohl außer Streit, dass ein Sachverhalt, konkret ein Erwerbsvorgang nicht zugleich der Grunderwerbsteuer und der Schenkungssteuer unterliegen kann, dass also eine Doppelbesteuerung zu vermeiden sei. Allein aus diesem Grund weil nach dem Antragsprinzip nach § 17 Grunderwerbsteuergesetz eine amtswegige Änderung des

Grunderwerbsteuerbescheides nicht zulässig ist, könne eine zusätzliche Schenkungssteuer nicht zum Tragen kommen. Außerdem möchte er doch auf den Text des § 16 Abs. 3 BewG eingehen. Das Finanzamt Feldkirch stütze sich im hier bekämpften Bescheid vom 18. Mai 2006 auf § 16 Abs. 3 BewG letzter Satz. Er wolle doch auf den Wortlaut von § 16 Abs. 3 BewG verweisen. Im ersten und zweiten Satz, wo es um den Antrag geht, spreche der Gesetzgeber von Rente, Nutzung, Leistung und Last und im letzten Satz, wo es um die Amtswegigkeit geht, spreche der Gesetzgeber nur von Last. Er meine also, wenn Sprache und Logik irgendeinen Sinn haben sollen, dass die Amtswegigkeit sich lediglich auf die Last beziehen könne. Das sei die Rechtsfrage, um die es hier geht, und um nichts anderes. Er stelle also den Antrag wie in der schriftlichen Berufung. Er verweise noch einmal auf die schriftlichen Ausführungen, die vorliegen, und insbesondere auf den Text des § 16 Abs. 3, wo im ersten und zweiten Satz von Renten, Nutzungen, Leistungen und Lasten die Rede sei, und da gehe es eben um die Möglichkeit des Abgabepflichtigen einen Antrag auf Neubewertung zu stellen. Und im dritten Satz, wo von Amtswegigkeit die Rede sei, wo es also heißt, eine Berichtigung bedarf keines Antrages, sei nur von Last die Rede. Im Zusammenhang gehe daraus klar hervor, dass für Renten die Amtswegigkeit des dritten Satzes im § 16 Abs. 3 BewG nicht gelte.

Der Vertreter der Amtspartei brachte im Wesentlichen vor:

Er verweise auf die Begründung des angefochtenen Bescheides und auf die Berufungsvorentscheidung. Die Herabsetzungsanträge wegen der Verminderung des Wertes der Grundstücke, seien gar nicht strittig. Die Herausgabe der Grundstücke sei bei der Festsetzung der Schenkungssteuer als mindernd natürlich berücksichtigt worden. Was hier zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage bei der Schenkungssteuer geführt habe, sei, dass diese ursprünglich vereinbarte Rente im Endeffekt einen Wert von Null gehabt habe. Der Wert der Rente betrage auf Grund des frühzeitigen Todes des Berechtigten Null. Es sei gar keine Rente zu leisten gewesen. § 16 Abs. 3 BewG bzw. § 16 Abs. 1 und 2 BewG bestimme, dass die Rentenberechnung nach versicherungsmathematischen Methoden, nach der Lebenswahrscheinlichkeit zu erfolgen hat. Maßgeblich sei dabei immer der Zeitpunkt des Entstehens des Steuerschuldverhältnisses. Danach werde zuerst einmal die Rente versicherungsmathematisch bewertet. Es habe hier einen ursprünglichen Bescheid mit einem Wert von 94.000,- € gegeben, als Kapitalwert der Rente, der sich bei der Besteuerung der Schenkungssteuer als Abzug niedergeschlagen habe. Die Voraussetzungen des § 16 Abs 3 BewG seien erfüllt. Grundsätzlich bestehe die Grunderwerbsteuerpflicht und die Schenkungsteuerpflicht nebeneinander, es sei nur für die Schenkungsteuer eine Befreiung angeordnet, soweit eben eine Gegenleistung vorhanden ist. Der Erwerb eines Grundstückes unterliege somit sowohl der Grunderwerbsteuer als auch der Schenkungsteuer. Der Wegfall

der Belastung sei von Amts wegen zu berücksichtigen. Es dürfe nur der tatsächliche Wert der Rente im Endeffekt auf Grund der Bestimmung des § 16 Abs. 3 von der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Bei der Grunderwerbsteuer sei es hingegen so, dass die Grunderwerbsteuer und die Bewertung der Rente im Endeffekt mit Null statt mit 94.000,00 € dazu führe, dass die Grunderwerbsteuer auch entsprechend herabgesetzt wird. Die Gegenleistung, die jemand zu erbringen hat auf Grund einer ihm auferlegten Verpflichtung zur Entrichtung einer Rente, ist für diesen Erwerber eine Belastung. Deswegen greife auch bei der Grunderwerbsteuer der letzte Satz, und sei auch eine amtswegige Berichtigung vorzunehmen. Er verweise auf die Kommentierungen. Im Kommentar Fellner heiße es zwar an einer Stelle im Zusammenhang mit der Kommentierung des § 17, dass hier eine Berichtigung auf Antrag neben der Berichtigungsmöglichkeit des § 17 Grunderwerbsteuergesetzes auch auf Antrag nach § 16 Abs. 3 BewG möglich wäre. An einer anderen Stelle kommentiere er aber ausdrücklich dass eine Berichtigungsmöglichkeit nach § 16 Abs. 3 ohne Antrag gegeben sei. Damit wollte er nur im Hinblick auf die Berufungsvorentscheidung hinweisen und außerdem sei es ausdrücklich die gesetzliche Anordnung. Im Übrigen denke er, dass hier, wenn man sich darauf kapriziere, dass bei der Grunderwerbsteuer allenfalls eine Herabsetzung der Grunderwerbsteuer auf Antrag erfolgen könne, für die Schenkungssteuer gar nichts gewonnen wäre. Es komme kaum vor, dass auf Grund der unterschiedlichen Steuerbemessungsgrundlagen die Steuerwerte verschiedene Bewertungsvorschriften in dem einen oder anderen Gesetz anwenden. Freilich könne es zu Überschneidungen in Teilbereichen kommen. Das Finanzamt habe die Grunderwerbsteuer zu Gunsten der Partei auch berichtigt und er sei nach wie vor der Überzeugung, dass dies auch richtig gewesen sei. Es bestehe allerdings ein zwingender Zusammenhang mit der Festsetzung der Schenkungssteuer. Bei der Schenkungssteuer normiere die zwingende Anordnung im § 20 Abs. 8 Erbschaftsteuergesetz, dass beim Nettoerwerb die Auflagen und Gegenleistungen wertmindernd zu berücksichtigen sind. Auf der anderen Seite gebe es die Bestimmung des § 16 Abs. 3, die besage, wenn der Kapitalwert, der eigentlich anzuwenden ist, um mehr als die Hälfte unterschritten wird, dann sei der tatsächliche Wert bei der Besteuerung anzusetzen, und darum gehe es im Endeffekt. Das Erbschaftsteuergesetz ordne aber gleichzeitig die Anwendung des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes an. Man könne also nicht sagen, dass auf Grund der übrigen Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, die Anwendung des § 16 Abs. 3 hier ausgeschlossen wäre, sondern ganz im Gegenteil. Ob eine Rente eine Belastung oder Recht ist, hänge von der Sicht des jeweiligen Beteiligten ab. Für den Berechtigten sei es ein Recht. Wenn für den Berechtigten dieses Recht geringer wird, und daraus eine geringere Besteuerung erfolgt, dann könne er es beantragen. Für den, für den es eine Belastung darstellt, sei es von Amts wegen zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer und der Schenkungssteuer mittels Bescheiden vom 20. Oktober 2005 rechtsrichtig erfolgt ist.

Der Berufungsführer stellte einen Antrag auf Berichtigung der Schenkungssteuer gemäß § 5 Abs 2 BewG, dem hinsichtlich des auflösend bedingten Grundstückserwerbes auch entsprochen wurde.

In Fortführung der Grundsätze der § 5 Abs 1 und § 7 Abs 1 BewG normieren § 5 Abs 2 und § 7 Abs 2 BewG die Folge, dass, wenn Wirtschaftsgüter (auch Ansprüche) unter einer auflösenden Bedingung erworben worden sind, bei Eintritt der Bedingung die Schenkungssteuerfestsetzung nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen ist. Desgleichen ist bei Lasten, deren Fortdauer auflösend bedingt sind, die Erbschaftssteuerfestsetzung mit Bedingungseintritt entsprechend zu berichtigen. Hängt der Wegfall von Renten von einem ungewissen Ereignis ab, wie dies bei Leibrenten der Fall ist, dann geben aber bei Eintritt der auflösenden Bedingung, die im Ableben besteht, nicht die Vorschriften des § 5 Abs 2 und § 7 Abs 2 den Berichtigungsgrund für die Schenkungssteuer ab. Dies deswegen weil für den Fall des Erlöschens der Rente durch Tod ein spezieller (eingengter, weil zeitabhängiger) Berichtigungsgrund normiert ist. Für Renten, die voraussetzungsgemäß mit dem Tod einer Person enden, die also rechtsnotwendig auflösend bedingt sind, gilt sohin ausschließlich § 16 Abs 3 BewG (Stoll, Rentenbesteuerung, Tz 1705). Hinsichtlich des Wegfalls der Rentenverpflichtung geht daher im gegenständlichen Fall § 16 Abs 3 BewG § 5 Abs 2 BewG vor.

§ 16 Abs 3 BewG lautet:

"Hat eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes betragen und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigen. § 5 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages."

Im gegenständlichen Fall ist die Rentenberechtigte verstorben bevor die erste Rente ausbezahlt wurde. Die tatsächliche Rente hat daher 0,00 €, das ist weniger als die Hälfte des nach § 16 Abs 1 und 2 ermittelten Wertes der Leibrente, betragen.

Der Wegfall beruhte auf dem Tod der Berechtigten.

Bei der Grunderwerbsteuer und bei der Schenkungssteuer handelt es sich jeweils um nicht laufend veranlagte Steuern.

Hinsichtlich der Neubemessung der Grunderwerbsteuer und der Schenkungssteuer hat der Berufungsführer keinen Antrag gemäß § 16 Abs 3 BewG gestellt.

Allerdings bestimmt § 16 Abs 3 BewG: *"Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages."* Dieser Wortlaut ist eindeutig bezüglich der Antragsunabhängigkeit; die Worte *"bedarf ... keines Antrags"* sind schlechthin unmissverständlich. Eine Berichtigung gemäß § 16 Abs 3 BewG bedarf daher keines Antrages, wenn eine Last weggefallen ist (BFH vom 17. September 1975, II R 5/70).

Bezüglich des Begriffs "Last" ebenso wie für die in demselben Absatz verwendeten Begriffe "Nutzung" oder "Leistung" könnten allenfalls insofern Zweifel aufkommen, als je nach der Stellung des Betroffenen (Gläubiger oder Schuldner) eine Vermögensverlagerung entweder Leistung oder Nutzung bzw entweder Last oder Vergünstigung sein kann. Diese mögliche Doppeldeutigkeit der Begriffe hat ihre Ursache offenbar darin, dass mit § 16 BewG eine für verschiedene Lebenssachverhalte brauchbare allgemeine Norm geschaffen werden sollte. Dies kann indes nicht dazu führen, dass bei der Grunderwerbsteuer zum Nachteil des Steuerpflichtigen den Leistungen des Erwerbers, die als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt werden, die Qualität einer "Leistung" oder "Last" im Sinne des § 16 Abs 3 BewG abgesprochen wird. Aus der Sicht des Leistenden – desjenigen, der die Gegenleistung zu erbringen hat, hier des Berufungsführers – stellen sich die nach dem Vertrag zu gewährenden Leistungen als Last dar, deren Höhe den Wert der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG beeinflusst. Gesichtspunkte, die dafür sprechen könnten, die vom Grundstückserwerber (als Entgelt) gewährten Renten und sonstigen Rechte im Rahmen einer Wortauslegung nicht als "Leistungen" und damit nicht als "Last" im Sinne des § 16 BewG anzusehen, sind nicht ersichtlich (BFH vom 17. September 1975, II R 5/70). Die Behauptung des Berufungsführers, dass Last im Sinne des § 16 Abs 3 BewG nur eine Reallast im Sinne des ABGB sein könne, ist schlicht unverständlich und nicht nachvollziehbar, da der letzte Satz des § 16 Abs 3 nicht von einer "dauernden Last" sondern lediglich von einer "Last" spricht. Zudem führte der VwGH im Erkenntnis vom 7.9.2006, 2006/16/0035,0036 aus:

"Lasten sind Verpflichtungen und Verbindlichkeiten zu Leistungen jeder Art. Der Begriff ist gesetzlich nicht festgelegt. Er umfasst in erster Linie Schulden, geht aber über ihn hinaus. Verbindlichkeiten sind abzugsfähig, wenn sie bis zum Stichtag rechtlich entstanden und noch nicht getilgt sind. Außerdem müssen sie für den Verpflichteten eine wirtschaftliche Belastung bedeuten. Das ist der Fall, sobald er mit einer Inanspruchnahme rechnen muss."

Die im gegenständlichen Fall vereinbarte Rente ist daher eine Last.

Ist die Steuer von der Gegenleistung zu erheben (vgl § 4 Abs 1 GrEStG) ist diese Gegenleistung nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17 BewG) zu bewerten (§ 1 Abs 1 BewG) (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, § 5 Tz 22). § 16 BewG ist daher von Amts wegen bei der Ermittlung der Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG anzuwenden.

§ 17 GrEStG hat den Zweck, Vorgänge, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden, nicht mit Steuer zu belasten. § 17 GrEStG hat daher die Zielrichtung von den Vertragsparteien willentlich beseitigte Erwerbsvorgänge steuerfrei zu stellen; § 16 Abs 3 BewG hat aber den Zweck, eine gerade nicht willentlich, sondern ausschließlich wegen des Todes des Berechtigten bzw Verpflichteten um mehr als die Hälfte des Wertes verkürzte Rente neu zu bewerten. § 17 GrEStG ist daher keine lex specialis zu § 16 Abs 3 BewG. § 16 Abs 3 BewG ist daher entgegen der Ansicht des Berufungsführers – unter den oben bereits angeführten Voraussetzungen, die im gegenständlichen Fall gegeben sind – auch von Amts wegen anzuwenden. Im gegenständlichen Fall ist es daher zulässig, den Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 16 Abs 3 BewG zu berichtigen. Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. Mai 2006, mit dem das Finanzamt Feldkirch die Berichtigung gemäß § 16 Abs 3 BewG durchgeführt hat – war daher als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 19 Abs 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17 BewG). § 16 Abs 3 BewG ist daher – bei Wegfall einer Last – auch im Schenkungssteuerverfahren von Amts wegen anzuwenden.

§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG lautet:

Von der Besteuerung sind ausgenommen:

2. der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Bei Schenkungen unter einer Auflage bzw gemischten Schenkungen beschränkt sich die Grunderwerbsteuerbefreiung auf den Teil des dreifachen Einheitswertes der den Wert der Auflage bzw Gegenleistung übersteigt. Der Eigentumsübergang von Grundstücken ist also – soweit er eine Schenkung im Sinne des ErbStG darstellt – von der Grunderwerbsteuer befreit. Bei Schenkung eines Grundstückes unter Auflage bzw gemischter Schenkung beschränkt sich die Schenkungssteuer auf den Teil des Grundstückswertes, der den Wert der Auflage übersteigt und nur dieser Teil ist von der Grunderwerbsteuer befreit. Die Grunderwerbsteuer weicht also der Schenkungssteuer aus. Das ErbStG enthält eine umgekehrte Vorschrift, dh eine Vorschrift, dass die Erbschafts- oder Schenkungssteuer entfalle, soweit bereits eine Grunderwerbsteuer festgesetzt sei, nicht. Ein solcher Rechtssatz kann aber auch nicht durch die Praxis herausgebildet werden. Er würde den Rechtssatz in § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG für die umgekehrt liegenden Fälle nicht sinngemäß ergänzen, sondern in das Gegenteil verkehren.

Der im Gesetz festgelegte Grundsatz, dass die Grunderwerbsteuer der Schenkungssteuer auszuweichen hat, würde im Endergebnis dahin gehend abgeändert werden, dass von beiden Steuern die später festzusetzende der früher festgesetzten auszuweichen hat. Da sich aber der Rechtssatz des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG nicht umkehren lässt, folgt daraus, dass bei Schenkung von Grundstücken eine Schenkungssteuer festzusetzen ist, ohne Rücksicht darauf, ob für denselben Vorgang eine Grunderwerbsteuer festgesetzt worden ist (RFH vom 7. Juli 1933, V e 1021/31). Die Grunderwerbsteuer ist in diesem Falle eben zu Unrecht, weil unter Außerachtlassung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG, festgesetzt worden. Die zu Unrecht erfolgte Festsetzung der Grunderwerbsteuer muss, wie jede zu Unrecht erfolgte Steuerfestsetzung, nach Möglichkeit wieder beseitigt werden. Für eine Beseitigung der zu Unrecht festgesetzten Grunderwerbsteuer kommt im gegenständlichen Fall insbesondere § 16 Abs 3 BewG in Frage. Selbst wenn es keinen Vorrang der Schenkungssteuer vor der Grunderwerbsteuer gäbe, wäre auch der Schenkungssteuerbescheid gemäß § 16 Abs 3 BewG zu berichtigen, da wie bereits oben ausgeführt, auch der Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 16 Abs 3 BewG zu berichtigen war.

Hinsichtlich des im § 16 Abs 3 verwendeten Begriffes "Last" wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Diese gelten auch hinsichtlich der vom Geschenknehmer übernommenen Gegenleistung im Falle einer gemischten Schenkung bzw Schenkung unter einer Auflage. Der Zweck des § 16 Abs 3 BewG geht dahin, die Berichtigung einer Steuerfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen nur abhängig von einem befristeten Antrag, die Berichtigung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen dagegen unbefristet antragsfrei zu ermöglichen (BFH vom 17. September 1975, II R 5/70). Auch die vom Geschenknehmer im Fall der gemischten Schenkung bzw Schenkung unter einer Auflage übernommene Gegenleistung (bzw Auflage) stellt eine Last dar, deren Wegfall zu einer amtswegigen Berichtigung gemäß § 16 Abs 3 BewG berechtigt.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 23. Oktober 2006