



GZ. RV/0362-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Georg Santer, gegen den Bescheid vom 10. Oktober 2002 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Schenkungssteuer für die im Rechtsvorgang "Schenkungsvertrag vom 9. September 2002" vereinbarten beiden schenkungssteuerpflichtigen Erwerbe wird mit 1.303,25 € und 755,55 €, insgesamt somit 2.058,80 € (bisher: 2.650,50 €) festgesetzt. Die in den Entscheidungsgründen vorgenommene Darstellung der jeweiligen Grundlagen der Abgabenfestsetzungen der beiden Schenkungen bildet einen integrierenden Teil dieses Spruches. Auf die bereits eingetretene Fälligkeit wird hingewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

R. B. verpflichtete sich im Zuge der Ehescheidung nach § 55a EheG seiner Ehefrau Ro. B. seine 95/2216- Anteile an der Liegenschaft EZ X GB Y, mit denen Wohnungseigentum an der Wohnung 8 verbunden ist, zu verkaufen. Mit Anerkenntnisurteil, worin er schuldig gesprochen wurde, in den Abschluss eines entsprechend ausformulierten Kaufvertrages einzuwilligen, wurde der Kaufvertrag geschlossen und dem Finanzamt angezeigt. Für diesen Rechtsvorgang schrieb das Finanzamt gegenüber Ro. B. Grunderwerbsteuer vor. Mit Schreiben vom 8. Oktober 2002 wurde der Antrag gemäß § 17 GrEStG gestellt, die bereits mit Bescheid festgesetzte Grunderwerbsteuer " aufzuheben". Gleichzeitig mit diesem Antrag wurde der streitgegenständliche Schenkungsvertrag vorgelegt, womit zum einen der Vater R. B. seiner Tochter Ch. B. seine Miteigentumsanteile an dieser Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung 8 geschenkt hat und zum anderen räumte die Mutter Ro. B. der Tochter unentgeltlich die Dienstbarkeit der Wohnung an dem ihr gemäß § 12 Abs. 1 WEG 1975 zukommenden (zweiten) Miteigentumsanteil an dieser mit der Liegenschaft verbundenen Wohnung ein. Das Wohnrecht wurde im Vertrag mit € 150,-- monatlich bewertet. Die Tochter nahm beide Schenkungen an und verpflichtete sich, die anfallende Schenkungssteuer zu bezahlen.

Für diesen im Betrifft mit "Schenkungsvertrag B. R. vom 9. September 2002 mit B. Ro" bezeichneten Rechtsvorgang schrieb das Finanzamt gegenüber der Tochter Ch. B. (= Bw.) mit dem Bescheid vom 19. Oktober 2002 ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 52.570,26 € gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG vom Wert des Grundstückes in Höhe von 27.385 € die Schenkungssteuer in Höhe von insgesamt 2.650,50 € vor. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes wurde der Wert des Grundstückes von 27.385,13 € und der Wert des Wohnrechtes von 27.385,13 € zusammengezählt und davon der Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von 2.200 € abgezogen. Als Bescheidbegründung wurde Folgendes angeführt: "Das Wohnungs-(Fruchtgenuss-)recht wurde für schenkungssteuerliche Zwecke in Höhe des (anteiligen) (Einheits-) Wertes der Liegenschaft angesetzt".

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, der anteile Einheitswert des geschenkten Liegenschaftsanteiles betrage 9.128,38 € (EW 2.930.000 S dividiert durch 2216 Anteile x 95 Anteile= 125.609,21 S oder 9.128,38 €) und dieser Wert des Grundstückes sei bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes und bei der Berechnung der Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG als maßgeblicher Wert anzusetzen. Als Folge des in einem Anerkenntnisurteil festgelegten Kaufvertrages wurde für diesen nunmehr vom Vater geschenkt erhaltenen Liegenschaftsanteil gegenüber der Ro. B. bereits Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Die geschiedenen Eltern R. B. und Ro. B. hätten aber diesen Erwerbsvorgang einvernehmlich aufgehoben und der Vater habe ihr dann den Liegenschaftsanteile mit dem gegenständlichen Schenkungsvertrag geschenkt. Ein Objekt könne entweder verkauft oder verschenkt werden, beides gleichzeitig wäre unmöglich. Damit sei es auch unmöglich beide gleichzeitig zu besteuern. Solange an der Besteuerung des abgebrochenen Verkaufes festgehalten werde, dürfe keine Versteuerung der Schenkung erfolgen. Gegen die Besteuerung des von der Mutter eingeräumt erhaltenen Wohnrechtes an der anderen Hälfte der Eigentumswohnung wurde vorgebracht, bei Wohnungseigentum zwischen Ehepartnern sei es noch nie vorgekommen, dass jeder Partner für die Mitbenützung der Hälfte, die seinem Partner gehöre, noch zusätzlich gleich viel Grunderwerbsteuer zahlen musste, wie der Partner bereits bezahlt habe. Da für eine gemeinsame Eigentumswohnung zwischen Mutter und Tochter jetzt die gleichen rechtlichen Eigentumsverhältnisse wie zwischen Ehepartnern vorliegen würden, dürfe auch in diesem Fall deswegen die Schenkungssteuer nicht verdoppelt werden.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2003 wurde mitgeteilt, dass das von Ro. B. der Tochter Ch. B. eingeräumte Wohnrecht einvernehmlich aufgehoben worden und damit hinfällig sei. Auf Grund der Rückgängigmachung der Vereinbarung über das Wohnrecht werde die Abänderung des Schenkungssteuerbescheides beantragt.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung und stützte diese auf folgende Begründung:

"Im gegenständlichen Schenkungssteuerbescheid wurde 1. Für die Schenkung des Wohnrechtes eine Steuer erhoben (bewertet mit den dreifachen Einheitswert) und 2. Für die Schenkung der 95/2216 Grundstücksanteile, die die Veräußerin von R. B. durch erzwungenen Kaufvertrag erworben hat. Es liegt keine Schenkung von R. B. vor, weil dieser am 9.9.2002 nicht mehr die volle Verfügungsmacht über die Grundstücksanteile hatte. Eine Abschreibung der Steuer wegen Aufhebung der Schenkung (siehe § 33 ScheStG) kann nur erfolgen, wenn Widerrufsgründe der §§ 947 ff ABGB vorliegen (z.B. grober Undank) und ein Herausgabeanspruch vorläge. Gem. § 946 ABGB sind Schenkungen grundsätzlich unwiderruflich. Die Nichteintragung des Wohnrechtes im Grundbuch bewirkt noch keinen Rechtsanspruch auf Abschreibung der Schenkungssteuer. (Im Übrigen existiert keine

schriftliche Vereinbarung, mit der das geschenkte Wohnungsrecht wieder rückgängig gemacht wird)." "

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird ausgeführt, dass zum Zeitpunkt 9.9.2002 nach wie vor R. B. grundbürgerlicher Eigentümer der 95/2260 Anteile an der Liegenschaft EZ X GB Y gewesen sei, da wie dem Finanzamt mit dem Antrag gemäß § 17 GrEStG mitgeteilt, der Kaufvertrag laut Anerkenntnisurteil vor Unterfertigung des Schenkungsvertrages wieder einvernehmlich zwischen R. B. und Ro. B. rückgängig gemacht worden sei. Wenn R. B. nicht voll verfügberechtigt gewesen wäre, hätte er nicht rechtswirksam den Schenkungsvertrag unterschreiben können. Bei dem eingeräumten Wohnrecht handle es sich um eine Dienstbarkeit, wobei die Steuerbemessung für Dienstbarkeiten sich nach dem dreifachen Jahreswert richten würde. Nachdem es sich bei der Einräumung einer Dienstbarkeit der Wohnung nur um das Hälfteeigentum der Ro. B. handle, wäre ein monatlicher Betrag von maximal 150 € zu Grunde zu legen gewesen; dies ergebe eine Bemessungsgrundlage von 5.400 €. Es sei bei der Einräumung einer Dienstbarkeit auch nicht als Bemessungsgrundlage der dreifache Einheitswert zu Grunde zu legen. Außerdem sei die Vereinbarung über die Einräumung des Wohnungsrechtes wieder einvernehmlich rückgängig gemacht worden, weshalb keine Steuer anzusetzen gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt : Schenkung der Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ X GB Y

Bei der Entscheidung dieses Streitpunktes bleibt einleitend festzuhalten, dass der mit dem erwähnten Anerkenntnisurteil erfolgte Verkauf der Miteigentumsanteile von R. B. an Ro. B. durch eine Vereinbarung dieser beiden Vertragsparteien vor Abschluss dieses Schenkungsvertrages einvernehmlich aufgehoben worden war. Die Frage der erfolgten Rückgängigmachung des dieser Schenkung vorangegangenen Kaufvertrages war Gegenstand eines eigenen Rechtsmittelverfahrens. In der Entscheidung darüber wurden die Gründe dargelegt, die bei der gegebenen Sachlage für eine Rückgängigmachung des Kaufvertrages sprachen. An Sachverhalt war daher in Übereinstimmung mit der bestehenden Vertragslage davon auszugehen, dass durch den gegenständlichen Schenkungsvertrag der ausgewiesene Geschenkgeber R. B. seine Liegenschaftsanteile der Bw. geschenkt hat und

nicht wie vom Finanzamt unterstellt, dass Ro. B. den zuvor von ihr erworbenen Liegenschaftsanteil an die Bw. verschenkt hat. Für eine solche Sachverhaltsannahme fehlten dafür sprechende konkrete Sachverhaltsfeststellungen. Außer Streit blieb hingegen, dass der im Schenkungsvertrag vereinbarte Rechtsvorgang jedenfalls eine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes war und damit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 idGf ein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht wurde. Die Vorschreibung von Schenkungssteuer für diesen Rechtsvorgang war somit rechtens.

Was den gleichfalls bekämpften betragsmäßigen "Wert des Grundstückes" anlangt lässt das Berufungsvorbringen erkennen, dass die Bw. bei ihrer Berechnung vom Ansatz her richtig vom Einheitswert der ganzen Liegenschaft ausgegangen und den Wert der geschenkten 95/2216- Anteile wie folgt berechnet hat: Einheitswert der Gesamtliegenschaft 2.930.000 S dividiert durch 2216 mal 95 ergibt 125.609 S (entspricht: 9.128,38 €) als anteiligen Einheitswert. Diese Berechnung lässt aber außer Acht, dass nach § 19 Abs. 2 ErbStG idF BGBl. I Nr. 142/2000 für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländische Grundstücke und für inländische Betriebsgrundstücke **das Dreifache** des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Nach § 34 Abs. 1 Z 5 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. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Laut Schenkungsvertrag vom 19. Juli 2002/9. September 2002 hat die Geschenknehmerin die Wohnung am 1. Juli 2002 übernommen. Entstand somit die Steuerschuld für die gegenständliche Schenkung zweifelsfrei nach dem 31. Dezember 2000, dann ist gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG idF BGBl I Nr. 142/2000 der **dreifache** Einheitswert(anteil) als Wert des geschenkten Liegenschaftsanteiles anzusetzen. Der bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und bei der Berechnung der Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG berücksichtigte Wert des Grundstückes in Höhe von 27.385,13 € (dreifacher anteiliger Einheitswert von 9.128,38 €) entspricht daher der gesetzlichen Bestimmung des § 19 Abs. 2 ErbStG idF BGBl I Nr. 142/2000.

Streitpunkt: Unentgeltliche Einräumung der Dienstbarkeit der Wohnung

Zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens wird der für das Wohnrecht angesetzte Wert von 27.385,13 € bekämpft mit der Begründung, für die Dienstbarkeit der Wohnung richte sich die Steuerbemessung nach dem dreifachen Jahreswert. Da sich die gegenständliche Dienstbarkeit der Wohnung auf den Hälftenanteil an einer Eigentumswohnung beziehe, wäre von einem monatlichen Betrag von maximal 150 € auszugehen, wodurch sich eine Bemessungsgrundlage von 5.400 € ergebe. Bei der Einräumung einer Dienstbarkeit sei als Bemessungsgrundlage auch nicht der dreifache Einheitswert anzusetzen. Unabhängig davon sei die Vereinbarung über die Einräumung des Wohnrechtes einvernehmlich rückgängig gemacht worden, weshalb keine Steuer anzusetzen gewesen wäre.

Diesem Vorbringen steht Folgendes entgegen.

Ist- wie im Gegenstandsfall gegeben- der Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruches durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden. Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt nach der Rechtsprechung (VwGH 25.2.1993, 92/16/0160, VwGH 30.04.2003, 2002/16/0271) und Lehre (Hinweis auf Ritz, BAO 2, Rz. 11 zu § 4) dabei der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse (hier vereinbarte einvernehmliche Aufhebung der Dienstbarkeitseinräumung) nicht wieder beseitigt werden kann, es sei denn, der Gesetzgeber selbst durchbricht diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift (im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer durch die Bestimmung des § 33 ErbStG). Dass aber im Gegenstandsfall ein Widerrufsgrund im Sinne des § 33 lit. a ErbStG vorliegen würde, hat die Bw. selbst nicht behauptet geschweige denn nachgewiesen. Die durch die erfolgte Einräumung der Dienstbarkeit der Wohnung entstandene Steuerschuld wurde folglich durch die nachträgliche einvernehmliche Aufhebung der Dienstbarkeitseinräumung nicht zum Wegfall gebracht.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Vorschriften). Der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen oder Leistungen ist im Streitfall noch nach den Bestimmungen des § 16 BewG in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 71/2003 zu ermitteln. Nach § 16 Abs. 1 BewG (alte Fassung) bestimmte sich der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Person (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 88 zu § 19 ErbStG und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung). Die Rechtseinräumung erfolgte laut Punkt VII. des

Schenkungsvertrages auf die Dauer des Lebens von Ch. B. (geb. 8. April 1982). Unter Anwendung des mit monatlich 150 € bewerten Wohnrechtes und des auf Grund des Lebensalters der Ch. B. sich ergebenden Vervielfachers von 17 (§ 16 Abs. 2 Z 2 BewG) errechnet sich der Wert des Wohnrechtes mit 30.600 € (= 150 € x 12 x 17). Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer vertritt der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 2.3.1972, 929/71, VwGH 13.9.1973, 1921/72 sowie VwGH 28.6.1973, 398,399,400/72 und VwGH 2.6.1976,956/74) allerdings die Rechtsansicht, dass der Wert wiederkehrender Nutzungen oder Leistungen, die in dinglichen Rechten an einem bestimmten Wirtschaftsgut bestehen, wie beispielsweise die Dienstbarkeit der Wohnung, nicht größerer sein kann als der steuerliche Wert des genützten Wirtschaftsgutes selbst. Ausgehend von dieser Rechtslage hat das Finanzamt zu Recht als Wert der Dienstbarkeit der Wohnung den anteiligen (dreifachen) Einheitswert von 27.385,13 € und nicht den nach den Bestimmungen des § 16 BewG sich ergebenden höheren Kapitalwert des Wohnrechtes von 30.600 € angesetzt.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass das Berufungsvorbringen hinsichtlich der Einbeziehung in die Schenkungssteuerpflicht dem Grunde nach und hinsichtlich der Höhe der jeweiligen Bemessungsgrundlagen keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Schenkungssteuerbescheides aufzuzeigen vermochte. Allerdings ist das Finanzamt auf Grund einer unzutreffenden Sachverhaltsannahme davon ausgegangen, dass sowohl die Liegenschaftsanteile als auch die Dienstbarkeit der Wohnung von der Mutter Ro. B. an die Bw. geschenkt worden seien, was zur Zusammenfassung beider Schenkungen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes und zum bloß einmaligen Abzug des Freibetrages geführt hat. Es ist zwar nicht zweifelhaft (VwGH 30.5.1994, 93/16/0093), dass mehrere Besteuerungsfälle formularmäßig in einem (Sammel-) Steuerbescheid zusammengefasst werden können. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 198 Abs. 2 BAO, wonach Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlage) zu enthalten haben, sind aber bei einer solchen formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegender getrennter Vorgänge die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen. Ist wie im Streitfall gegeben zwar die Person des Geschenkgebers bei den beiden gesonderten Besteuerungsfällen unterschiedlich, die Steuerschuldnerin für beide aber die gleiche Geschenknehmerin, dann können diesfalls zwar formularmäßig beide Besteuerungsfälle in einem Sammelsteuerbescheid zusammengefasst werden, dabei ist aber darauf zu achten, dass die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert angeführt werden. Dies ist auch deshalb geboten, weil dadurch sichergestellt ist, dass die richtige Progressionsstufe (§ 8 Abs. 1 ErbStG) für jeden eigenständigen Erwerb zur Anwendung

kommt und der persönliche Freibetrag (§ 14 ErbStG) pro Besteuerungsfall abgezogen wird. Auf Grund der Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO und weil die Identität der zu entscheidenden Sache unter Beachtung des im bekämpften Bescheid angeführten "Betrifft" noch gegeben ist, wird unter teilweiser Stattgabe der Berufung die Schenkungssteuer für die beiden Schenkungen wie folgt berechnet und festgesetzt:

1.) Schenkung des Liegenschaftsanteiles durch R. B.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Wert des Grundstückes	27.385,13 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	25.185,13 €

Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 25.185,00 €	755,55 €
Zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 27.385 €	547,70 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	1.303,25 €

2.) Schenkung der Dienstbarkeit der Wohnung durch Ro. B.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Wert des Wohnungsrechtes	27.385,13 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	25.185,13 €

Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 25.185,00 €	755,55 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	755,55 €

Die Schenkungssteuer für die im Rechtsvorgang "Schenkungsvertrag vom 9. September 2002" vereinbarten beiden schenkungssteuerpflichtigen Erwerbe beträgt bei Zusammenfassung der jeweils festgesetzten Schenkungssteuer von 1.303,25 € und von 755,55 € insgesamt 2.058,80 € (bisher: 2.650,50 €).

Innsbruck, 13. Mai 2004