



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0009-K/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 26. November 2003 des Bw., vertreten durch Dr. Siegfried Rack – Mag. Gottfried Tazol, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, jeweils vom 21. November 2003, betreffend

1) Grunderwerbsteuer und

2) Schenkungssteuer,

entschieden:

1) Die Berufung gegen den **Grunderwerbsteuerbescheid** wird als **unbegründet abgewiesen**. Der angefochtene Bescheid wird zum **Vorteil** des Berufungswerbers **abgeändert** und die Grunderwerbsteuer **festgesetzt** mit **€ 130,30**. **Bisher** war vorgeschrieben **€ 132,68**.

2) Die Berufung gegen den **Schenkungssteuerbescheid** wird als **unbegründet abgewiesen**.

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

Mit notariell bekräftigtem Übergabsvertrag vom 15. September 2003 übertrug der im März 1923 geborene G.W. den in seinem Eigentum befindlichen ideellen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ X, KG Y, mit dem darauf befindlichen Einfamilienhaus KN 1 seinem Sohn, dem nunmehrigen Berufungswerber (in der Folge bloß: Bw.). Mitübergeben wurde auch die Hälfte der Fahrnisse der Übergabsliegenschaft, wobei der Wert dieses Hälfteanteiles vom zuständigen Bezirksgericht mit € 1.000,-- geschätzt worden war. Besitz, Genuss und Gefahr an der zu übergebenden Liegenschaftshälfte würden mit Unterfertigung der Vertragsurkunde durch beide Vertragsparteien auf den Bw. übergehen.

Als Übernahmspreis gelte gemäß den §§ 18, 19 und 20 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) der letztgültige, anteilige Einheitswert in Höhe von € 11.409,63. In Anrechnung auf den Übernahmspreis räumte der Bw. seinem Vater das unentgeltliche und lebenslange Wohnungsrecht an den im Parterre des Hauses KN 1 befindlichen Räumlichkeiten sowie die Mitbenutzung von weiteren, in der Urkunde näher umschriebenen, Teilen der Liegenschaft ein. Weiters übernahm der Bw. die Bestattungs-, Graberhaltungs- und allfällige Graberrichtungskosten in sein Zahlungsversprechen. Die Übergabe erfolge in Abgeltung der Erbrechts- und Pflichtteilsansprüche des Übernehmers.

Das Wohnrecht wurde von den Vertragsparteien mit monatlich € 250,-- bewertet, die Bewertung der Graberrichtungs- und Bestattungskosten dem zuständigen Finanzamt (FA) anheim gestellt. Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren habe, ebenso wie allfällige Steuern aus diesem Vorgang, der Bw. zu tragen, welcher auch den Auftrag zur Vertragserrichtung und Verbücherung erteilt hatte.

Endlich ist in der Vertragsurkunde noch festgehalten, dass die wirkliche Übergabe durch Abgehen der Grenzen durch die Vertragsteile und Übergabe der die Liegenschaft betreffenden Urkunden an den Bw. bereits vollzogen worden sei.

In seiner dem FA übermittelten Abgabenerklärung Vordruck Gre 1 führte der Bw. als Gegenleistung das Wohnrecht, bewertet mit monatlich € 250,-- und vervielfacht mit 96 Monaten, sohin einen Betrag von € 24.000,--, sowie die Vertragskosten von € 1.000,--, an. Weiters gab der vertragsverfassende Rechtsanwalt mit gesondertem Schreiben vom 7. Oktober 2003 bekannt, dass der Übergabsvertrag von der zuständigen Bezirkshauptmannschaft zwischenzeitig (Anm.: mittels Negativbestätigung) genehmigt worden sei.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid setzte das FA dem Bw. gegenüber Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von € 132,68 fest. Die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage ermittelte das FA, indem es den einfachen Jahreswert (nach § 16 Bewertungsgesetz 1955 (BewG)) des Wohnungsrechtes im Betrag von € 3.000,--, die von Amts wegen angenommenen Begräbniskosten mit € 1.453,56 sowie die Kosten einer Grabstätte in Höhe von € 2.180,19 addierte, und gelangte so zu einer Gesamtgegenleistung im Ausmaß vom € 6.633,75. Die Vertragserrichtungskosten rechnete das FA nicht zur Gegenleistung, da der Auftrag hiezu vom Bw. erteilt worden war.

Zusätzlich setzte das FA dem Bw. gegenüber mit dem zweitangefochtenen Bescheid Schenkungssteuer (ScheSt) im Gesamtausmaß von € 1.313,75 fest. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie der ScheSt stellte das FA wie folgt dar:

• Grundstück, dreifacher anteiliger Einheitswert	€	34.228,89
• abzüglich grunderwerbsteuerliche Gegenleistung	€	6.633,75
• steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes	€	27.595,14
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	2.200,00
• steuerpflichtiger Erwerb € 25.395,14, gerundet	€	25.395,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 3%	€	761,85
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von € 27.595,00	€	551,90
• Schenkungssteuer gesamt, gerundet	€	1.313,75

In seiner gegen diese beiden Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung wendete der Bw. hinsichtlich der GrESt ein, dass der Kapitalwert des Wohnrechtes nicht mit dem einfachen Jahreswert, sondern nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelt mit der sechsfachen Jahresleistung anzusetzen wäre. Das FA vertrete die verfehlte Ansicht, dass die vom Verfassungsgerichtshof (VfGH) aufgehobene Bestimmung des § 16 BewG noch bis 31. Dezember 2003 in Wirksamkeit gestanden sei. Nach § 16 BewG in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 2002/165 jedoch würde die Lebensdauer einer im 80. Lebensjahr

befindlichen Person nach versicherungsmathematischen Grundsätzen noch sechs Jahre betragen. Demgemäß müsste die Gegenleistung mit € 21.633,75 ermittelt und, daraus abgeleitet, die GrESt mit € 432,67 vorgeschrieben werden. Korrespondierend dazu wäre, durch die höhere Gegenleistung, nur mehr ScheSt im Gesamtausmaß von € 515,00 festzusetzen.

Seine in der Folge erlassenen, abweisenden Berufungsvorentscheidungen begründete das FA damit, dass der VfGH die maßgeblichen Bestimmungen des § 16 Abs. 2 und 3 BewG erst mit Ablauf des 31. Dezember 2003 als verfassungswidrig aufgehoben hätte, der verfahrensgegenständliche Übergabsvertrag hingegen schon am 15. September 2003 abgeschlossen worden sei.

Der Bw. brachte in seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nochmals vor, dass § 16 BewG in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 2002/165 schon vor dem 31. Dezember 2003 in Kraft getreten sei. Überdies wäre bei einem derartigen Rechtsgeschäft, auch schon nach der Rechtslage vor der Aufhebung der vorzitierten Gesetzesbestimmung durch den VfGH, je nach Überwiegen entweder nur GrESt oder ScheSt vorzuschreiben.

Über fernmündliche Anforderung durch die Berufungsbehörde gab der Bw. noch den Verkehrswert der übergebenen Liegenschaftshälfte, gestützt auf ein Gutachten, mit € 55.000,00 bekannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass nachstehend angeführte Umstände, Wertansätze und sonstige Sachverhaltselemente von den Verfahrensparteien nicht in Streit gezogen werden:

- Wert des monatlichen Wohnungsrechtes mit € 250,00;
- Ansatz der Grabkosten mit € 2.180,19 und der Bestattungskosten mit € 1.453,56;
- Nichtberücksichtigung der Vertragserrichtungskosten;
- Verkehrswert des übergebenen Hälfteanteiles der Liegenschaft mit € 55.000,00;
- Höhe des (anteiligen) Einheitswertes von € 11.409,63;
- Ansatz des dreifachen Einheitswertes für die Berechnung der ScheSt;
- Rein mathematische Vorgangsweise bei den Steuerberechnungen;
- Höhe der Steuersätze und des angewendeten Freibetrages;

- Entstehung der Steuerschuld bei GrESt und ScheSt im September 2003;
- Vorliegen eines teilweise entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäftes.

Strittig ist lediglich, ob das einen Teil der Gegenleistung bildende lebenslange Wohnungsrecht beim hier maßgeblichen Alter des Übergebers (über 80 Jahre) mit dem einfachen oder sechsfachen Jahreswert anzusetzen ist und ob bei einer hier vorliegenden gemischten Schenkung je nach Überwiegen bloß GrESt oder nur ScheSt vorgeschrieben werden darf.

Hiezu wird ausgeführt:

1) Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid:

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG 1955, BGBl. Nr. 148, in der Fassung BGBl. Nr. 172/1971, welcher nach der Bestimmung des § 1 Abs. 1 leg. cit. auch für die GrESt Geltung hat, bestimmt sich der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Person. Nach § 16 Abs. 2 Z 12 BewG ist als Wert bei einem Alter von mehr als 80 Jahren das Einfache des Wertes der einjährigen Nutzung anzunehmen.

Unter dem Gesichtspunkt der Lebenserwartung ist die Fiktion des § 16 Abs. 2 BewG *konsequent zu beachten* (VwGH vom 21.12.1993, 89/14/0289). Die Anwendung der Kapitalisierungsfaktoren des § 16 Abs. 2 BewG ist vom Gesetz aus Vereinfachungsgründen *bindend* vorgesehen. Die den Vervielfachern zugrundegelegte Annahme einer bestimmten Lebenserwartung ist *unwiderlegbar*. Wenn auch den vorangeführten Vervielfachern allgemeine Feststellungen durchschnittlicher Lebenserwartung zugrunde liegen, so ist doch der Nachweis (Anm.: und daher auch Ansatz) eines vom Kapitalwert abweichenden gemeinen Wertes mit der Begründung, es sei mit einer kürzeren oder längeren Lebenserwartung zu rechnen, als dies den Vervielfachern des § 16 Abs. 2 BewG entspreche, *nicht zulässig* (VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0151, zitiert und ausgeführt in *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 53 zu § 5).

Da die bereits mehrfach angeführten Kapitalisierungsfaktoren mit der demografischen Entwicklung nicht (mehr) übereinstimmen, hat der VfGH mit Erkenntnis vom 9. Oktober 2002, G 112, 113/02, u.a. § 16 Abs. 2 und 3 BewG in der obzitierten Fassung als verfassungswidrig aufgehoben und gleichzeitig verfügt, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Dezember 2003 in Kraft treten würde.

Dem entsprechend ist in der Kundmachung des Bundeskanzlers vom 17. Dezember 2002, BGBl. I Nr. 165/2002, als Zeitpunkt des Außer-Kraft-Tretens der aufgehobenen Gesetzesbestimmungen ebenfalls der Ablauf des 31. Dezember 2003 angeführt.

Im Artikel 45 des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 vom 20. August 2003, wurden u.a. § 16 Abs. 1 und 2 BewG dahingehend geändert, dass auch nach versicherungsmathematischen Grundsätzen errechnete Werte von lebenslangen Renten, Nutzungen, Leistungen oder Lasten zulässigerweise in Ansatz gebracht werden können. Nach § 86 Abs. 8 BewG idF BGBl. I Nr. 71/2003 sind die Abs. 1 und 2 des § 16 BewG idF BGBl. I Nr. 71/2003 erstmals für Abgabentatbestände anzuwenden, auf Grund derer die jeweilige Abgabenschuld **nach** dem 31. Dezember 2003 entsteht.

Angesichts dieser eindeutigen und klaren Rechtslage, der zufolge § 16 Abs. 2 und 3 BewG idF BGBl. Nr. 172/1971 erst mit Ablauf des 31. Dezember 2003 außer Kraft getreten sind und die Neuregelung der Abs. 1 und 2 des § 16 BewG idF BGBl. I Nr. 71/2003 erst auf nach diesem Zeitpunkt verwirklichte Tatbestände anzuwenden ist, ist der Ansicht des Bw., die vom VfGH aufgehobenen Gesetzesnormen wären schon auf die gegenständliche, am 15. September 2003 erfolgte, Übergabe nicht mehr anzuwenden und statt dessen der versicherungsmathematisch errechnete Kapitalwert des Wohnungsrechtes anzusetzen gewesen, wohl eindrucksvoll der Boden entzogen. Damit erweist sich aber auch der, bei einem Alter des Übergebers von über 80 Jahren im Übergabszeitpunkt gemäß § 16 Abs. 2 Z 12 BewG gebotene, Ansatz des einfachen Jahresnutzwertes im hier bekämpften Bescheid als der damals geltenden und daher maßgeblichen Gesetzeslage entsprechend.

Dem weiteren Einwand des Bw., für das berufungsgegenständliche Rechtsgeschäft dürfe, je nach Überwiegen der entgeltlichen oder unentgeltlichen Komponente, entweder nur GrESt oder nur ScheSt vorgeschrieben werden, ist die im § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) u.a. enthaltene Bestimmung entgegenzuhalten, wonach Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen sind, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt. Das vom Gesetz verwendete Wort *insoweit* bedeutet, und zwar nur für die Berechnung der Steuer, eine Zerlegung des Erwerbes in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil und hat die Wirkung, dass für den entgeltlichen Teil allein GrESt, für den unentgeltlichen Teil allein ScheSt erhoben wird. In diesen Fällen liegt also eine gemischte Schenkung vor (Fellner, a.a.O., Rz 30 zu § 3 GrEStG).

Wenn nun das FA bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation für den entgeltlichen Teil des Erwerbes GrESt und für den die ausbedungene Gegenleistung übersteigenden unentgeltlichen Teil der Zuwendung mit dem zweitangefochtenen Bescheid ScheSt festgesetzt hat, so musste im Lichte der vorigen Ausführungen auch der diesbezügliche Einwand des Bw. ins Leere gehen.

Insgesamt gesehen war die Berufung gegen den angefochtenen GrESt-Bescheid daher als unbegründet abzuweisen.

Ungeachtet dessen haftet dem bekämpften GrESt-Bescheid dennoch eine, wenn auch vom Bw. nicht relevierte, Rechtswidrigkeit an. So hat der Bw. durch die Übergabe am 15. September 2003 nicht nur einen Liegenschaftsanteil, sondern auch mit € 1.000,00 bewertete Fahrnisse erworben. Bei einer derartigen Sachlage ist nun für die GrESt-Bemessung eine einheitliche Gegenleistung anteilig auf die erworbenen Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Von der, wie gerade oben ausführlich dargelegt wurde, vorerst richtig ermittelten Gegenleistung in Höhe von € 6.633,75 entfallen, beim unstrittigen Verkehrswert des Liegenschaftsanteiles von € 55.000,00, demnach bloß 98,21% ($55.000::1000 = 98,21::1,79$), sohin ein Betrag von € 6.515,00 auf den Erwerb des Grundstückes (bzw. des Hälfteanteiles davon). Die sich daraus ergebende GrESt beträgt sohin € 130,30 und war der angefochtene GrESt-Bescheid in diesem Sinne, wie oben im Spruch unter 1) dargestellt, zum Vorteil des Bw. abzuändern.

2) Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid:

Das Schicksal der Berufung gegen den ScheSt-Bescheid ist untrennbar verbunden mit der Frage, in welcher Höhe die Gegenleistung in Ansatz zu bringen ist. Aus den umfangreichen obigen Ausführungen erhellt nun, dass, entgegen der Auffassung des Bw., nur der einfache Jahreswert des Wohnungsrechtes zuzüglich der übernommenen Bestattungs- und Graberrichtungskosten, sohin der Gesamtbetrag von € 6.633,75, maßgeblich ist. Die zum Zwecke der Bemessung der GrESt vorgenommene Aufsplittung ist für die ScheSt indes unbeachtlich. Nicht weiter von Relevanz und ohne steuerliche Auswirkungen ist auch der Umstand, dass bei der Berechnung der ScheSt die mit € 1.000,00 bewerteten Fahrnisse vom FA (erkennbar aus Vereinfachungsgründen) nicht in den Erwerb einbezogen wurden, da sich andernfalls durch den Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG im Ausmaß von maximal € 1.460,00 ohnehin keine Änderung der festgesetzten ScheSt ergeben hätte, weshalb auch eine weitere rechnerische Darstellung entbehrlich ist. Die Gründe, warum dem Begehren des Bw., entweder nur GrESt oder bloß ScheSt vorzuschreiben, nicht gefolgt werden konnte, wurden schon oben dargelegt.

Es war daher auch der Berufung gegen den ScheSt-Bescheid ein Erfolg zu versagen.

Klagenfurt, 4. Februar 2004