



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. NN., vom 18. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. Mai 2006, Erfassungsnummer zzz., betreffend Schenkungssteuer entschieden:

- 1.) Die Festsetzung der Schenkungssteuer wird von € 18.033,10 auf € 5.098,00 herabgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- 2.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. Mai 2006, Erfassungsnummer zzz., Steuernummer ZZZ., setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Herrn Bw., (Bw.) Schenkungssteuer in der Höhe von € 18.033,10 fest. Das Finanzamt ging dabei von einem steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in der Höhe von € 183.191,22 aus.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. mit Schreiben vom 18. Mai 2006 das Rechtsmittel der Berufung. Gegenstand des dem vorliegenden Abgabenverfahren zu Grunde liegenden Schenkungsvertrages vom 4. August 2005 sei die Liegenschaft EZ zz., Grundbuch XY mit einer Gesamtfläche von 18.829 m<sup>2</sup>. Für diese Liegenschaft betrage der Einheitswert € 24.800,00. Daraus ergäbe sich eine festzusetzende Schenkungssteuer in der Höhe von € 5.098,00.

Mit Eingabe vom 2. Juni 2006 legte der Bw. ergänzend zu seiner Berufungsschrift eine Vereinbarung vor, wonach er als Geschenknehmer seiner Mutter als Geschenkgeberin das lebenslängliche Wohn- und Nutzungsrecht an der übergebenen Liegenschaft eingeräumt.

Da ihm nicht bewusst gewesen sei, dass diese Vereinbarung eine Gegenleistung für die übertragene Liegenschaft darstellt und somit schenkungssteuerlich von Relevanz ist, habe er seinem Rechtsvertreter von der Existenz dieser Vereinbarung erst jetzt, und auch das rein zufällig, berichtet. Es sei daher erst jetzt möglich, diese Nutzungsvereinbarung vorzulegen.

Für die Bewertung des Nutzungsrechtes sei eine monatlich erzielbare Miete in der Höhe von € 750,00 heranzuziehen, die, kapitalisiert auf Basis des Lebensalters der Mutter des Bw., zum Übergabestichtag 1. Jänner 2005 einen Barwert von € 54.836,06 ergäbe. Die Schenkungssteuer sei demnach in der Höhe von € 2.008,92 festzusetzen.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit Bescheid vom 3. Juli 2006 und änderte die Festsetzung der Schenkungssteuer auf € 5.098,00. Die Behörde ließ dabei die vom Bw. mit Eingabe vom 2. Juni 2006 vorgelegte Vereinbarung mit der Begründung unberücksichtigt, dass die mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld durch privatrechtliche Vereinbarungen, auch wenn diesen nachträglichen Ereignissen von den Parteien Rückwirkung beigelegt worden sei, nicht mehr beseitigt werde.

In einem gesonderten Verfahren setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 3. Juli 2006 dem Bw. auf der Grundlage der erwähnten Vereinbarung (bei der es sich laut Finanzamt um eine nachträgliche Gegenleistung handelte) Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 1.096,72 fest.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 6. Juli 2006 die Vorlage der o.a. Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Finanzverwaltung gehe seiner Meinung nach davon aus, dass der Bw. eine Gegenleistung für eine bereits in seinem Eigentum befindliche Liegenschaft erbringe. Sie müsse sich mit dieser Vorgangsweise (Ablehnung einer Gegenleistung beim schenkungssteuerpflichtigen Vorgang, Konstruierung einer Gegenleistung für eine bereits übertragene Liegenschaft für die Grunderwerbsteuer) den Vorwurf puren Fiskalismus gefallen lassen.

Mit Schreiben vom 7. August 2006 legte der Bw. eine Ergänzung zum Vorlageantrag vor und führte darin aus:

„Ergänzend zu unserem o.a. Vorlageantrag übermitteln wir angeschlossen die mittlerweile ergangene Berufungsvorentscheidung zur Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid.

---

Wir erlauben uns auf die Begründung zu diesem Bescheid hinzuweisen, in der die Finanzbehörde sehr wohl davon ausgeht, dass die Einräumung des Wohn- und Nutzungsrechtes eine Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft darstellt. Als Schenkungssteuerbemessungsgrundlage kann daher, auch nach Meinung der Finanzbehörde, lediglich der über den Wert des Wohn- und Nutzungsrechtes hinausgehende Wert der Liegenschaft herangezogen werden.“

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Nach den Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Das Finanzamt hat in seiner o.a. Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2006 (die insofern als Vorhalt gilt) unwidersprochen zum Ausdruck gebracht, dass die vom Bw. mit Schreiben vom 2. Juni 2006 vorgelegte Nutzungsvereinbarung als nachträgliches Ereignis zu werten ist. Konkrete Einwendungen dahingehend, dass es zu dieser Vereinbarung doch nicht nachträglich (nach Abschluss des Schenkungsvertrages) gekommen sei, sind weder dem Vorlageantrag noch dem dazu ergangenen ergänzenden Schriftsatz zu entnehmen.

Der Bw. leitet vielmehr aus dem Umstand, dass das Finanzamt bei der grunderwerbsteuerrechtlichen Würdigung die nachträgliche Einräumung des Wohn- und Nutzungsrechts als Gegenleistung bewertet hat, den Rechtsanspruch auf eine entsprechende Berücksichtigung bei der Bemessung der Schenkungssteuer ab.

Dem ist zu entgegnen, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH vom 7. Februar 1990, ZI. 88/13/0241) rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen sind, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen. Bestimmungen der letztgenannten Art finden sich (wie unten noch auszuführen sein wird) wohl im Grunderwerbsteuerrecht, nicht aber im Schenkungssteuerrecht.

Die Steuerschuld entsteht demnach im Falle einer Schenkung mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht beseitigt werden (vgl. VwGH vom 26. Februar 1981, ZI. 439/80).

---

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich der streitgegenständlichen Liegenschaft (die der Bw. laut Punkt V des Vertrages bereits am 1. Jänner 2005 in Besitz genommenen hat) mit Abschluss des Schenkungsvertrages gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG die Steuerschuld entstanden. Dass schon zu diesem Zeitpunkt die Einräumung des lebenslänglichen Wohn- und Nutzungsrechtes für die Geschenkgeberin vereinbart worden sei, behauptet weder der Bw. noch ergibt sich derartiges aus dem Text der Vertragsurkunde. In dieser Urkunde ist vielmehr von einer unentgeltlichen Schenkung (siehe Punkt II des Vertrages) die Rede. Laut Punkt V des Vertrages stehen dem Bw. alle Besitzesvorteile zu. Einschränkungen derartig, dass sich die Geschenkgeberin das Nutzungsrecht vorbehalten hat, sind dem Vertragswerk nicht zu entnehmen.

Es fällt auch auf, dass bei der Vertragserrichtung insofern auf die Besonderheiten des Einzelfalles Bedacht genommen worden ist, als z.B. eine auflösende Bedingung (siehe Punkt III des Vertrages) und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot (siehe Punkt VI des Vertrages) vereinbart wurde. Daraus lässt sich wiederum ableiten, dass der konkreten Ausgestaltung des Vertrages – wie bei der Übertragung bedeutender Vermögenswerte üblich – eine gründliche Beratung vorangegangen ist. Dass eine derartig wesentliche Einschränkung, wie die Einräumung des Wohn- und Nutzungsrechtes nicht Eingang in den Vertrag gefunden hat, lässt sich daher nur damit erklären, dass ein solches Recht zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eben noch nicht vereinbart war. Dies deckt sich auch mit der vom Anwalt des Bw. abgegebenen Steuererklärung, in der nur von einer Schenkung die Rede ist und die keinen Hinweis auf die nun vorgebrachte Gegenleistung enthält.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher zum Schluss, dass es sich bei der mit Schreiben vom 2. Juni 2006 vorgelegten Vereinbarung um eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung handelt, die ohne Einfluss auf die gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entstandene Steuerschuld bleibt.

Zu der vom Bw. im Vorlageantrag ins Spiel gebrachten grunderwerbsteuerrechtlichen Würdigung ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Sache des vorliegenden Verfahrens ausschließlich die Festsetzung der Schenkungssteuer ist.

Die Besonderheit im Grunderwerbsteuerrecht besteht darin, dass gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt, ebenfalls zur Bemessungsgrundlage gehören. Auch „nachträglich“ zugesagte Leistungen für den Erwerb eines Grundstückes gehören zu den „zusätzlichen“ Leistungen. Andernfalls wäre die Bestimmung des § 10 Abs. 3 Z 1 GrEStG unverständlich. Gemäß dieser Norm ist die Abgabenerklärung nach Abs. 1 bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Leistung gewährt wird, zweitfol-

genden Monats jedenfalls auch dann vorzulegen, wenn die Gegenleistung des Erwerbers durch Gewährung von zusätzlichen Leistungen neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung erhöht wird. Daher sind auch Leistungen, die von den Vertragsparteien in einem Nachtrag vereinbart werden, zusätzliche Leistungen im Sinne des § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG. Die Steuerschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die zusätzliche Leistung vereinbart wird (vgl. VwGH 27. 10 1983, 82/16/0151)

Die genannten Normen und die darauf basierende höchstgerichtliche Rechtsprechung sprechen somit für eine differenzierte Betrachtung von zusätzlichen Leistungen der genannten Art im GrEStG. Aus der Tatsache, dass die vorliegende nachträglich vereinbarte Gegenleistung bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer Berücksichtigung fand, vermag der Bw. daher keinerlei Rechtsansprüche hinsichtlich der Festsetzung der Schenkungssteuer abzuleiten.

Aus all diesen Gründen kam die vom Bw. begehrte Reduzierung der Bemessungsgrundlage um den Betrag des kapitalisierten Wohn- und Nutzungsrechtes bei der Abgabenberechnung nicht in Betracht.

Den Einwendungen des Bw., dass die Abgabenbehörde erster Instanz von einem zu hohen Einheitswert ausgegangen ist, sind hingegen berechtigt. Nach den unbestrittenen Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung wurden für die streitgegenständliche Liegenschaft vom Finanzamt Waldviertel zwei Einheitsbescheide erlassen. Der Einheitswert für die Parzelle xx beträgt demnach € 24.800,00 (3fach € 74.400,00). Für die restlichen Parzellen (land- und forstwirtschaftlich genutzt) beträgt der Einheitswert € 200 (3fach € 600,00).

Daraus ergibt sich eine Neuberechnung des steuerpflichtigen Erwerbes wie folgt:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	600,00 €
zuzüglich Wert der übrigen Grundstücke	+ 74.400,00 €
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	75.000,00 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	72.800,00 €

Die Schenkungssteuer war daher wie folgt neu festzusetzen:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 5 % vom steuerpflichtigen Erwerb	3.640,00 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom steuerlich maßgeblichen	+ 1.500,00 €

Wert der Grundstücke	
abzüglich Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 7 % von € 600,00	- 42,00 €
Schenkungssteuer	5.098,00 €

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 17. Jänner 2008