

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Peter Petzer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Am 11. Juni 2002 schlossen die sieben Mit- und Wohnungseigentümer der Liegenschaft EZI Grundbuch 83020 Wörgl-Kufstein einen als "Wohnungseigentums-Änderungsvertrag" bezeichneten Vertrag ab. Laut bisherigem Grundbuchstand hatten der Berufungswerber und seine Ehegattin an dieser Liegenschaft jeweils 94/890- Anteile verbunden mit dem Wohnungseigentum am Gebäude Top 6. Das Gebäude Top 6 wurde vollständig umgebaut und aufgestockt, wobei aus dieser Wohneinheit drei Wohneinheiten Top 6a, 6b und 6c gebildet

wurden. Vom Sachverständigen Baumeister Ing. A. R. wurden die Nutzwerte im Sinne des § 3 Wohnungseigentumsgesetz 1975 für diese Liegenschaft geändert.

Aufgrund dieses Parifizierungsgutachtens ergaben sich laut Wohnungseigentums-Änderungsvertrag folgende Änderungen bei den Miteigentumsanteilen:

	Bisherige Anteile	Neue Anteile
Wohnung Top 1:	54/890	54/980
Wohnung Top 2:	58/890	58/980
Wohnung Top 3:	144/890	144/980
Wohnung Top 4:	100/890	100/980
Wohnung Top 5:	346/890	346/980
Wohnung Top 6:	188/890	Top 6a: 142/980 Top 6b: 49/980 Top 6c: 87/980

Durch die Neuparifizierung und die nunmehr geänderten Nutzwerte ergaben sich folgende Veränderungen:

- Top 1: - 4860/872200 Anteile
- Top 2: - 5220/872200 Anteile
- Top 3: - 12960/872200 Anteile
- Top 4: - 9000/872200 Anteile
- Top 5: - 31140/872200 Anteile
- Top 6: + 63180/872200 Anteile, welche aufgeteilt wurden in Top 6a, Top 6b, Top 6c

Punkt 3 des Wohnungseigentums- Änderungsvertrages lautete wie folgt:

" Übertragung: Aufgrund der durch die Bauführung zusätzlich entstandenen Anteile wurden mit Sachbeschluss des Bezirksgerichtes X Zahl Y die Nutzwerte neu festgesetzt.

Es übergeben sohin entsprechend diesem Beschluss:

G. C. 4860/872200 Anteile

H. F. 15570/872200 Anteile

H. Ch. 24570/872200 Anteile

Dr. A. L. 12960/872200 Anteile

sowie

H. H. 5220/872200 Anteile

an Sch. L und Sch.M. und diese nehmen diese insgesamt 63180/872200 Anteile an und übernehmen diese Anteile in ihr hälftegleiches Eigentum".

Mit Bescheid vom 26. Juli 2002 setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang gegenüber dem Bw. eine Schenkungssteuer in Höhe von 2.591,38 € fest, wobei in der Begründung die Berechnung der Bemessungsgrundlage (dreifacher Einheitswert = 420.993,72 €, aliquoziert mit den übernommenen Anteilen von 63180/872200= 30.495,74 €, davon die Hälfte für den Anteil des Berufungswerbers ist 15.247,87 € abzüglich 5 x Freibetrag von 110 € ergibt 14.697,87 €) dargelegt wurde.

Gegen die erfolgte Vorschreibung einer Schenkungssteuer dem Grunde nach richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, es liege keine Schenkung oder andere freigebige Zuwendung vor, da der Eigentumserwerb des Bw. und seiner Ehegattin nicht auf Grund einer Schenkung, sondern auf Grund von Bauausführung erfolgt sei. Die beiden Anteilserwerber hätten das alte Gebäude Top 6 komplett renoviert und vergrößert, sodass sich die Gesamtanteile der Liegenschaft um insgesamt 90 Nutzwertanteile erhöht hätten. Diese zusätzlichen Nutzwertanteile seien allein durch den Fleiß, das Geld und die Bauausführung des Berufungswerbers und seiner Ehegattin entstanden. Der Wohnungseigentums-Änderungsvertrag sei lediglich der Vollzug dieses Eigentumserwerbs durch Bauführung. Dies stelle keine Schenkung dar. Im Gegenteil, auf Grund der Bauführung sei die Liegenschaft im Wert erheblich gewachsen, so dass im gleichen Ausmaß die übrigen Miteigentümer an der Liegenschaft einen zusätzlichen Wert erworben hätten, der die Gegenleistung darstelle. Da sich durch die Leistung des Berufungswerbers und seiner Ehegattin der Wert der Gesamtliegenschaft erhöht habe, liege keine Schenkung dar. Außerdem wurde die Höhe der Bemessungsgrundlage bekämpft mit dem Einwand, eine Schenkung wäre allenfalls verständlich, wenn diese vom Einheitswert des Grundanteils berechnet werden würde. In diesem Anteil hätte der Berufungswerber und seine Ehegattin möglicherweise tatsächlich etwas dazuerhalten. Keinesfall aber hinsichtlich des Einheitwertes des Gebäudes.

Das Finanzamt sprach über diese Berufung mit abweisender Berufungsverfahrensentscheidung ab und begründete diese wie folgt:

"Gemäß § 3 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts, jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Der Schenkungstatbestand im Sinne des § 3 ErbStG umfasst einen objektiven und einen subjektiven Tatbestand. Den objektiven Tatbestand bildet die Unentgeltlichkeit, die Freigebigkeit sowie die Vermögensvermehrung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden; der subjektive Tatbestand erfordert den Bereicherungswillen.

§ 4 Abs. 2 Wohnungseigentumsgesetz lautet: Wird der Nutzwert nach § 3 Abs. 2 Z 1 oder 3 neu festgesetzt, so haben die Miteigentümer gegenseitig diejenigen Miteigentumsanteile zu übernehmen oder zu übertragen, die notwendig sind, damit jedem Wohnungseigentümer der nach der Festsetzung der Nutzwerte zur Begründung seines Wohnungseigentums erforderliche Mindestanteil zukommt. Mangels vereinbarer Unentgeltlichkeit ist für die übernommenen Anteile ein angemessenes Entgelt zu entrichten.

Dem Gesetzeswortlaut ist zu entnehmen, dass für den übernommenen Anteil grundsätzlich ein angemessenes Entgelt zu leisten ist. Demnach ist im Zuge der Neufestsetzung der Nutzwerte erforderlichen Anteilsübertragung eine objektive Bereicherung des Erwerbers erfolgt, die grundsätzlich der Abgeltung bedarf. Sind sich die Beteiligten daher einig, dass der Anteil trotz grundsätzlich entgeltlichen Charakters unentgeltlich übertragen wird, wie im gegenständlichen Fall, dann liegt auch der erforderliche subjektive Bereicherungswille vor (Dorazil Kommentar zum ErbStG, § 3 RZ 4.2).

Laut Berufungserwerber hat sich der Anteil durch bauliche Veränderungen verändert, sodass sich für die Wohnungseigentumsgemeinschaft die Notwendigkeit einer Neufestsetzung der Nutzwerte ergab.

Da somit alle Tatbestandsmerkmale einer Schenkung vorliegen, besteht die Vorschreibung der Schenkungssteuer zu Recht.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage darf darauf hingewiesen werden, dass nach bürgerlichrechtlichen Grundsätzen Gebäude Grundstücken gleich stehen, daher ist auch für die Bemessung der Schenkungssteuer nicht vom Bodenwert, sondern vom gesamten Einheitswert eines bebauten Grundstückes auszugehen.

Der Berufung war nach den obigen Ausführungen der Erfolg zu versagen".

Der Berufungserwerber stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955, BGBl. Nr. 141/1955 idG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz eine Schenkung unter Lebenden. Nach § 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Vom erstgenannten Steuertatbestand wird somit der Schenkungsvertrag im Sinne des bürgerlichen Rechtes erfasst; nach § 938 ABGB ist die

Schenkung ein Vertrag, durch den sich jemand verpflichtet, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen. Für eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn ist der Bereicherungswille beim Geschenkgeber und beim Beschenkten erforderlich. Der Schenkungssteuer unterliegen nach dem zweitgenannten Tatbestand auch Vermögenszuwendungen ohne Schenkungsvertrag, durch die jemand, ohne eine Gegenleistung zu erbringen, auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Bei der freigebigen Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG wird der Bereicherungswille nur beim Zuwendenden gefordert (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 7a zu § 3 ErbStG).

Voraussetzung für die Annahme eines steuerpflichtigen Vorganges im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG ist in objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden. In subjektiver Hinsicht ist erforderlich, dass bei der Schenkung also Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachten über dessen Bereicherung vorliegt, während bei der freigebigen Zuwendung der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber, ob durch die in der Bestimmung des Punktes 3 des Wohnungseigentums-Änderungsvertrages festgelegten Übertragungen von Miteigentumsanteilen der steuerliche Tatbestand der freigebigen Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG verwirklicht worden ist.

Diese Vertragsbestimmung hat folgenden Wortlaut:

"Übertragung: Aufgrund der durch die Bauführung zusätzlich entstandenen Anteile wurden mit Sachbeschluss des Bezirksgerichtes X Zahl Y die Nutzwerte neu festgesetzt.

Es übergeben sohin entsprechend diesem Beschluss:

G. C.	4860/872200 Anteile
-------	---------------------

H. F.	15570/872200 Anteile
-------	----------------------

H. Ch.	24570/872200 Anteile
--------	----------------------

Dr. A. L.	12960/872200 Anteile
-----------	----------------------

sowie

H. H.	5220/872200 Anteile
-------	---------------------

an Sch. L und Sch. M. und diese nehmen diese insgesamt 63180/872200 Anteile an und übernehmen diese Anteile in ihr hälftegleiches Eigentum".

Das Finanzamt leitet laut Begründung der Berufungsvorentscheidung seine Ansicht, dass in der Übertragung der Miteigentumsanteile ein steuerpflichtiger Vorgang im Sinne des § 3 Abs.

1 Z 2 ErbStG vorliegt aus der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Wohnungseigentumsgesetz 1975 (WEG 1975) ab. Diese Bestimmung des WEG lautet:

"(2) Wird der Nutzwert nach § 3 Abs. 2 Z 1 oder 3 neu festgesetzt, so haben die Miteigentümer gegenseitig diejenigen Miteigentumsanteile zu übernehmen oder zu übertragen, die notwendig sind, damit jedem Wohnungseigentümer der nach der Festsetzung der Nutzwerte zur Begründung seines Wohnungseigentums erforderliche Mindestanteil zukommt. **Mangels vereinbarter Unentgeltlichkeit ist für die übernommenen Mindestanteile ein angemessenes Entgelt zu entrichten;** die durch die einzelnen Übertragungen entstandenen Kosten und Abgaben hat der Miteigentümer zu tragen, dem ein Miteigentumsanteil übertragen wird.

(3) Wird der Nutzwert nach § 3 Abs. 2 Z 2 neu festgesetzt, so gilt die Ausgleichspflicht nach Abs. 2 zwischen den Wohnungseigentümern, die die Änderung oder die Übertragung durchführen."

Laut Spruch des vorgelegten Sachbeschlusses des Bezirksgerichtes X erfolgte die Neufestsetzung der Nutzwerte gemäß § 3 Abs. 2 Z 3 WEG 1975. Handelte es sich im vorliegenden Vorgang aber um eine Neufestsetzung im Sinne des § 3 Abs. 2 WEG 1975, dann war auf den Streitfall obige Bestimmung des § 4 Abs. 2 WEG 1975 anzuwenden, weshalb die darin enthaltene Gesetzesbestimmung "*Mangels vereinbarter Unentgeltlichkeit ist für die übernommenen Mindestanteile ein angemessenes Entgelt zu entrichten*" zum Tragen kommt. Im Wohnungseigentums-Änderungsvertrag findet sich keine (ausdrücklich) die Unentgeltlichkeit der Übertragung der Miteigentumsanteile festlegende Vereinbarung. Hingewiesen wird darin nur, dass die zusätzlichen Anteile "durch die Bauführung" entstanden seien. In der Begründung der Berufung wird gegen die Annahme von Unentgeltlichkeit eingewendet, "dass der Eigentumserwerb der Berufungswerber nicht aufgrund einer Schenkung, sondern aufgrund von Bauausführung erfolgt ist", wobei diese Bauausführung von den Berufungswerbern bezahlt worden sei. Ohne auf diese Argumentationslinie einzuzugehen und sich mit der eingewendeten Frage auseinanderzusetzen, ob nicht die im Gegenstandsfall vom Berufungswerber bezahlte Bauführung die "Gegenleistung" für die streitgegenständliche Übertragung der erforderlichen Miteigentumsanteile an den Bw. (und seine Ehefrau) darstelle, leitete das Finanzamt allein aus dem Umstand der Anteilsübertragung das Vorliegen einer objektiven Bereicherung beim Bw. ab. Des Weiteren folgerte das Finanzamt daraus, dass im Wohnungseigentums- Änderungsvertrag nicht dezidiert die Unentgeltlichkeit der Übertragung festgehalten wurde, auch auf den subjektiven Bereicherungswillen, wobei es seine Rechtsansicht wie folgt begründete: "Sind sich die Beteiligten daher einig, dass der Anteil trotz grundsätzlichen entgeltlichen Charakters unentgeltlich übertragen wird, wie im gegenständlichen Fall, dann liegt auch der erforderliche subjektive Bereicherungswille vor".

Die Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung lassen erkennen, dass sich das Finanzamt mit den sachverhaltsmäßigen Besonderheiten dieses Berufungsfalles und den darauf hinweisenden Berufungseinwendungen nicht ausreichend konkret auseinandergesetzt hat, was letztlich zur Verkennung des Gegenstandes der Übertragung führte.

Nach Vornahme ergänzender Sachverhaltserhebungen war an Sachverhalt davon auszugehen, dass das Teil einer Reihenhausanlage bildende Gebäude Top 6, für das nach § 1 WEG 1975 dem Bw. (und seiner Ehegattin) das ausschließliche Nutzungs- und Verfügungsrecht zukam, durch von diesen Wohnungseigentümern in Auftrag gegebenen und von diesen allein bezahlten Bauarbeiten (Umbau samt Aufstockung) dergestalt verändert wurde, dass aus der Wohneinheit Top 6 nunmehr 3 Wohneinheiten Top 6a, Top 6b und Top 6c entstanden. Durch die Bauarbeiten erhöhte sich die Summe der Nutzwerte aller Wohnungen der Liegenschaft von bisher 890 auf nunmehr 980. Durch die Neuparifizierung und die geänderten Nutzwerte ergaben sich hinsichtlich der einzelnen Tops die in Punkt 2 des Wohnungseigentums-Änderungsvertrages angeführten Veränderungen. Damit jedem Wohnungseigentümer der nach der Neufestsetzung der Nutzwerte zur Begründung seines Wohnungseigentums erforderliche Mindestanteil zukam, wurden gemäß § 4 Abs. 2 WEG 1975 von den anderen Miteigentümer entsprechend dem Sachbeschluss der Bezirksgerichtes X die erforderlichen Miteigentumsanteile auf die Ehegatten L. und M. Sch. übertragen. Durch die erfolgten Baumaßnahmen trat zweifelsfrei hinsichtlich der im Miteigentum stehenden (Gesamt)Liegenschaft eine entsprechende Steigerung deren Wertes ein. Bei verständiger Würdigung der den Punkt 3 des Wohnungseigentums- Änderungsvertrages bildenden Vereinbarung ist also davon auszugehen, dass die Miteigentümer G. C., H. F., H. Ch., Dr. L. A. und H. H. als Gegenleistung dafür, dass die Liegenschaft eine entsprechende Wertsteigerung erfährt, dem Bw.(und seiner Ehefrau) - die diese Wertsteigerung durch die Bauarbeiten herbeigeführt haben- in einem tauschähnlichen Vorgang die äquivalenten Miteigentumsanteile übertragen haben. Anders gesagt haben die Miteigentümer G. C., H. F., H. Ch., Dr. L. A. und H. H, die sich an der Verbesserung der Liegenschaft offenkundig nicht beteiligt haben, mit der vorliegenden Vereinbarung die durch die Bautätigkeit des Bw (und seiner Ehefrau) eintretende Wertsteigerung - soweit sie über den Wert der ihnen jeweils verbleibenden Einheiten Top 1-5 hinausgeht- dem Bw. (und seiner Ehefrau) übertragen. Daraus folgt aber, dass bei dieser konkreten Sachlage (die die Nutzwertneufestsetzung bedingenden Umbauarbeiten am Gebäude Top 6 wurden vom Bw. selbst zur Gänze bezahlt) durch die vorliegende Vereinbarung im Vermögen des Bw. eine (objektive) Bereicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht eingetreten ist (siehe diesbezüglich VwGH 26.6.2003, 2003/16/0074-5). Weiters

bleibt noch festzuhalten, dass sich im Wohnungseigentums- Änderungsvertrag keine gesonderte Vertragsbestimmung in Richtung "vereinbarter Unentgeltlichkeit" findet, was durchaus den Schluss rechtfertigt, dass im Hinblick auf die vom Bw. (und seiner Ehefrau) bezahlten Umbau- und Aufstockungsarbeiten an dem in deren ausschließlicher Nutzung stehenden Reihenhaus Top 6 die anderen Miteigentümer die in Frage stehenden Anteilsübertragungen ohne Bereicherungswille vorgenommen haben.

Mangels Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen einer Schenkung im Sinne des Gesetzes wurde somit durch die gegenständliche Übertragung der Miteigentumsanteile kein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht. Dies belastet den angefochtenen Schenkungssteuerbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Es war folglich wie im Spruch ausgeführt durch Aufhebung des Bescheides der Berufung statzugeben.

Innsbruck, 27. August 2003