

GZ. RV/0352-I/02

Berufungsentscheidung

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

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

In der am 28. Jänner 2002 zwischen St. E., seiner Mutter A. E. und der Lebensgefährtin U. F. (= Bw) getroffenen "Vereinbarung" hat zunächst A. E. auf das ihr eingeräumte Wohnungsrecht an der Wohnung im ersten Stock des Hauses in I., J-Gasse 1, diese auf der Liegenschaft in EZ 90055 GB A. im Alleineigentum des Sohnes St. E., verzichtet (Pkte. I. und

II. des Vertrages). Anschließend wurden auszugsweise folgende Vereinbarungen getroffen:
"III.

Herr St. E. ... räumt hiemit schenkungsweise seiner Lebensgefährtin U. F. ... gegen jederzeitigen Widerruf das Fruchtgenussrecht an der abgeschlossenen Wohneinheit im ersten Stock des Hauses in I., J-Gasse 1 ... bestehend aus Küche, Schlafzimmer, Wohnzimmer, Bad, WC und Vorräum ein und nimmt hiemit Frau U. F. ... diese Rechtseinräumung an.
Das Fruchtgenussrecht beginnt am 1.1.2002.

IV.

Als Fruchtnießerin steht Frau U. F. ... das Recht zu, die gegenständliche Wohnung zu vermieten und Mietverträge abzuschließen. ...

V.

Im gegenständlichen Haus in I. ... befinden sich insgesamt 6 Wohnungen und wird daher das Fruchtgenussrecht bewertet mit 1/6 der Höhe des Einheitswertes der gegenständlichen Liegenschaft (Aktenzahl XY des Finanzamtes I.). ..." Der zuletzt festgestellte Einheitswert der betreffenden Liegenschaft wurde mit S 222.000 erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 21. Februar 2002 hinsichtlich des ihr zugewendeten Fruchtgenussrechtes ausgehend vom anteiligen 3 fachen Einheitswert der Liegenschaft von € 8.066,68 (= EW S 222.000, davon 1/6el = S 37.000 x 3 = S 111.000 bzw. € 8.066,68) abzüglich des Freibetrages von € 110 gemäß § 14 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idGf, sohin ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von gerundet € 7.956 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. V) eine 16%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 1.272,96 vorgeschrieben. Dieser Bescheid ist an die Bw ergangen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde Bescheidaufhebung samt Neufestsetzung der Steuer beantragt und eingewendet, der ermittelte steuerpflichtige Erwerb entspreche nicht dem tatsächlichen Wert, da es sich gegenständlich um eine unmöblierte Wohnung in einem Altbau handle. Der zu erzielende Mietwert liege daher weit unter dem Betrag von € 7.300. Insgesamt müsse sohin die Bemessungsgrundlage auf weniger als € 6.000 herabgesetzt werden. Die Berufung wurde namens der Bw ("vertreten durch") von RA Dr. B. eingebracht und trägt den Vermerk "Vollmacht erteilt".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. April 2002 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diesen Bescheid wiederum (direkt) an die Bw adressiert (Begründung im Einzelnen: siehe BVE vom 8. April 2002).

Mit Antrag vom 24. April 2002 wurde seitens des die Bw vertretenden RA Dr. B. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weiteres substantielles Vorbringen begehrt und im Übrigen auf einen Zustellmangel wie folgt hingewiesen: Die Bw sei durch RA Dr. B. vertreten. Diesem sei mündlich Vollmacht erteilt worden, weshalb Zustellungen auch im Rahmen des Finanzverfahrens nur mehr an den ausgewiesenen Vertreter vorzunehmen seien. Die an die Bw erfolgte Zustellung sei daher rechtsunwirksam. Unabhängig davon werde der Vorlageantrag gestellt.

Anhand des zuletzt vorliegenden "Immobilien-Preisspiegel 2000" zum Stichtag 31. Dezember **1999** der Wirtschaftskammer Österreich, Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, für die Landeshauptstädte hat die Berufungsbehörde für eine mittelmäßig ausgestattete Wohnung - d. h. mit Vorzimmer, Bad, WC, ohne automatische Heizung und Haus ohne Lift - folgende durchschnittliche Mietwerte erhoben:

		Wohnung bis 70 m ²	Wohnung über 70 m ²
X	mäßige Lage	S 57 – 62	S 52 - 56
	gute Lage	S 69 – 74	S 65 – 70
	sehr gute Lage	S 81 – 87	S 77 - 81

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Gegenstand einer Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79) und somit auch ein nicht abtretbares vermögenswertes Recht wie im Gegenstandsfall die unentgeltliche Zuwendung eines Fruchtgenussrechtes an einer Wohnung.

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 (Allgemeine Bewertungsvorschriften, §§ 2 - 17 BewG). Ist die Dauer einer Nutzung oder Leistung durch das Leben einer oder mehrerer Personen bedingt, so ist ihr Kapitalwert gemäß § 16 BewG idgF. nach den dort angeführten, dem Lebensalter der Person (= des Nutzungsberechtigten) entsprechenden Vervielfachern zu ermitteln. Nach § 15 Abs. 2 BwG sind Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

In diesem Zusammenhang gilt festzuhalten, dass laut gegenständlicher Vereinbarung, Pkt. III, zwar nicht der Umfang, jedoch die Dauer des Nutzungsrechtes insoferne eingeschränkt wurde, als dieses nicht lebenslang sondern "gegen jederzeitigen Widerruf" eingeräumt wurde und daher zunächst von einer auf unbestimmte Dauer eingeräumten Nutzung auszugehen wäre, welche zufolge des § 15 Abs. 2 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten wäre.

Für den Wertansatz einer Nutzung oder Leistung, die nicht in Geld sondern in Sachwerten besteht, sind gem. § 17 Abs. 2 BewG die am Verbrauchsort üblichen Mittelwerte (Durchschnittswerte) maßgebend. Dabei ist der Betrag maßgebend, den ein Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste (vgl. *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III, 4. Teil, Rz. 93 zu § 19 ErbStG). So hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 2.3.1972, 929/71, festgehalten, dass Wohnungsrecht und Fruchtgenuss nutzungen darstellen, die nicht in Geld bestehen und somit mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes **anzusetzen sind** (§§ 16, 17 Abs. 2 BewG 1955). Der Wert (= ortsüblicher Mittelpreis) sei nach einem objektiven Maßstab zu ermitteln, das heißt, er müsste jenem Betrag entsprechen, den ein beliebiger Verbraucher an dem betreffenden Ort aufwenden müsste, um sich die jeweilige Sachleistung zu verschaffen. Daher sei die belangte Behörde berechtigt gewesen, bei der Bewertung des Nutzungsrechtes vom gemeinen Wert iSd § 10 Abs. 2 BewG auszugehen.

Dazu wird auf den sogenannten "Richtwert" hingewiesen: Dies ist jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 Mietrechtsgesetz (MRG). Gem. § 2 Abs. 1 Richtwertgesetz (RichtWG), BGBl. 800/1993, ist die mietrechtliche Normwohnung eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 und 130 m² in brauchbarem Zustand (ordentlicher Gebrauch ist gewährleistet), die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und Badegelegenheit besteht, über eine Etagenheizung oder gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßem Erhaltungszustand auf einer

Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen ist. Dieser Richtwert beträgt laut Verordnungen BGBI. 140 bis 148/1994 idF BGBI. 2001/125, Teil II, u.a. für das Bundesland Tirol im Zeitraum 1.4.2001 bis 31.3.2002 **S 69,80 pro m²**.

Gleichzeitig gilt es zu berücksichtigen, dass nach der geltenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erkenntnisse vom 2.3.1972, 929/71; vom 28.6.1973, 398 - 400/72; vom 2.6.1976, 956/74) im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ein Nutzungsrecht nie höher als mit dem Wert des Wirtschaftsgutes selbst, an dem das Nutzungsrecht eingeräumt wird, sohin bei unentgeltlicher Einräumung eines Wohnrechtes bzw. Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft höchstens mit dem Einheitswert der Liegenschaft, zu bewerten ist. Soferne also ein nach objektiven Maßstäben gemäß den §§ 16 und 17 BewG ermittelter Wert des Nutzungsrechtes den Einheitswert der Liegenschaft übersteigt, ist als Wertansatz höchstens der Einheitswert als Obergrenze heranzuziehen.

Wie eingangs dargelegt, hat der Mietzins pro m² laut dem zuletzt vorgelegenen "Immobilienpreisspiegel 2000" zB für Wohnungen mit einer Nutzfläche von bis zu 70 m² in X mit mittelmäßiger Ausstattung und in mäßiger Lage zwischen S 57 bis S 62 betragen. Unter Bedachtnahme auf diese abgestellt auf den 31. Dezember 1999 überholten, zudem unterst möglichen Werte sowie darauf, dass der zum maßgebenden Zeitpunkt der Zuwendung des Nutzungsrechtes zum 1. Jänner 2002 in Geltung stehende Richtwert S 69,80 pro m² betragen hat, wäre selbst dann, wenn man einen den Richtwert sogar unterschreitenden - in der Berufung angesprochenen - Mietpreis von durchschnittlich nur S 60 pro m² bei einer Nutzfläche von angenommen 50 m² für gegenständliche Zweizimmerwohnung ansetzen wollte, der auf unbestimmte Dauer eingeräumte Nutzwert mit insgesamt S 324.000 (= S 60 x 50 m² x 12 Mte. x 9fach) iSd §§ 15 Abs. 2, 16 und 17 Abs. 2 BewG zu bewerten.

Es kann daher der Abgabenbehörde I. Instanz nicht entgegengetreten werden, wenn sie demgegenüber in Anbetracht obiger Rechtsprechung sowie dem unter Punkt V. der "Vereinbarung" von den Vertragsparteien selbst gewählten Bewertungsmaßstab folgend als höchstmöglichen Wert des Fruchtgenussrechtes ohnehin nur den anteiligen Einheitswert (1/6) von S 111.000 bzw. € 8.066,68 der Bemessung der Schenkungssteuer zugrundelegt hat. Entgegen dem Berufungsvorbringen, "der Mietwert liege weit unter € 7.300", ist nämlich auch nicht zu übersehen, dass sich ausgehend vom angesetzten Nutzwert aufgrund einer "Rückrechnung" (S 111.000 : 9 Jahre : 12 Mte.) ein monatlicher Mietpreis für die Wohnung von lediglich S 1.028 ergeben würde, was im Hinblick auf oben dargelegte durchschnittliche Mietpreise bzw. den festgesetzten Richtwert ohnehin in keiner Weise den realen Werten

entspricht und vielmehr als weit unter dem objektiv erzielbaren Mietpreis gelegen zu betrachten ist.

Was nun den geltend gemachten Zustellmangel anlangt, so trifft es zwar zu, dass die Erteilung einer allgemeinen Vollmacht grundsätzlich auch eine Zustellvollmacht umfaßt und nach § 9 Abs. 1 des Zustellgesetzes (ZustG) dann, wenn ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt ist, die Behörde diesen als Empfänger zu bezeichnen hat, andernfalls ein solcher Zustellmangel nur durch tatsächliche Zustellung (Zukommen) des Schriftstückes an den Zustellungsbevollmächtigten saniert werden könnte.

Im Gegenstandsfalle ist allerdings der Erstbescheid vom 21. Feber 2002 ordnungsgemäß an die Bw zugestellt worden, da die Vollmachtserteilung an den vertretenden RA Dr. B. erstmalig auf der dagegen erhobenen Berufungsschrift als Vermerk aufscheint und damit der Abgabenbehörde bekannt gemacht wurde. Demzufolge als nicht ordnungsmäß zugestellt und rechtsunwirksam wäre lediglich die Berufungsvorentscheidung vom 8. April 2002 zu erachten. Nach § 276 Abs. 1 der BAO "**kann** die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern oder aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen". Ob eine Berufungsvorentscheidung überhaupt erlassen wird, liegt ausschließlich im Ermessen der Abgabenbehörde; der Bw hat darauf keinerlei Rechtsanspruch (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0226).

Abgesehen davon, dass gegenständlich die Annahme des tatsächlichen Zugehens der Berufungsvorentscheidung an den zustellbevollmächtigten Vertreter insoferne naheliegend erscheint, als er in der Folge einen Vorlageantrag an die Berufungsbehörde II. Instanz eingebbracht hat, ist aber die allfällige Rechtsunwirksamkeit der Berufungsvorentscheidung infolge Zustellmangels deshalb als verfahrensmäßig irrelevant zu betrachten, als auf die Erlassung der Berufungsvorentscheidung an sich kein Rechtsanspruch bestanden hat. Die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz erfolgte daher gleich einer unmittelbaren Vorlage der Berufung an die Oberbehörde bei nicht existenter Berufungsvorentscheidung.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 9. Februar 2004

