



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, Adr, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. Februar 2007 betreffend Schenkungssteuer zu ErfNr.xxx -1) Schenkung von A und 2) Schenkung von B - entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 17. Juli 2006 schenkten Herr A und Frau B die ihnen je zur Hälfte gehörige Liegenschaft EZ 1 KG X ihrem Sohn BW (dem nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.).

Im Punkt II des Schenkungsvertrages wurde Folgendes vereinbart:

*"BW räumt den schenkenden Parteien die lebenslängliche Rechte des unbeschränkten Zugangs und der Zufahrt zum Haus auf dem geschenkten Grundstück Nr. 2 (EZ 1) sowie das unbeschränkte Wohnrecht in diesem Haus und die unbeschränkte Nutzung der geschenkten Liegenschaft ein.*

*Die Rechte sind zugunsten der schenkenden Parteien zu verbüchern. BW räumt diese Rechte hiermit ausdrücklich ein und die schenkenden Parteien nehmen dies an."*

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der oben angeführten Liegenschaft beträgt € 3.415,62 (Wertfortschreibungsbescheid zum 1. Jänner 2001 des Finanzamtes C zu EZ-AZ xxx-2-xxxx), sodass auf die Liegenschaftshälften jeweils ein anteiliger dreifacher Einheitswert von € 5.123,43 entfällt. Ausgehend von diesem Betrag setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheiden vom 7. Februar 2007 die Schenkungssteuer gegenüber dem Bw. für den Erwerb vom Vater und für den Erwerb von der Mutter jeweils mit € 160,92

(Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 2 % von € 2.923,00 = € 58,46 zuzüglich Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von € 5.123,00 = € 102,46) fest.

In den dagegen eingebrochenen Berufungen wurde unter Hinweis auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2006, B 3391/05 und des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 2007, 2004/16/0143 dargelegt, weshalb die gegen den Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG bestehenden Bedenken auch gegen den Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG (Schenkungen unter Lebenden) bestehen würden. Es sei zu erwarten, dass der Verfassungsgerichtshof auch diese Bestimmung in Prüfung ziehen und aufheben werde. Damit entfiele aber jegliche Schenkungssteuerpflicht. § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG sei im vorliegenden Fall präjudiziel. Es handle sich dabei um eine verfassungswidrige Bestimmung, die schon aus diesem Grund nicht hätte angewendet werden dürfen. Daher seien die erstinstanzlichen Bescheide rechtswidrig und werde deren ersatzlose Aufhebung beantragt.

Mit Vorhalt vom 27. März 2007 teilte die Referentin des unabhängigen Finanzsenates dem Bw. mit, dass ihrer Ansicht nach bei Ermittlung des schenkungsteuerpflichtigen Erwerbes vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft der Barwert des Wohnrechtes in Abzug zu bringen sei. Zur Ermittlung des Barwertes des Wohnrechtes wurde der Bw. um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

- 1) Wann wurde das Einfamilienhaus errichtet? Wurde es zwischenzeitlich generalsaniert?*
- 2) Wie groß ist die Wohnnutzfläche?*
- 3) Zu welchem monatlichen Mietzins (ohne Betriebskosten) würden Sie das Haus samt Grundstück an Fremde vermieten?*
- 4) Sind die Betriebskosten fürs Haus weiterhin von ihren Eltern zu tragen? Wenn nein, wie hoch sind die monatlichen Betriebskosten?*
- 5) Gibt es ihres Wissens nach in X vergleichbare Objekte, die tatsächlich vermietet werden? Falls Ihnen die Höhe der monatlichen Mietkosten bekannt ist, wird um Mitteilung gebeten."*

Diese Fragen wurden vom Bw. wie folgt beantwortet:

- "zu 1) nicht feststellbar, ca. 200 Jahre*
- zu 2) ca. 160 m<sup>2</sup>*
- zu 3) keine Vorstellung, da kein Vergleichswert*
- zu 4) ja*
- zu 5) nein"*

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

Als Schenkung im Sinn des Gesetzes gelten nach § 3 Abs. 1 ErbStG unter anderem:

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;

2. jede andre freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Tatbestand einer Schenkung unter Lebenden iSd § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG iVm § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG verwirklicht worden ist. Auch wurden vom Bw. gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage keine Einwendungen erhoben. Allfällige den angefochtenen Bescheiden anhaftende Unrichtigkeiten sind jedoch von der Abgabenbehörde zweiter Instanz von Amts wegen aufzugreifen. Gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Berufungspunkten (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 233).

Nach § 3 Abs. 3 ErbStG werden Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt nicht berücksichtigt. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass in Geld veranschlagbare Gegenleistungen für Zwecke der Schenkungsteuer sehr wohl zu berücksichtigen sind.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. seinen Eltern ein lebenslängliches Wohnrecht eingeräumt. Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Dies gilt auch für andere einen Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäfte, zumal der Begriff der Gegenleistung im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt ist (vgl. VwGH 26.2.2004, 2003/16/0146).

Zu den vorbehaltenen Nutzungen, die im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG der Gegenleistung zuzurechnen sind, zählen insbesondere Wohnungsrechte. Solche Nutzungen erhöhen die Gegenleistung oder können allein die Gegenleistung im steuerlichen Sinn darstellen.

Im vorliegenden Fall hat sich die Bereicherung des Geschenknehmers durch die Einräumung des Wohnrechtes an seine Eltern reduziert und ist daher bei Ermittlung des schenkungsteuerpflichtigen Erwerbes vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft der Barwert des Wohnrechtes in Abzug zu bringen. Dieser Abzug wurde vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nicht vorgenommen und erweisen sich die angefochtenen Bescheide insofern als rechtswidrig. Vom Finanzamt wurden keinerlei Ermittlungen über den Wert des Wohnrechtes durchgeführt und wurde dieses Wohnrecht bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuerbescheide vollständig außer Ansatz gelassen.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, 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. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Für die Berechnung der Steuer sind sowohl Leistung wie auch Gegenleistung ausschließlich auf die im § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten (VwGH 12.7.1990, 89/16/0088).

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG idF BGBl. I 71/2003 ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 BewG anzuwenden.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

Auf Grund der in § 16 Abs. 2 BewG enthaltenen gesetzlichen Ermächtigung erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung zur verbindlichen Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten zum Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten (kurz ErlWS-VO 2004), kundgemacht in BGBl. II 627/2003. Diese Verordnung ist gemäß § 3 ErlWS-VO 2004 auf alle Vereinbarungen über Renten und dauernden Lasten anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 abgeschlossen werden. Der gegenständliche Schenkungsvertrag wurde am 17. Juli 2006 abgeschlossen, weshalb für die Bewertung des Wohnrechtes der Geschenkgeber § 16 BewG idF BGBl. I 71/2003 iVm ErlWS-VO 2004 anzuwenden ist.

Der Jahreswert einer Nutzung oder Leistung, die nicht in Geld sondern in Sachwerten besteht, ist gemäß § 17 Abs. 2 BewG mit den am Verbrauchsort üblichen Mittelwerten (Durchschnittswert) anzusetzen. Dabei ist der Betrag maßgebend, den ein Erwerber zur

Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsorort durchschnittlich aufwenden müsste. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 2. März 1972, 929/71, festgehalten, dass Wohnungsrecht und Fruchtgenuss Nutzungen darstellen, die nicht in Geld bestehen und somit mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind (§§ 16, 17 Abs. 2 BewG 1955). Beim "üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes" handelt es sich um einen objektiven Maßstab. Maßgeblich ist der Betrag, den der Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsorort durchschnittlich aufwenden müsste.

Laut Vertrag hat die gegenständliche Liegenschaft ein Ausmaß von 717 m<sup>2</sup>. Nach den Angaben des Bw. ist das darauf errichtete Einfamilienhaus rund 200 Jahre alt und verfügt über eine Wohnnutzfläche von ca. 160 m<sup>2</sup>. Vom Bw. wurden keine konkreten Vergleichswerte bekanntgegeben. Auch durch Recherchen der Referentin im Internet konnten keine Konditionen für die Anmietung vergleichbarer Mietobjekte in der Umgebung von C erhoben werden. Es wird deshalb zur Bewertung des Wohnrechtes im Wege einer Schätzung (§ 184 BAO) auf die Richtwerte nach dem Richtwertgesetz (RichtWG, BGBl. I Nr. 800/1993) zurückgegriffen (auch wenn das Haus auf Grund einer 130 m<sup>2</sup> übersteigenden Wohnnutzfläche nicht den Kriterien einer "Normwohnung" iSd § 2 RichtWG entspricht). Multipliziert man die Wohnnutzfläche von 160 m<sup>2</sup> mit den Richtwerten für Wohnungsmieten nach dem Richtwertgesetz, kundgemacht durch BGBl. II 101/2006, für das Burgenland im Zeitraum 1.4.2006 - 31.3.2007 von € 4,17/m<sup>2</sup> an, so ergibt sich ein Monatsbetrag von € 667,20. Wendet man auf diesen Monatsbetrag von € 667,20 das vom Bundesministerium für Finanzen auf seiner Homepage online zur Verfügung gestellte "Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten (§ 16 BewG)" an (abrufbar unter [www.bmf.gv.at/Steuer/Berechnungsprogramme](http://www.bmf.gv.at/Steuer/Berechnungsprogramme) - siehe dazu das als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt), so errechnet sich zum 17.7.2006 als Barwert des lebenslänglichen Wohnrechtes für den am 22. Juni 1924 geborenen Geschenkgeber und die am 28. Juli 1929 geborene Geschenkgeberin ein Betrag von € 75.628,59. Dieser Betrag übersteigt den dreifachen Einheitswert des Schenkungsobjektes von € 10.246,86 derart deutlich, dass auch bei Berücksichtigung eines Abschlages für den Erhaltungszustand des Gebäudes etc. davon auszugehen ist, dass der Barwert des Wohnrechtes höher ist als der dreifache Einheitswert der Liegenschaft und somit keine Bemessungsgrundlage für die Festsetzung einer Schenkungssteuer verbleibt (Anm: Selbst wenn lediglich ein monatlicher Wert von € 100,00 für die Nutzung des Einfamilienhauses angesetzt wird, errechnet sich noch ein Barwert von € 11.335,22 und können daher für Zwecke der Schenkungssteuer weitere Ermittlungen über den Zustand des Einfamilienhauses unterbleiben). Es sind daher - unabhängig von der Frage

der Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes - die mit den angefochtenen Bescheiden erfolgten Festsetzungen von Schenkungssteuer zu Unrecht erfolgt.

Bemerkt wird, dass Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens nur die schenkungssteuerliche Beurteilung des Schenkungsvertrages ist und allfällige grunderwerbsteuerliche Auswirkungen von der Abgabenbehörde erster Instanz in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 20. April 2007