

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Helmut Gruber 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**

Laut dem am 8. Juni 2001 zwischen der Raiba X. als Verkäuferin, Johann F. als Käufer und Wohnungseigentumsbewerber sowie mit Anna H., Manuela H., Rosa F. und Stefan H. = Bw als den weiteren Wohnungseigentumsbewerbern abgeschlossenen "Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag" bestanden bislang an der Liegenschaft in EZ 71 GB X. folgende Eigentumsverhältnisse:

	Miteigentumsanteile
Raiba X	13952/48.704 verbunden mit Wohnungseigentum an Top 2
Anna H.	24978/48.704
Manuela H.	2715/48.704
Rosa F.	2715/48.704
Stefan H. = Bw	4344/48.704

Unter anderem zwecks "Herstellung der Mindestanteile gemäß § 3 Abs 1 WEG 1975" wurden zwischen den Vertragsteilen auszugsweise folgende Vereinbarungen getroffen bzw. wurde zunächst Folgendes festgehalten:

#### "§ 2 Nutzwerte

(1) Auf Grund des Nutzwertbestimmungsbeschlusses des Bezirksgerichtes K. vom 31.3.1987 ... wurde Wohnungseigentum nur in Ansehung des Geschäftes Top 2 begründet, nicht aber hinsichtlich aller übrigen Wohnungen und Liegenschaftsflächen.

(2) Über Auftrag der ... hat der ... DI Franz W. ein Nutzwertgutachten zur Begründung von Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes an getrennten Nutzungseinheiten an der Liegenschaft EZ 71 GB X. verfasst.

(3) Nach diesem Gutachten wird die Liegenschaft in acht selbständige Nutzungseinheiten wie folgt aufgeteilt:

a) Wohnungseigentumseinheit Top 1 ... bis h) Wohnungseigentumseinheit Top 8;

(4) Nach dem Nutzwertfeststellungsgutachten vom 30.6.1998 wurden die Mindestanteile für die Wohnung Top 1 mit 120/599; für die Wohnung Top 2 mit 15/599; für die Wohnung Top 3 mit 38/599; für die Wohnung Top 4 mit 20/599; für die Wohnung Top 5 mit 42/599; für die Wohnung Top 6 mit 48/599; für die Wohnung Top 7 mit 244/599 und für die Wohnung Top 8 mit 72/599 festgestellt.

#### § 3 Herstellung der Mindestanteile

(1) Zur Herstellung der Mindestanteile gem. § 3 Abs. 1 WEG 1975 übergibt nunmehr die Raiba X.

b) an Anna H. ... 428.642/29.173.696 Miteigentumsanteile ... und Anna H. übernimmt diese Miteigentumsanteile, sodass sie zu 15.390.464/29.173.696 Miteigentumsanteilen, das sind 244/599 samt Wohnungseigentum an Top 7 und 72/599 samt Wohnungseigentum an Top 8 Miteigentümerin ist;

c) an Manuela H. ... 711.507/29.173.696 Miteigentumsanteile ... und Manuela H. übernimmt diese Miteigentumsanteile, sodass sie zu 2.337.792/29.173.696 Miteigentumsanteilen, das sind 48/599 Miteigentumsanteile samt Wohnungseigentum an Top 6, Miteigentümerin ist;

d) an Rosa F. ... 419.283/29.173.696 Miteigentumsanteile ... und Rosa F. übernimmt diese Miteigentumsanteile, sodass sie zu 2.045.568/29.173.696 Miteigentumsanteilen, das sind 42/599 Miteigentumsanteile samt Wohnungseigentum an Top 5, Miteigentümerin ist;

e) an Stefan H. ... 222.776/29.173.696 Miteigentumsanteile ... und Stefan H. übernimmt diese

Miteigentumsanteile, sodass er zu 2.824.832/29.173.696 Miteigentumsanteilen, das sind 38/599 Miteigentumsanteile samt Wohnungseigentum an Top 3 und 20/599 Miteigentumsanteilen samt Wohnungseigentum an Top 4, Miteigentümer ist.

f) Der Raiba X verbleiben sohin insgesamt 6.575.040/29.173.696 Miteigentumsanteile, das sind 120/599 Miteigentumsanteile samt Wohnungseigentum an Top 1 und 15/599 Miteigentumsanteile samt Wohnungseigentum an Top 2.

(2) Hinsichtlich dieser übergebenen und übernommenen Anteile vereinbaren die Vertragsparteien Unentgeltlichkeit. ...

#### § 11 Wohnungseigentumsvereinbarung

(1) Die Vertragsparteien stellen fest, dass die in der angeschlossenen Tabelle ... angeführten Mindestanteile dem Verhältnis des Nutzwertes der einzelnen ... genannten Wohnungseigentumseinheiten zur Summe der Nutzwerte aller Wohnungseigentumseinheiten der gegenständlichen Liegenschaft entsprechen.

(2) Die Vertragsteile räumen einander unentgeltlich ... und wechselseitig das Recht auf ausschließliche Nutzung und alleinige Verfügung über die .... verzeichneten Wohnungen oder sonstigen Räumlichkeiten der gegenständlichen Liegenschaft im Sinne des § 1 WEG 1975 ein ..., sodass hiemit ... das Wohnungseigentum begründet wird ....".

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft wurde mit insgesamt (erhöht) S 1.134.000 erhoben.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 4. Juli 2001, Str. Nr. 063/2486, im Hinblick auf die lt. Vertragspunkt § 3 1) e von der Raiba X erworbenen Anteile ausgehend vom dreifachen anteiligen Einheitswert in Höhe von S 25.977 abzüglich dem Freibetrag von S 1.500, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von abgerundet S 24.470 gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 141/1955 idgF, (Stkl. V) eine 14%ige Schenkungssteuer im Betrag von S 3.425,80 sowie gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom Einheitswertanteil, das sind S 908,95, und daher insgesamt an Schenkungssteuer einen Betrag von gerundet S 4.335 = € 315,04 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die Bescheidaufhebung beantragt und im Wesentlichen eingewendet, durch das gegenständliche Gutachten des DI W. sei lediglich eine neue Bewertung bzw. Berichtigung der schon bestehenden Miteigentumsanteile notwendig geworden, wobei sich de facto am Ausmaß der Nutzflächen - etwa der Wohnungseigentumseinheit Top 2 - nichts geändert habe. Durch das neue Nutzwertgutachten habe sich zwar der Anteil der Raiba X von bisher 28,65 % auf 22,54 % reduziert, ohne dass aber am Ausmaß der Nutzflächen eine Änderung eingetreten sei. Eine Bereicherung irgendeines Vertragsteiles sei dabei nicht erfolgt. Allein der Umstand, dass die Raiba X im geschäftlichen Verkehr unentgeltlich die Anteile übertragen habe, zeige den fehlenden Bereicherungswillen und umgekehrt die fehlende Bereicherung der Bedachten auf. Insgesamt handle es sich daher lediglich um eine Berichtigung der Nutzwerte entsprechend dem neuen Gutachten des DI W. Dem beigebrachten früheren Wohnungseigentumsvertrag vom 4. Mai

1988, dieser basierend auf dem Gutachten des Sachverständigen DI F. vom Dezember 1986, ist aus Punkt VII. zu entnehmen, dass die Vertragsteile "schon jetzt vereinbaren im Sinn der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Satz 2 des Wohnungseigentumsgesetzes 1975 bei einer allenfalls erforderlich werdenden Berichtigung der Miteigentumsanteile zufolge Neufeststellung der Nutzwerte durch das zuständige Gericht, dass die Übertragung der Miteigentumsanteile unentgeltlich zu erfolgen hat, sofern sich am Ausmaß der gesamten Wohnungs- bzw. Geschäftseinheit jeweils defakto nichts ändert".

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2001 wurde damit begründet, dass nach dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 2 WEG 1975 im Rahmen der Nutzwertfestsetzung für einen übernommenen Miteigentumsanteil vom Erwerber grundsätzlich ein angemessenes Entgelt zu leisten sei. Wenn sich daher wie im Gegenstandsfalle die Beteiligten im Vertrag geeinigt hätten, dass die Anteile trotz grundsätzlich entgeltlichen Charakters unentgeltlich übertragen würden, dann liege der für eine Schenkung erforderliche subjektive Bereicherungswille vor. Die objektive Bereicherung ergebe sich aus den eigenen Angaben, wenn ausgeführt werde, dass sich der Anteil der Raiba X reduziert habe und sich dementsprechend die Anteile der anderen Miteigentümer erhöht hätten.

Mit Antrag vom 21. September 2001 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und nochmals eingewendet, es liege lediglich die Richtigstellung der im ursprünglichen Gutachten fehlerhaften Berechnung der Nutzwerte bzw. Mindestanteile vor. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei auch keine Nutzwertänderung gemäß § 3 Abs. 2 Z 1 oder 3 WEG 1975 vorgenommen worden. Mangels Bereicherungswillens sei jedenfalls keine Schenkung verwirklicht worden.

In der Folge wurde das Berufungsverfahren mit Bescheid vom 24. Jänner 2002 mit Zustimmung seitens des Bw gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung des VwGH in einer ähnlich gelagerten Beschwerdesache zu ZI. 99/16/0431 ausgesetzt, welches Erkenntnis zwischenzeitig am 19. Dezember 2002 ergangen ist.

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

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes (Z 1), sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Der Schenkungstatbestand im Sinne des § 3 ErbStG umfasst ein objektives und ein subjektives Tatbestandsmerkmal. Den objektiven Tatbestand bilden die Unentgeltlichkeit, die Freigebigkeit sowie die Vermögensvermehrung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden; der subjektive Tatbestand erfordert den Bereicherungswillen (siehe zB Dorazil, Handkommentar zum ErbStG, 3. Auflage, Verlag Manz, § 3 Rz 1.6.).

Die bezughabenden Bestimmungen des WEG 1975 lauten:

"Mindestanteil

§ 3. (1) Der zum Erwerb des Wohnungseigentums erforderliche Mindestanteil ist ein solcher Anteil, der dem Verhältnis des Nutzwerts der im Wohnungseigentum stehenden Wohnung oder sonstigen Räumlichkeiten zum Nutzwert aller Wohnungen und sonstigen Räumlichkeiten der Liegenschaft entspricht. Die Nutzwerte sind vom Gericht festzusetzen.

(2) Der Nutzwert ist auf Antrag insbesondere neu festzusetzen:

1. wenn sich der festgesetzte Nutzwert einer Wohnung oder einer sonstigen Räumlichkeit bis zur Vollendung der Bauführung durch Vorgänge, die einer baubehördlichen Bewilligung bedürfen, um mindestens 3 v. H. ändert; der Antrag ist bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Eintritt der Rechtskraft der baubehördlichen Benützungsbewilligung zulässig;
2. wenn sich der festgesetzte Nutzwert durch Änderungen im Bestand räumlich unmittelbar angrenzender Wohnungen oder sonstigen Räumlichkeiten oder durch die Übertragung von Teilen der Liegenschaft, die nach § 1 Abs. 2 mit einer Wohnung oder einer sonstigen Räumlichkeit im Wohnungseigentum stehen, von dieser auf eine andere Wohnung oder sonstige Räumlichkeit ändert;
3. wenn sich der festgesetzte Nutzwert einer Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit nach der Vollendung der Bauführung durch andere bauliche Vorgänge auf der Liegenschaft, die einer baubehördlichen Bewilligung bedürfen, wesentlich ändert; der Antrag ist bis zum Ablauf eines Jahres ...".

Die in diesem Zusammenhang weiters bedeutsame Bestimmung gemäß § 4 Abs. 2 WEG 1975 lautet wie folgt:

"(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 Miteigentumsanteile ein angemessenes Entgelt zu entrichten; die durch die einzelne

Übertragung entstehenden Kosten und Abgaben hat der Miteigentümer zu tragen, dem ein Miteigentumsanteil übertragen wird."

Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr im Erkenntnis vom 19.12.2002, 99/16/0431 - welches als entscheidungswesentlich für gegenständliches Berufungsverfahren erachtet und deshalb das Verfahren gemäß § 281 BAO mit Bescheid vom 24. Jänner 2002 ausgesetzt worden war - der dortigen Beschwerde mit auszugsweise folgender Begründung unter Darlegung der obigen Bestimmungen des WEG 1975 Folge gegeben:

"Neben der Unentgeltlichkeit ist wesentliches Merkmal für beide Tatbestände (gemeint § 3 Abs. 1 Z 1 und Z 2 ErbStG), dass ein Vermögenswert übertragen wird. Es ist also im vorliegenden Fall zu untersuchen, inwieweit durch den hier der Besteuerung unterworfenen Wohnungseigentumsvertrag eine solche Vermögensübertragung erfolgt ist. ...

Die belangte Behörde geht davon aus, dass eine Nutzwertfestsetzung im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 1 WEG ... erfolgt sei. Aus § 4 Abs. 2 WEG entnimmt sie die vom Gesetz nicht geforderte, aber hier vorliegende Unentgeltlichkeit. ...

Weder dem gegenständlichen Wohnungseigentumsvertrag noch dem sonstigen Akteninhalt ist zu entnehmen, dass eine derartige (damals gerichtliche) **Neufestsetzung** im Sinne des § 3 Abs. 2 WEG erfolgt wäre. Den Kaufverträgen aus 1993 und 1995 lag keine gerichtliche Nutzwertfestsetzung nach § 3 Abs. 1 WEG zu Grunde. Erst im Wohnungseigentumsvertrag wird auf einen Sachbeschluss des Bezirksgerichtes Kitzbühel ... verwiesen. Nach dem Vertragsinhalt **muss diesbezüglich von einer Festsetzung der Nutzwerte im Sinne des § 3 Abs. 1 WEG ausgegangen werden, nicht aber von einer Neufestsetzung im Sinne der im § 3 Abs. 2 WEG aufgezählten Tatbestände.**

Damit ist auch der **Verweis auf § 4 Abs. 2 WEG** zur Begründung einer nicht von Gesetzes wegen vorgegebenen Unentgeltlichkeit **verfehlt**. Dem widerspricht im Übrigen auch eindeutig Art. VIII des Wohnungseigentumsvertrages, wonach die Vertragsteile "schon jetzt" im Sinne der Bestimmungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 WEG bei einer "allenfalls erforderlich werdenden Berichtigung" der Miteigentumsanteile die Unentgeltlichkeit daraus resultierender Übertragungen vereinbart haben. ..."

Im Gegenstandsfalle handelt es sich aber - analog zu obigem Beschwerdefall – ebenfalls um eine Festsetzung der Nutzwerte gem. **§ 3 Abs. 1 WEG 1975**, was einerseits aus § 3 des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 8. Juni 2001 (arg.: "zur Herstellung der Mindestanteile gem. § 3 Abs. 1 WEG 1975 ....", siehe eingangs) erkenntlich ist und sich darüber hinaus dem Umstand entnehmen lässt, dass es sich gegenständlich anhand des

Nutzwertgutachtens des DI W. um die erstmalige Herstellung der für die Zuweisung von Wohnungseigentum zu den gebildeten 8 Wohnungseigentumseinheiten Top 1 bis Top 8 erforderlichen Mindestanteile handelt, nachdem laut dem vormaligen Gutachten des DI F. lediglich Wohnungseigentum in Ansehung der Top 2 (Geschäftseinheit) bislang begründet worden war.

Ist aber nach der oben dargelegten Rechtsansicht des VwGH nach dem vorliegenden Sachverhalt bzw. nach dem Vertragsinhalt von einer Festsetzung der Nutzwerte im Sinne des § 3 Abs. 1 WEG 1975 auszugehen, nicht aber von einer **Neufestsetzung** im Sinne der im § 3 Abs. 2 WEG aufgezählten Tatbestände, dann ist damit auch der Verweis auf **§ 4 Abs. 2 WEG** zur Begründung einer nicht von Gesetzes wegen vorgegebenen Unentgeltlichkeit **verfehlt**, dem entsprechend auch im Gegenstandsfalle nicht von einer Bereicherung bzw. unentgeltlichen Übertragung von Miteigentumsanteilen gesprochen werden kann.

In Anbetracht der obigen Sach- und Rechtslage kann daher von der Verwirklichung eines schenkungssteuerpflichtigen Erwerbsvorganges keine Rede sein. Der Berufung war daher Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 4. April 2003