



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau S.W., P., vertreten durch Herrn D.L., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. September 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit (20 % von einer Bemessungsgrundlage von € 36.690,00) und	€	7.338,00
die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgesetzt mit (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 36.800,00)	€	1.288,00
Summe	€	<u>8.626,00</u>

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 4. Februar 2004 wurde von Herrn F.M. eine ideelle Hälfte der demselben zur Gänze gehörenden Liegenschaft EZ 1 an Frau S=S. (nunmehr S.W.), der Berufungswerberin, übergeben. Die letzten beiden Absätze des Punktes "ERSTENS" dieses Vertrages lauten:

*"Die Baulichkeiten werden im derzeitigen Bauzustand, so wie alles liegt und steht, samt allem erd-, mauer-, niet- und nagelfesten Zubehör übergeben beziehungsweise übernommen.*

*Der Einheitswert der vorstehenden Liegenschaftshälfte beträgt gemäß dem Finanzamt Hollabrunn laut Aktenzeichen 1\_2\_1 zum 01.01.2001 als unbebautes Grundstück anteilig: € 2.107,51 in Worten: Euro zweitausendeinhundertsieben und einundfünfzig Cents."*

Die Gegenleistung für diese Übergabe bestand laut diesem Vertrag in einem Übernahmspreis in der Höhe von € 2.400,-- und der Übernahme einer Darlehensschuld beim Land Niederösterreich im anteilig aushaftenden Betrag. Der Übernahmspreis wurde bereits vor Vertragserrichtung mit gleich hohen Gegenforderungen der Berufungswerberin aufgerechnet. Die letzten beiden Absätze des Punktes "ZWEITENS" dieses Vertrages lauten:

*"Den allfälligen Mehrwert der Vertragsliegenschaftshälfte über dieses vorbedungene Entgelt schenkt die übergebende Partei der übernehmenden Partei und die übernehmende Partei nimmt diese Zuwendung rechtsverbindlich dankend an.*

*Ergänzend hiezu wird festgestellt, dass die übernehmende Partei in den letzten zehn (10) Jahren vor Errichtung dieses Vertrages von der übergebenden Partei keine gemäß Paragraph elf (§ 11) des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes anrechenbaren Vorschenkungen erhalten hat."*

Die Gegenleistung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit insgesamt € 6.250,-- errechnet.

Im Punkt "DRITTENS" dieses Vertrages wird festgehalten, dass die Übergabe beziehungsweise die Übernahme der Vertragsliegenschaftshälfte seitens der übergebenden Partei in das Eigentum, den Besitz und Genuss der übernehmenden Partei mit Vorteil und Last, Gefahr und Zufall mit Fertigung dieses Vertrages erfolgt.

Für diesen Erwerbsvorgang wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien neben einer Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 3. September 2004 eine Schenkungssteuer in der Höhe von € 2.170,69 vorgeschrieben. Der Berechnung der Schenkungssteuer wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein Wert der Grundstücke (dreifacher Einheitswert) in der Höhe von € 17.472,-- zu Grunde gelegt. In der Begründung heißt es, dass der besondere Einheitswert für Bauflächen mit € 8,--/m<sup>2</sup> angesetzt wurde.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass der Quadratmeterpreis zu hoch angesetzt sei. Das Finanzamt Hollabrunn gehe von einem Quadratmeterpreis von € 2,90 aus. Der Großteil des Vertragsgrundstückes wurde im Jahr 1999 von der Marktgemeinde um einen Quadratmeterpreis von S 80,-- gekauft. Sollte das Finanzamt auf diesem zu hoch angesetzten Quadratmeterpreis beharren, sehe sich die Berufungswerberin wegen der geänderten Umstände gezwungen, ihre belegbaren Forderungen für Investitionen am Vertragsgrundstück mit einem Betrag von € 11.200,-- gegen einen entsprechend erhöhten Übernahmspreis gegenzuverrechnen.

Über Aufforderung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde vom Finanzamt Hollabrunn für das vertragsgemäßliche Grundstück ein Hilfswert in der Höhe von € 39.000,-- bekannt gegeben. Ausgehend von diesem Wert wurde die Berufung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom

17. Februar 2005 als unbegründet abgewiesen und die Schenkungssteuer neu mit € 13.299,55 festgesetzt. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass nicht nur Grund und Boden übertragen wurde, sondern laut Punkt Erstens des Vertrages auch Baulichkeiten. Zum Übertragungszeitpunkt war für Zwecke der Schenkungssteuer ein besonderer Einheitswert festzustellen. Dieser dreifache besondere Einheitswert stellt nach Abzug der Gegenleistung die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer dar.

In dem Vorlageantrag wurde vorgebracht:

*"In Ansehung der am 17.2.2005 zur umseits genannten Steuernummer und Erfassungsnummer in Erledigung meiner Berufung vom 7.9.2004 ergangenen Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO beantrage ich in offener Frist die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.*

*Da die Abgabenbehörde die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer durch Feststellung eines besonderen Einheitswertes nachträglich geändert hat, muss es auch den Vertragsparteien möglich sein, angesichts der geänderten Bemessungssituation unter Anwendung der Umstandsklausel (die Vertragsparteien hätten den Übergabsvertrag vom 4.2.2004, GZ 1/1 des öffentlichen Notars D=D.L., in rechtzeitiger Kenntnis der geänderten Bemessungsgrundlage nicht beziehungsweise nicht mit dieser Gegenleistung abgeschlossen) die Vertragsbestimmungen zu ändern.*

*Dies haben die Vertragsparteien daher mit dem in beglaubigter Abschrift beigelegten, beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bereits angezeigten Nachtrag zum Übergabsvertrag, welcher das heutige Datum trägt, hiemit getan.*

*Im Übrigen wäre mir, S=S., eine Bezahlung der nunmehr vorgeschriebenen Schenkungssteuer aus finanziellen Gründen nach den hohen Kosten des Hausbaues überhaupt nicht möglich.*

*Ergänzend halte ich hiezu fest, dass der besondere Einheitswert für das Einfamilienhaus vom Finanzamt Hollabrunn zum Aktenzeichen 1\_2\_1 mit 29.000,-- € (und nicht mit 39.000,-- €, wie der Berufungsvorentscheidung zugrundegelegt wurde) festgestellt wurde. Dies hat eine ausdrückliche Nachfrage beim zuständigen Referenten des Finanzamtes Hollabrunn, Herrn H.P. und bei der Gruppenleiterin Frau F.K. ergeben. Laut deren Auskunft, die auch schriftlich bestätigt ist, ist in dem erwähnten Einheitswert von 29.000,-- € bereits die 35%ige Einheitswerterhöhung enthalten.*

*Ich stelle fest, dass durch meine anteilige Mitfinanzierung des Rohbaus (und zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hat es sich beim Vertragsobjekt lediglich um einen solchen gehandelt) meine dem nunmehr erhöhten Übergabspreis und der weiteren, unverändert gebliebenen Gegenleistung aufrechnend gegenübergestellte Gegenforderung, wie diese im Nachtrag zum Übergabsvertrag festgehalten wurde, entsprechend hoch ist.*

*Ich beantrage daher die ergangene Berufungsvorentscheidung unter Würdigung der in diesem Rechtsmittel und im Nachtrag zum Übergabsvertrag angeführten und geltend gemachten Tatsachen auf Grund des neuen Sachverhaltes zu ändern und ersuche, die Einhebung des nach Einzahlung des bereits mit Bescheid vom 3.9.2004 vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer- und Schenkungssteuerbetrages von insgesamt 2.389,44 € verbleibenden Restbetrages der mit Bescheid vom 17.2.2005 vorgeschriebenen Schenkungssteuer bis zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 212 a BAO auszusetzen."*

Dem Vorlageantrag beigelegt wurde der Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 9. März 2005.

Die Punkte „ZWEITENS“ und „DRITTENS“ dieses Nachtrages lauten:

***"ZWEITENS***

*Im Zuge des Steuerbemessungsverfahrens wurde nunmehr vom Finanzamt Hollabrunn der Einheitswert des Vertragsobjektes unter Erstens zum gleichen Einheitswertaktenzeichen zum 1.1.2000 unter Berücksichtigung aller zwischenzeitigen Erhöhungen auf anteilig 14.500,-- €, in Worten: vierzehntausendfünfhundert Euro, erhöht. Ergänzend hiezu wird von beiden Vertragsteilen festgestellt, dass sich zum Zeitpunkt der Errichtung des vorgenannten Übergabsvertrages auf dem Vertragsgrundstücke der Rohbau eines Einfamilienhauses befand.*

### ***DRITTENS***

*Beide Vertragsteile stellen nunmehr einverständlich fest, dass sie den Übergabsvertrag vom vierten Februar zweitausendvier (04.02.2004) bei rechtzeitiger Kenntnis von dieser Einheitswerterhöhung nicht beziehungsweise nicht mit den seinerzeit vereinbarten Gegenleistungen errichtet hätten. Frau S=S., die zur Errichtung des obgenannten Rohbaus die Hälfte der Kosten beigesteuert hat und als niedrigverdienende Angestellte hiedurch bereits an die Grenze ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit geraten ist, sieht sich finanziell außerstande, die nunmehrige hohe Schenkungssteuer-Belastung zu bezahlen.*

*Aus diesem Grunde sind die Vertragsparteien daher gezwungen, einerseits den Übernahmspreis des Absatzes Zweitens 1. des notariellen Übergabsvertrages vom 04.02.2004 auf nunmehr 39.600,-- €, in Worten: neununddreißigtausendsechshundert Euro, zu erhöhen und diesen mit der gleich hohen Gegenforderung der Frau S=S. für ihre Investitionen am Vertragsobjekte, deren Verrechnung ursprünglich für einen späteren Zeitpunkte zu einer anderen Gelegenheit vorgesehen war, aufzurechnen. Mit dieser aufrechenbaren, fälligen Gegenforderung der Frau S=S. ist der erhöhte Übernahmspreis durch Forderungsaufrechnung ausgeglichen."*

In der Zwischenzeit wurde der Einheitswert des vertragsgegenständlichen Grundstückes vom Finanzamt Hollabrunn zum 1. Jänner 2004 als Einfamilienhaus mit € 21.300,-- (erhöht € 28.700,--) festgesetzt. Eine dem Finanzamt Hollabrunn vorgelegte Bestätigung der Gemeinde vom 7. Oktober 2005 über die Fertigstellung bezieht sich auf die Fertigstellungsmeldung vom 8. Oktober 2003.

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

Festgehalten wird, dass Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ausschließlich die Festsetzung der Schenkungssteuer ist.

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Laut dem Übergabsvertrag vom 4. Februar 2004 erfolgte die Übergabe beziehungsweise Übernahme der Vertragsliegenschaftshälfte seitens der übergebenden Partei in das Eigentum, den Besitz und Genuss der Berufungswerberin mit Vorteil und Last, Gefahr und Zufall mit Fertigung dieses Vertrages. Dass die Übergabe mit diesem Tag erfolgte, wird nicht bestritten. Die Steuerschuld ist daher mit Abschluss des Übergabsvertrages am 4. Februar 2004 entstanden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG iVm § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung bei Schenkungen unter Lebenden der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung maßgebend. Auf der Liegenschaft befanden sich im Zeitpunkt der Zuwendung Baulichkeiten, welche im seinerzeitigen Bauzustand übergeben beziehungsweise übernommen wurden (Punkt Erstens, vorletzter Absatz des Vertrages).

Die Bewertung richtet sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. 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, sofern vom Steuerschuldner nicht nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld niedriger ist als der dreifache Einheitswert. Wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist nach § 19 Abs. 3 ErbStG ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Da im gegenständlichen Fall zum Stichtag 1. Jänner 2004, welcher ein starkes Monat vor dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegt, der Einheitswert für das vertragsgegenständliche Grundstück (erhöht) mit € 28.700,-- festgestellt wurde, ist der Berechnung der Schenkungssteuer das Dreifache dieses Einheitswertes zu Grunde zu legen. Ein besonderer Einheitswert ist hier nicht mehr erforderlich, da vom Finanzamt Hollabrunn in der Zwischenzeit zum Stichtag 1. Jänner 2004 ein Einheitswert festgestellt wurde und sich ab diesem Stichtag die Verhältnisse bis zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht mehr in einem Ausmaß geändert haben, dass die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben wären. Ausgangsbasis für die Berechnung der Schenkungssteuer ist hier das Dreifache des halben Einheitswertes in der Höhe von € 14.350,-- , also der Wert von € 43.050,--.

Für die Verkehrsteuern gilt allgemein der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen. Ebenso wie die Parteien einer Schenkung durch den nachträglichen Abschluss eines Kaufvertrages über den bereits geschenkten Gegenstand die schon entstandene Steuerpflicht nicht mehr beseitigen können, können sie im Fall einer gemischten Schenkung durch die nachträgliche Vereinbarung zusätzlicher

Gegenleistungen eine für den unentgeltlichen Teil des Geschäfts bereits entstandene Schenkungssteuerpflicht nicht mehr verringern (vgl. VwGH 4. 11. 1994, 94/16/0078 und die dort zitierte Judikatur).

Laut Übergabsvertrag besteht die Gegenleistung in der Leistung eines Übernahmspreises in der Höhe von € 2.400,-- und der anteiligen Übernahme eines Darlehens beim Bundesland Niederösterreich. Nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes ergeben diese Leistungen einen Wert von insgesamt € 6.250,--. Dieser Wert wird im Berufungsverfahren nicht bestritten. Weitere Leistungen wurden in diesem Vertrag nicht vereinbart. Festgehalten wurde noch, dass die übergebende Partei den allfälligen Mehrwert der Vertragsliegenschaftshälfte über das bedungene Entgelt der übernehmenden Partei schenkt und die übernehmende Partei diese Zuwendung rechtsverbindlich dankend annimmt. Beiden Vertragsparteien war bekannt, dass sich auf dieser Liegenschaft Baulichkeiten befinden. Sie hätten daher davon ausgehen müssen, dass zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld eine Bewertung als unbebautes Grundstück nicht mehr möglich war.

Die Formulierung im Nachtrag *"Aus diesem Grunde sind die Vertragsparteien daher gezwungen, einerseits den Übernahmspreis des Absatzes Zweitens 1. des notariellen Übergabsvertrages vom 04.02.2004 auf nunmehr 39.600,-- €, in Worten: neununddreißigtausendsechshundert Euro, zu erhöhen und diesen mit der gleich hohen Gegenforderung der Frau S=S. für ihre Investitionen am Vertragsobjekte, deren Verrechnung ursprünglich für einen späteren Zeitpunkte zu einer anderen Gelegenheit vorgesehen war, aufzurechnen"* hält fest, dass diese Leistung nicht schon zum Zeitpunkt des Übergabsvertrages vereinbart war, sondern diese erst nachträglich vereinbart wurde.

Der Nachtrag zum Übergabsvertrag wurde, was im Nachtrag und auch im Berufungsverfahren nicht bestritten wird, als Folge der Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen errichtet. Die im Nachtrag vereinbarte weitere Gegenleistung wurde nicht schon beim Abschluss des Übergabsvertrages vereinbart. Die bereits mit dem Abschluss des Übergabsvertrages entstandene Schenkungssteuerschuld kann durch die nachträglich vereinbarte Gegenleistung nicht wieder beseitigt werden. Bei der Berechnung der Schenkungssteuer ist von jener Gegenleistung auszugehen, welche bereits im Übergabsvertrag vereinbart wurde.

Für die Liegenschaftshälfte beträgt der Einheitswert € 14.350,--. Daraus ergibt sich eine Neuberechnung des steuerpflichtigen Erwerbes wie folgt:

Dreifacher Einheitswert der Liegenschaftshälfte abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	€	43.050,--
	€	6.250,--
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	€	36.800,--

abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	110,--
steuerpflichtiger Erwerb	€	36.690,--

davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 20 % = € 7.338,--.

Neben dieser Steuer fallen gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG noch 3,5 % vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke (€ 36.800,--) an. Unter Berücksichtigung dieses Betrages in der Höhe von € 1.288,-- beträgt die Schenkungssteuer insgesamt € 8.626,--.

In der zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung abgegebenen Stellungnahme wird nur vorgebracht, dass die Einhebung der Schenkungssteuer bei der Berufungswerberin Existenz gefährdend sei. Wirtschaftliche Verhältnisse oder finanzielle Notlage können im ordentlichen Rechtsmittelverfahren keine Berücksichtigung finden. Diese Gründe könnten nur in einem eventuellen Nachsichtsverfahren berücksichtigt werden. Eine Kopie der Stellungnahme wird an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien weitergeleitet.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Juli 2008