



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Dr. Herbert Greiml, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Gartengasse 7, vom 19. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 18. Oktober 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit € 16.482,80.

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 19. April 2004 schenkte M.K. seinem Vater, J.K., die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft EZ x. Die Übergabe und Übernahme des Schenkungsobjektes in den faktischen Besitz des Geschenknehmers galt mit Vertragsunterfertigung als vollzogen. Im Punkt „Erstens“ des Vertrages wurde festgehalten, dass der Geschenknehmer die gegenständliche Liegenschaft mit notariellem Schenkungsvertrag vom 11. Dezember 2000 seinem Sohn, dem nunmehrigen Geschenkgeber, in dessen Eigentum übertragen hat. Dem ausdrücklichen Parteiwillen entsprechend sollte mit dem vorliegenden Notariatsakt vom 19. April 2004 die Liegenschaft in das Eigentum von J.K. rückübertragen werden.

Ausgehend vom dreifachen Einheitswert in Höhe von € 84.591 wurde dem Berufungswerber vom steuerpflichtigen Erwerb Schenkungssteuer im Betrag von € 16.839 vorgeschrieben.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewendet, dass mit dem gegenständlichen Schenkungsvertrag die Liegenschaft zurückgeschenkt bzw. zurück übertragen worden sei. Gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG bliebe ein Vermögen steuerfrei, soweit es von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet wurde und an diese Personen zurückfällt. Die vorliegende Schenkung wäre daher steuerfrei zu behandeln gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2007 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Die vertragsgegenständliche Liegenschaft sei seinerzeit zum größten Teil entgeltlich übertragen worden, weshalb lediglich der unentgeltliche Überschuss in Höhe von € 1.780,48 von der Bemessungsgrundlage abzuziehen gewesen sei.

Nach mehreren Fristerstreckungsansuchen wurde der Vorlageantrag mit der Begründung, dass beim gegenständlichen Rechtsvorgang unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung der wirtschaftliche Gehalt und der wirtschaftliche Wille der Vertragsparteien gesehen werden müsse, eingebracht. Familiäre Gründe seien ausschlaggebend für den Widerruf der Schenkung gewesen.

Zudem sei die Berechnung der Schenkungssteuer unrichtig erfolgt. Durch eine Gesetzesänderung sei im Jahre 2004 der dreifache Einheitswert, im Jahr 2000 jedoch der einfache Einheitswert heranzuziehen gewesen. Bei Abzug des Fruchtgenussrechtes, welches seinerzeit mit € 25.823 ermittelt worden sei, ergebe sich nunmehr ein Überschuss in Höhe von € 56.987. Eine Schenkungssteuer sei daher nicht festzusetzen.

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

Eingangs wird festgestellt, dass die am 7. März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft trat, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände- mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs. 4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat- weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Der Berufungswerber bekämpft in seiner Berufung unter anderem die Versagung der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG. Nach dieser Bestimmung bleibt Vermögen, soweit es von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet wurde und an diese Personen zurückfällt, steuerfrei.

Es ist nicht erforderlich, dass die erworbenen Vermögensgegenstände in natura zurückgegeben werden, dass also die Gegenstände selbst noch vorhanden sind. Bei der hier gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist es vielmehr ausreichend, wenn der beim Rückfall vorhandene Gegenstand - wirtschaftlich betrachtet - als derselbe Gegenstand angesehen werden kann, der seinerzeit erworben worden ist. Für eine solche Anwendung der Grundsätze der dinglichen Surrogation ist aber nur insoweit Raum, als bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Surrogat als derselbe Vermögensgegenstand betrachtet werden kann wie der zugewendete Gegenstand. Überdies ist erforderlich, dass diese Identität des Surrogats mit dem zugewendeten Gegenstand einwandfrei und sicher nachgewiesen werden kann (vgl. die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer in Rz 26 zu § 15 Erbschaftssteuergesetz angeführte Entscheidung des RFH vom 3. März 1931)

Ist Vermögen seinerzeit von Eltern an Kinder teils entgeltlich, teils unentgeltlich übergegangen, so kommt die Abgabefreiheit beim Rückfall nur für jenen Teil des Vermögens in Betracht, der **seinerzeit unentgeltlich** an die Kinder übergegangen ist. Dieser Teil wird auch als Überschuss bezeichnet. Dabei ist festzustellen, in welchem Verhältnis bei der früheren gemischten Schenkung, nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben (vgl. § 19 ErbStG) ermittelt, der Überschuss zum Gesamtwert der Zuwendung vor Abzug der Schulden und Lasten stand. Ein diesem Verhältnis entsprechender Teil des steuerlichen Wertes des Rückfalls bleibt dann steuerfrei (vgl. VwGH vom 3. September 1987, ZI. 86/16/0006 und vom 25. September 1997, ZI. 96/16/0281).

Die vom Berufungswerber mit Notariatsakt vom 11. Dezember 2000 an seinen Sohn, dem nunmehrigen Geschenkgeber, übergebene Liegenschaft wurde von diesem durch die Übernahme eines Fruchtgenussrechtes, zum überwiegenden Teil auch entgeltlich erworben.

Dem Schenkungssteuerbescheid vom 21. Dezember 2000 für die Schenkung an den Berufungswerber ist folgendes zu entnehmen:

Aus der nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben vorgenommenen Bewertung ergab sich ein kapitalisiertes Fruchtgenussrecht in Höhe von € 30.522,59. Der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebende (einfache) Einheitswert für die Liegenschaft betrug € 32.303,07. Mit dem Vorbringen, der Wert des Wohnrechtes sei auf Grund einer Gesetzesänderung vom dreifachen Einheitswert abzuziehen, lässt der Berufungswerber das

eingangs erwähnte Legalitätsprinzip außer Acht. Für den seinerzeitigen Schenkungsvertrag entstand die Steuerschuld **vor dem 31. Dezember 2000**, weshalb nach der damaligen Rechtslage der einfache Einheitswert ausschlaggebend war. Erst nach der auf Rechtsvorgänge, für die die Steuerschuld **nach dem 31. Dezember 2000** entsteht, anzuwendenden Fassung des § 19 Abs. 2 ErbStG nach Art 15 Z 4 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. 2000/142 ist das Dreifache des Einheitswertes des Grundbesitzes maßgebend. Wie bereits ausgeführt, sind für die Ermittlung eines Überschusses die Verhältnisse der seinerzeitigen gemischten Schenkung heranzuziehen. Im gegenständlichen Fall ist somit ein Überschuss in Höhe von € 1.780,48, der bei der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG berücksichtigt werden kann, gegeben. Die Steuerbefreiung kam daher mit Recht nur in diesem Ausmaß zur Anwendung.

Dem Einwand, es habe familiäre Gründe dafür gegeben, die Schenkung zu widerrufen, wird entgegengehalten, dass Voraussetzung für die Erstattung der Steuer nach § 33 lit. a ErbStG (in der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung) zunächst der Widerruf einer Schenkung im Sinne des § 947 ABGB oder auf Grund eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handelte, war. Aus den Akten geht keine derartige Voraussetzung für die Erfüllung des Rückerstattungstatbestandes hervor. Im Übrigen gilt bei den Verkehrsteuern der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerschuld durch nachträgliche Ereignisse nicht mehr beseitigt werden kann (VwGH vom 25.2.1993, 92/16/0160).

Die Frage, ob überhaupt und in welchem Umfang eine Schenkung vorliegt, ist ausschließlich nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Zum Vorbringen, beim gegenständlichen Rechtsgeschäft müsse unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung der wirtschaftliche Gehalt und der wirtschaftliche Wille der Vertragsparteien gesehen werden, wird ausgeführt, dass im konkreten Fall Gegenstand der Schenkung zweifellos jene Liegenschaft ist, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt sein soll. Das Motiv einer Schenkung ist für die Steuerpflicht unerheblich. Allein der Inhalt des Rechtsgeschäftes ist maßgebend und Gegenstand der Besteuerung.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 28. August 2009