



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FH, Adr., vertreten durch Dr. Peter Gatternig, 1010 Wien, Renng. 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19. Mai 2005 zu ErfNr.xxx betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die Schenkungssteuer  
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 10,5 % von € 31.968,00 = € 3.356,64 und  
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von € 32.408,00 = € 648,16,  
somit insgesamt mit € 4.004,80 festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 12. Dezember 2000 übertrug Herr FH (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) einen ideellen 1/8 Anteil der Liegenschaft EZx sowie 113/1490 Anteile der Liegenschaft EZy verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung top 9 an seinen Enkel LD.

Der Bw. verzichtete ausdrücklich auf einen Widerruf der Schenkung. Im Vertrag wurde festgehalten, dass die Übergabe und Übernahme der Liegenschaft in natura bereits erfolgt ist.

Der Geschenknehmer nahm zur Kenntnis, dass  
a) ob der Liegenschaft EZx ein vollstreckbares Pfandrecht für einen Betrag von S 6.000.000,00 samt Zinsen und Kosten zugunsten der X-Bank und

b) ob der EZy ein Pfandrecht zugunsten der BausparkasseX (kurz Bausparkasse) für einen Betrag von S 1.452.000,00 samt Zinsen und Nebengebühren und ein vollstreckbares Pfandrecht für einen Betrag von S 6.000.000,00 samt Zinsen und Kosten zugunsten der X-Bank (kurz Bank) einverleibt sind. Dazu wurde festgehalten, dass das Pfandrecht zugunsten der Bausparkasse zum 31.12.2000 mit einem Betrag von S 848.900,09 und das Pfandrecht zugunsten der Bank in voller Höhe aushalten und dass beiden Lasten eine persönliche Schuld des Geschenkgebers zugrunde liegt, in die der Geschenknehmer nicht persönlich, sondern nur als Realschuldner eintritt.

Punkt III. Abs. 4.) des Schenkungsvertrages lautet wie Folgt:

*"Der Geschenkgeber wird zwar selbst für die Abdeckung der beiden Verbindlichkeiten Sorge tragen, ist jedoch für den Fall, dass es im Zuge einer allfälligen Geltendmachung der beiden Pfandrechte durch die Pfandgläubiger zu einer Verwertung der geschenkten Liegenschaftsanteile kommen sollte, nicht verpflichtet, den Geschenknehmer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten, sodass dieser auch zu keinem Regress gegenüber dem Geschenkgeber oder dessen Rechtsnachfolgern berechtigt ist."*

In Punkt IV des Schenkungsvertrages räumte der Geschenknehmer seinem Großvater auf Lebenszeit die Dienstbarkeit des Wohn- und Gebrauchsrechtes an den geschenkten Liegenschaftsanteilen samt Eigentumswohnung top Nr. 9 ein.

Der anteilige Einheitswert betrug für den 1/8-Anteiles der EZx S 58.375,00 (entspricht € 4.242,28) und für die 113/1490 Anteile der EZy S 331.340,00 (entspricht € 24.079,42) sohin insgesamt S 389.715,00 (entspricht € 28.321,70).

Das Wohn- und Gebrauchsrecht des Geschenkgebers wurde von den Vertragsparteien mit S 10.000,00 (entspricht € 726,73) per Monat bewertet und dazu festgehalten, dass auf Grund des Lebensalters des Geschenkgebers als Wert des Wohn- und Gebrauchsrechtes der dreifache Jahresbetrag von S 360.000,00 (entspricht € 26.162,22) anzusetzen sei und der Schenkungssteuer der Differenzbetrag zwischen dem anteiligen Einheitswert und dem Kapitalwert der lebenslangen Nutzung sohin mit S 29.715,00 (entspricht € 2.159,47) zugrunde zu legen sei.

Mit Bescheiden vom 9.Juli 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien den Angaben der Parteien folgend gegenüber dem Geschenknehmer einerseits Grunderwerbsteuer in Höhe von S 7.200,00 (2 % der Gegenleistung von S 360.000) und anderseits Schenkungssteuer (gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG) in Höhe von S 594,00 (2 % des Differenzbetrages zwischen Einheitswert und Gegenleistung von S 29.710,00 - entspricht € 2.159,47) fest.

Mit Aufhebungsvertrag vom 2. September 2004 hoben der Bw. und sein Enkel den bereits grundbürgerlich durchgeführten Schenkungsvertrag vom 12. Dezember 2002 seinem

gesamten Inhalte nach vollinhaltlich auf. Der Vertrag enthält keine Angaben darüber, wann die Übergabe der Liegenschaft in natura erfolgt ist bzw. erfolgen soll, aber eine Einverleibungsbewilligung für die grundbürgerliche Durchführung des Aufhebungsvertrages.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien ging bei Erlassung des nunmehr angefochtenen Schenkungssteuerbescheides vom 19. Mai 2005 (mit dem Schenkungssteuer im Gesamtbetrag von € 15.617,80 festgesetzt wurde) davon aus, dass dem Bw.

Liegenschaftsanteile mit einem dreifachen Einheitswert von insgesamt € 84.965,10 von seinem Enkel rückgefallen seien. Der seinerzeitige Erwerbsvorgang sei bloß in einem Ausmaß von 7,6248 % unentgeltlich gewesen und wurde daher ein Betrag von € 6.360,69 (7,6248 % von € 84.965,10) vom Finanzamt nach § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG schenkungssteuerfrei belassen.

In der Berufung bzw. im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde vom Bw. einerseits die Frage aufgeworfen, ob die durch Gesetzesänderungen ausgelösten Wertänderungen zwischen den beiden Erwerbsvorgängen zu berücksichtigen seien oder nicht. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.9.1987, 86/16/0006) sei sinngemäß anzuwenden, da es sonst zu einer den Bw. in den Auswirkungen stark belastenden Verzerrung der Ermittlung der relevanten Abgaben kommen würde. Wäre schon seinerzeit vom dreifachen Einheitswert auszugehen gewesen, so wäre der nunmehr als Bemessungsgrundlage in Höhe von € 78.485,92 ermittelte Betrag Grundlage der Vorschreibung der seinerzeitigen Schenkungssteuer gewesen und wäre diese aus Anlass der Aufhebung des Vertrages gemäß § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG zu erstatten gewesen und damit letztlich keine Steuer angefallen. Darüber hinaus sei außer Acht gelassen worden, dass die der Besteuerung unterzogenen Liegenschaftsanteile zwei weitere Belastungen aufweisen. Zum Jahresende 2004 sei zugunsten der Bausparkasse ein Betrag von € 31.705,06 und zu Gunsten der Bank die gesamte Forderung von S 6.000.000,00 (entspricht € 436.037,00) unberichtet ausgehaftet. Laut seinerzeitigem Schenkungsvertrag sollte der Bw. zwar für die Abdeckung dieser beiden Verbindlichkeiten Sorge tragen, doch sei weiters festgehalten worden, dass der Bw. den Geschenknehmer nicht schad- und klaglos zu halten habe. Dies bedeute, dass diese pfandrechtlichen Belastungen bei Ermittlung des Wertes der Liegenschaft zur Gänze zu berücksichtigen seien, was in weitere Folge dazu führe, dass kein positiver, sondern ein negativer Vermögenswert vorhanden sei.

Dazu wurden als Beweismittel ein Grundbuchsatz aus der EZy, ein Schreiben der X-Rechtsanwälte vom 15. Dezember 2004 und ein Kontoauszug 2004 der Bausparkasse vorgelegt sowie die Einvernahme des Bw. und seines rechtsfreundlichen Vertreters beantragt.

Mit Kaufvertrag vom 17. Oktober 2005 verkaufte der Bw. sowohl den ideellen 1/8 Anteil der Liegenschaft EZx sowie 113/1490 Anteile der Liegenschaft EZy verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung top 9 an Frau A. Im Grundbuch wurden der Aufhebungsvertrag vom 2. September 2004 und der Kaufvertrag in Einem grundbürgerlich durchgeführt.

Mittlerweile sind die auf den Liegenschaftsanteilen lastenden Pfandrechte zugunsten der Bausparkasse und der Bank gelöscht. Es erfolgte keine Verwertung der Liegenschaftsanteile durch die Pfandgläubiger.

Mit Vorhalt vom 30. Jänner 2006 wurde dem Bw. und dem Finanzamt mitgeteilt, wie sich die Sach- und Rechtslage für den unabhängigen Finanzsenat darstellt und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, der Berufung teilweise Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid insofern abzuändern, als die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 10,5 % von € 30.208,00 = € 3171,84 und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von € 32.408,00 = € 648,16, somit insgesamt € 3.820,00 festgesetzt wird.

Dabei wurde bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG irrtümlich ein Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z. 1 ErbStG in Höhe von € 2.200,00 (anstatt richtig gemäß § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG in Höhe von € 440,00) in Abzug gebracht.

Der Bw. wurde in diesem Vorhalt außerdem aufgefordert, sofern sein Antrag auf Einvernahme des Bw. als Partei und des Parteienvertreters als Zeuge aufrecht erhalten werde, ein Beweisthema bekanntzugeben.

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme vom 7. Februar 2006 dazu aus, dass es sich den Ausführungen grundsätzlich anschließe. Bei der Berechnung der Schenkungssteuer für die Rückübertragung an den Großvater wäre jedoch gemäß § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG nur ein persönlicher Freibetrag von € 440,00 in Abzug zu bringen. Ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 32.408,00 und nach Abzug des Freibetrages von € 440,00 gemäß § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG sei von der Bemessungsgrundlage von € 31.968,00 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 10,5 % = € 3.356,64 und gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von € 32.408,00 2 % = 648,16, somit insgesamt € 4.004,80 Schenkungssteuer vorzuschreiben.

Der Bw. gab mit Stellungnahme vom 23. Februar 2006 bekannt, dass er zwar nicht mit allen Überlegungen in diesem Vorhalt konform gehe, aus wirtschaftlichen Gründen aber damit einverstanden sei, dass die Schenkungssteuer insgesamt mit € 3.820,00 festgesetzt werde. Er erwarte daher den Bescheid in diesem Sinne.

Am 3. März 2006 wurde der Vertreter des Bw. telefonisch darüber informiert, dass im Vorhalt bei Berechnung der Schenkungssteuer hinsichtlich der Höhe des Freibetrages nach § 14 Abs.

1 ErbStG ein Irrtum erfolgt sei und daher nunmehr beabsichtigt werde, die Schenkungssteuer insgesamt mit € 4.004,80 festzusetzen. Der Vertreter des Bw. erklärte dazu, dass er dennoch keine weiteren Beweiseanträge mehr stelle und ersuchte um Erlassung der Berufungsentscheidung im nunmehr angekündigten Sinn.

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

Nach § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG bleibt Vermögen, soweit es von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet wurde und an diese Personen zurückfällt, steuerfrei.

Ist Vermögen seinerzeit von Groß-)Eltern an (Enkel-)Kinder teils entgeltlich, teils unentgeltlich übergegangen, so kommt die Abgabenfreiheit beim Rückfall nur für jenen Teil des Vermögens in Betracht, der seinerzeit unentgeltlich an die (Enkel-)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 (VwGH 3.9.1987, 86/16/0006, VwGH 25.9.1997, 96/16/0281).

Im vorliegenden Fall wurde für den seinerzeitigen Vermögensübergang vom Bw. an den Enkelsohn als Gegenleistung die Einräumung eines Wohnrechtes gewährt und ist daher der Vermögensübergang teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich erfolgt. Im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für den seinerzeitigen Erwerbsvorgang betrug der steuerliche Wert der Liegenschaftsanteile € 28.321,42 und der steuerliche Wert der Gegenleistung € 26.162,22 und ergibt sich dadurch ein sog. "Überschuss" von € 2.159,47 (= 7,6248 % des steuerlichen Wertes des erworbenen Vermögens vor Abzug der Gegenleistung). Der eben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend, kann daher beim Rückfall des Vermögens an den Bw. nur ein dem seinerzeitigen Verhältnis entsprechender Teil (hier 7,6248 %) nach 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG steuerfrei bleiben.

Die zwischenzeitig erfolgten Gesetzesänderungen hinsichtlich der Bewertung von Liegenschaften im Bereich der Erbschaftsteuer haben nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates deshalb keinen Einfluss auf die Ermittlung des Anteiles des Steuerfreiheit, weil der Zweck der Bestimmung des 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG darin besteht, beim Rückfall des Vermögens an Vorfahren einen mehrfache Belastung des Vermögens mit Schenkungssteuer zu vermeiden. Auf Grund der seinerzeit bei Übertragung des Vermögens an den Enkelsohns geltenden Gesetzeslage unterlag das Vermögen nur hinsichtlich einen Teiles von 7,6248 %

der Schenkungssteuer, weshalb zur Vermeidung der mehrfachen Belastung eines Vermögens mit Schenkungssteuer auch nur in diesem Ausmaß eine Steuerfreiheit geboten ist.

Die pfandrechtliche Belastung der Liegenschaftsanteile hat keinen Einfluss darauf, in wie weit das Vermögen unentgeltlich zugewendet wurde, weil keine persönliche Schuldübernahme durch den Enkelsohn erfolgte. Durch die in Punkt III. Abs. 4.) des Schenkungsvertrages getroffene Vereinbarung hätte sich die Pfandrechte im Vermögen des Enkels nur dann ausgewirkt, wenn es zu einer Verwertung der Liegenschaftsanteile durch die Pfandgläubiger gekommen wäre. Eine derartige Verwertung ist aber offensichtlich nicht erfolgt, sondern wurde die Liegenschaft vom Bw. verkauft.

Die pfandrechtlichen Belastungen der Liegenschaft haben aber aus folgenden Gründen auch keinen Einfluss auf den steuerlichen Wert der Liegenschaft bei der nunmehrigen Rückübertragung an den Bw.:

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG idF BGBI. I Nr. 42/2000 ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswert maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist, als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Der dreifache Einheitswert der gegenständlichen Liegenschaftsanteile betrug € 84.965,10. Da kein niedrigerer gemeiner Wert vom Bw. nachgewiesen wurde, ist daher dieser Betrag für Zwecke der Erbschaftsteuer als Wert der Liegenschaftsanteile anzusetzen. Die hypothekarische Belastung der Anteile mit Simultanhypotheken hat die durch die Aufhebung des Schenkungsvertrages eingetretene Bereicherung des Bw. nicht vermindert, weil er auch zuvor im Innenverhältnis mit den diesen Hypotheken zugrunde liegenden Schulden belastet war.

Aus dem vorgelegten Kontoauszug der Bausparkasse ergibt sich, dass ungeachtet des Schenkungsvertrages und des Aufhebungsvertrages die Bezahlung der Darlehensraten durchgehend weiterhin durch den Bw. erfolgten und keine Änderung an der persönlichen Schuld des Bw. gegenüber der Bausparkasse eintrat. Wie sich aus dem Schreiben der X-Rechtsanwälte vom 15. Dezember 2004 ergibt, wurden sowohl nach der Schenkung der Liegenschaft an den Enkel als auch nach Aufhebung des Vertrages von der Bank Exekutionsverfahren gegen den Bw. geführt und hat die Aufhebung des Schenkungsvertrages

daher nichts daran geändert, dass der Bw. von der Bank auf Grund des ihm gegenüber am 2. Dezember 1998 erwirkten Titels in Anspruch genommen wurde.

Es daher dem Finanzamt insofern zu folgen, als vom insgesamt rückgefallen Vermögen mit einem steuerlichen Wert von € 84.965,10 nur der unentgeltlich erworbene Teil von 7,6248 % und somit ein Betrag von € 6.478,42 nach § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG schenkungsteuerfrei ist.

Es ist aber im vorliegenden Fall noch zu berücksichtigen, dass die 113/1490-stel Anteile an der EZy mit einem Wohnungsgebrauchsrecht zu Gunsten des Bw. belastet war. Erwirbt der bisherige Fruchtgenussberechtigte die Liegenschaft, so stellt der Fruchtgenuss eine Last dar, die abzulösen wäre, wenn das Grundstück sofort lastenfrei auf den Erwerber übergehen würde (vgl. VwGH 18.8.1994, 93/16/0111). Die Aufhebung des Schenkungsvertrages hat im Ergebnis einen Verzicht des Bw. auf das ihm eingeräumte Wohnrecht zur Folge. Dieser Verzicht auf das Wohnrecht vermindert die Bereicherung des Bw., die durch den Rückfall des Vermögens eingetreten ist und ist daher der Wert des Wohnrechtes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer in Abzug zu bringen.

Dazu wird bemerkt, dass Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens nur die schenkungssteuerliche Beurteilung des Aufhebungsvertrages ist, weshalb es Sache der Abgabenbehörde erster Instanz ist, über allfällige grunderwerbsteuerliche Auswirkungen des Aufhebungsvertrages zu entscheiden.

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG idF BGBI. 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.

Geht man davon aus, dass der Wert des Wohnrechtes bei Aufhebung des Schenkungsvertrages unverändert monatlich € 726,73 betragen hat, ergibt sich nach dem auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zur Verfügung gestellten "Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten (§ 16 BewG)" (siehe [www.bmf.gv.at/Steuer/berechnungsprogramme](http://www.bmf.gv.at/Steuer/berechnungsprogramme)) zum 2. September 2004 als Wert des Wohnrechtes des am 2. April 1921 geborenen Bw. ein Betrag von € 46.078,54.

Zieht man diesen Betrag von € 46.078,54 vom steuerlichen Wert der Liegenschaft von € 84.965,10 und vom nach § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG steuerfreien Teil von € 6.478,42 ab, so

ergibt sich (nach Rundung gemäß 28 ErbStG) eine Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von € 32.408,00.

Da es sich um den Erwerb des Großvaters handelt und dieser nach § 7 Abs. 1 ErbStG in die Steuerklasse III gehört, ist bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 ErbStG gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG noch ein Freibetrag in Höhe von € 440,00 in Abzug zu bringen und ergibt sich so eine Bemessungsgrundlage von € 31.968,00.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochtene Schenkungssteuerbescheid insofern abzuändern, als die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 10,5 % von € 31.968,00 = € 3.356,64 und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von € 32.408,00 = € 648,16, somit insgesamt € 4.004,80 festgesetzt wird.

Wien, am 3. März 2006