



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Ralph Forcher, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Neutorgasse 51/II, vom 17. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 15. September 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit **€ 3.543,38** (*bisher* laut angefochtenem Bescheid: € 4.273,61).

### Entscheidungsgründe

Am 15. März 2004 wurde dem Finanzamt eine zwischen dem Bw. als Geschenknehmer einerseits und seinem Vater, Herrn PF, als Geschenkgeber andererseits abgeschlossene Vereinbarung vom 8. März 2004 zur Anzeige gebracht. Mit dieser Vereinbarung übertrug Herr PF seine 98/5195-Anteile an der Liegenschaft EZ 1941 GB X, mit welchen untrennbar das Wohnungseigentum an W 52 im Objekt YZ verbunden ist, sowie seine 3/450-Anteile an der Liegenschaft EZ 1942 GB X, mit welchen untrennbar das Wohnungseigentum an einem Tiefgaragenabstellplatz verbunden ist, an den Bw.

In Punkt II.3. der Vereinbarung wurde "*zum Zwecke der Sicherung der Versorgung des Geschenkgebers*" festgehalten, dass "*sich der Geschenkgeber PF ..... ein lebenslanges und unentgeltliches Fruchtgenussrecht am Schenkungsgegenstand vorbehält.*"

Als Stichtag für die Übergabe bzw. den Übergang von Nutzen und Gefahr, sowie Kosten und Lasten, wurde der Tag der Vertragsunterfertigung vereinbart (II.11. des Vertrages).

Der Einheitswertanteil der oa. 98/5195-Anteile (Wohnung) beträgt mit Stichtag

1. Jänner 2001 € 20.163,51, jener der oa. 3/450-Anteile (Tiefgaragenplatz) € 1.511,09 (s. auch Punkt II.13. der Vereinbarung).

Der Geschenkgeber (bzw. Fruchtgenussberechtigte) verstarb am 29. November 2004.

Über Vorhalt des Finanzamtes teilte der Bw. mittels Schreiben vom 2. Mai 2005 mit, dass es sich bei dem eingeräumten Fruchtgenussrecht um ein vollständiges und unbeschränktes Fruchtgenussrecht iSd. ABGB handle. Für dieses Recht könne jedenfalls ein fiktiver monatlicher Mietwert von € 300,- angesetzt werden. Das eingeräumte Fruchtgenussrecht sei daher insgesamt – unter Berücksichtigung des entsprechenden Faktors laut Tabelle A des BewG – mit € 54.839,- zu bewerten.

Daraufhin erließ das Finanzamt den angefochtenen Bescheid, mit welchem dem Bw. Schenkungssteuer iHv. € 4.273,61 vorgeschrieben wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, dass vom dreifachen Einheitswert von € 65.323,80 das Fruchtgenussrecht *"auf die Dauer von neun Monaten (Ansatz gemäß § 16 Abs. 3 BewG nach der wirklichen Dauer der Nutzung oder Leistung)"* iHv. insgesamt € 2.700,- abzuziehen sei, woraus sich ein Wert der Schenkung von € 62.623,80 ergebe. Nach Abzug des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG wurde der Besteuerung ein steuerpflichtiger Erwerb von € 60.423,80 zugrunde gelegt.

Hinsichtlich des entgeltlichen Teiles schrieb das Finanzamt dem Bw. mit (hier nicht gegenständlichem) Bescheid auf Basis einer Gegenleistung von € 2.700,- (= € 300,- x neun Monate) Grunderwerbsteuer vor (s. dazu die ha. Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 2006, GZ RV/0591-G/06).

Die gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobene Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Der Geschenkgeber hätte im Rahmen des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes monatlich zumindest € 500,- (€ 400,- für die übertragene Wohnung, € 100,- für den Tiefgaragenplatz) vereinnahmen können. Würde man das Fruchtgenussrecht im Sinne des § 15 BewG als "wiederkehrende Nutzung" verstehen, so wäre es mit insgesamt € 54.000,- (€ 500,- x 12 Monate x 9 Jahre) zu bewerten. Ziehe man diesen Wert – neben dem Freibetrag – vom dreifachen Einheitswert der übertragenen Anteile ab, so ergebe sich ein steuerpflichtiger Erwerb von € 9.123,80 und eine Abgabe von € 228,09. Rechtsrichtig erscheine jedoch, das Fruchtgenussrecht im Sinne des § 16 BewG als "Last, die vom Ableben einer Person abhängt" zu verstehen. Diesfalls errechne sich auf Grund des Alters des Geschenkgebers ein Rentenbarwert von € 82.469,98 (Altersverschiebung laut Tabelle C = 0; Umrechnungsfaktor gemäß Tabelle A = 13,7449972). Nach Abzug dieses Wertes vom dreifachen Einheitswert der übertragenen Anteile ergebe sich ein "Minus-Betrag" von - € 17.146,- und folglich eine

Schenkungssteuer von € 0,-. Der Ansatz von nur € 300,- für das Fruchtgenussrecht sei ebenso unerfindlich wie der Umstand, dass *"eine Bewertung auf nur neun Monate hinweg vorgenommen wurde"*. Der Geschenkgeber sei zwar am 29. November 2004 verstorben. Dies rechtfertige jedoch nicht, eine nur neunmonatige Bewertung vorzunehmen, weil dies weder vom Bw. beantragt worden sei, noch im Zeitpunkt der Schenkung absehbar gewesen sei, dass der Geschenkgeber so bald darauf sterben würde. Bei steuerrechtlicher Bewertung der Last sei auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes – und nicht auf die nachfolgende Entwicklung – abzustellen. Das BewG und die Rentenbarwertberechnung würden diesen Aspekt berücksichtigen, von Amts wegen könnten jedoch *"die Bedingnisse des Bewertungsstichtages nicht durch eine Verschiebung des Bewertungsstichtages post mortem verändert werden."* Die Schenkungssteuer möge daher mit € 0,- bzw. in eventu mit € 228,09 festgesetzt werden.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus, dass für die Beurteilung eines Rechtsvorganges zunächst die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung gegenüber zu stellen seien. Betrage dabei das Wertmissverhältnis mehr als 25%, sei der Vorgang als Schenkung zu beurteilen. Der Verkehrswert der Liegenschaft sei auf Grund eines Vergleichskaufpreises mit € 160.000,- angesetzt worden. Der Rentenbarwert betrage (bei monatlich € 500,- ) € 82.469,98. Der Vorgang sei daher grundsätzlich als überwiegend unentgeltlich zu beurteilen gewesen. Eine Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 BewG könne vom Finanzamt bei Wegfall einer Last (im konkreten Fall des Fruchtgenussrechtes) auch ohne Antrag vorgenommen werden.

Im Vorlageantrag rügt der Bw. zunächst, dass er von der Ermittlung des vom Finanzamt herangezogenen Vergleichskaufpreises zuvor nicht in Kenntnis gesetzt bzw. ihm nicht mitgeteilt worden sei, woraus dieser resultiere. Die konkrete, über 20 Jahre alte Wohnung sei nie renoviert worden; Lage und Größe der Wohnung würden den von der Abgabenbehörde angenommenen Verkehrswert unrealistisch hoch erscheinen lassen. Eine Verkehrswertbetrachtung sei zudem überhaupt zu Unrecht vorgenommen worden: Es liege eine Schenkung inländischen Grundvermögens vor, weshalb es auf den Verkehrswert des Schenkungsgegenstandes nicht ankomme. Für die Wertermittlung sei der dreifache Einheitswert – im Entscheidungsfalle sohin insgesamt € 65.023,80 - maßgebend. Angesichts des Wertes der vorbehaltenen Lasten (Fruchtgenussrecht, Belastungs- und Veräußerungsverbot) hätte bei rechtsrichtiger Vorgangsweise eine Schenkungssteuer nicht zur Vorschreibung gelangen können. Das Finanzamt berufe sich überdies zu Unrecht auf § 16 Abs. 3 BewG: Dabei handle es sich um eine Vorschrift zugunsten des Steuerpflichtigen, nicht aber zugunsten der Abgabenbehörde. Die Behörde könne nicht von Amts wegen eine derartige Berichtigung vornehmen, jedenfalls dann nicht, wenn diese für den Steuerpflichtigen von Nachteil sei. Im vorliegenden Fall habe sich

der Geschenkgeber ein Fruchtgenussrecht und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot vorbehalten. Der Bw. könne somit über den Schenkungsgegenstand gar nicht verfügen bzw. daraus auch keine Früchte ziehen. Die vollständige Verfügungsmöglichkeit ergebe sich für den Bw. de facto nach den Regeln eines "Glücksgeschäftes": Je länger der Geschenkgeber lebe, desto länger habe er keine Verfügungsmöglichkeit. Bezüglich der konkreten Lebenserwartung eines Menschen sei man auf Schätzungen angewiesen. Das BewG versuche dabei – etwa durch seinen § 15 – Schätzungskriterien umzusetzen. Selbst eine nach diesen Regeln durchgeführte Bewertung ergebe stets nur eine wahrscheinliche, nie aber eine sichere Ziffer. Es gebe keine Norm, welcher zufolge ungeachtet der Bewertungsregeln immer dann, wenn der jeweils Berechtigte stirbt, eine auf den Todeszeitpunkt bezogene Nachverrechnung zu erfolgen habe. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, dann hätte er auch den Fall, dass der Berechtigte gegenüber der ursprünglich vorgenommenen Schätzung länger lebt, berücksichtigen müssen. Wollte man die Vorgangsweise der Behörde als durch § 16 Abs. 3 BewG gedeckt ansehen, so würde die genannte Norm einerseits gegen das Legalitätsprinzip und andererseits gegen das Sachlichkeitsgebot verstoßen: Das Element des Glücksgeschäftes würde damit in seinen für den Geschenknehmer positiven Aspekten (i. e. früherer Tod des Berechtigten) zu einer Erhöhung seiner Steuerlast, aber in seinen negativen Aspekten (i. e. späterer Tod des Berechtigten) nicht zu einer Verringerung der Steuerlast führen.

Mit Vorhalt vom 7. November 2006 teilte der UFS dem Bw. mit, dass für zwei im selben Wohnobjekt gelegene Wohnungen (mit – ebenso wie die an den Bw. übertragene Wohnung – jeweils 98/5195-Anteilen) Verkaufspreise iHv. € 163.150,- (Kaufvertrag vom 15. März 1999, ohne Tiefgaragenplatz) bzw. iHv. € 162.060,- (Kaufvertrag vom 5. April 2001, mit Tiefgaragenplatz) erzielt werden konnten. Daher wurde der Bw. ersucht, dem UFS jene Umstände bekannt zu geben, die die Annahme eines wesentlich unter dem vom Finanzamt angenommenen Wert von € 160.000,- liegenden Verkehrswertes nahe legen, sowie den seiner Ansicht nach zutreffenden Verkehrswert der gegenständlichen Wohnung (sowie dessen Ermittlung) mitzuteilen. Des Weiteren wurden geeignete Unterlagen angefordert, aus denen die nähere Beschaffenheit der Wohnung (insbesondere deren Wohnnutzfläche) hervorgeht.

Mit Antwortschreiben vom 28. November 2006 gab der Bw. bekannt, dass es sich beim übertragenen Objekt um eine rund 110 m<sup>2</sup> große, "*ca. vier Zimmer aufweisende*" Wohnung handle, die im Jahr 1979 gebaut worden sei. Diese habe sich im Zeitpunkt der Schenkung in einem sehr desolaten Zustand befunden und sei erstmals nach erfolgter Schenkung umfangreich saniert worden. Es sei davon auszugehen, dass die Wohnung im Schenkungszeitpunkt einen Wert von rund ATS 15.000,- je m<sup>2</sup> und somit in Summe einen Wert von ATS 1,650.000,- (€ 120.000,-) aufgewiesen habe.

---

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

Gemäß § 1 Abs. 1 iVm. § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt jede Schenkung (unter Lebenden) iSd. bürgerlichen Rechtes der Schenkungssteuer.

Bei Vorliegen einer gemischten Schenkung wird der (einheitliche) Erwerb – nur für Zwecke der Steuerberechnung – in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil zerlegt. Für den unentgeltlichen Teil wird allein Schenkungssteuer, für den entgeltlichen Teil allein Grunderwerbsteuer erhoben (zB *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar, § 3 Rz 30). Nur der die Gegenleistung übersteigende Wert der gemischten freigebigen Zuwendung ist in einem solchen Fall schenkungssteuerlich relevant.

Ein wesentliches Anzeichen für die Annahme einer gemischten Schenkung stellt ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dar (s. *Fellner*, aaO, § 3 Rz 36a und die dort angeführte Judikatur). Des Weiteren liegt eine gemischte Schenkung vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen aus einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Teil vermischten Vertrag schließen wollen (*Fellner*, aaO, § 3 Rz 36).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte bzw. der gemeinen Werte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (*Fellner*, Erbschafts- und Schenkungssteuer-Kommentar, § 3 Rz 51b, mwN).

Laut VwGH ist ein offenkundiges oder erhebliches Missverhältnis zwischen den Leistungen jedenfalls anzunehmen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 25% (teilweise auch schon um 20%) unterschreitet (vgl. zB VwGH vom 12. Juli 1990, 89/16/0088, 0089, mit Hinweis auf Lehre und Verwaltungspraxis).

Für die Berechnung der Steuer sind hingegen Leistung und Gegenleistung auf die im § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten.

Für die Wertermittlung ist gemäß § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend (Stichtagsprinzip). Bei Schenkungen entsteht die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG).

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

Abs. 2 der zitierten Bestimmung normiert davon abweichend, dass (ua.) für inländisches Grundvermögen das Dreifache des nach den im Zweiten Teil des BewG enthaltenen Besonderen Bewertungsvorschriften ermittelten Einheitswertes maßgebend ist.

Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer Person abhängen, ergibt sich hingegen gemäß § 16 Abs. 1 BewG 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).

§ 16 Abs. 3 BewG normiert wie folgt:

*"Hat eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes betragen und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente, wiederkehrenden Nutzung oder Leistung oder Last zu berichtigen. § 5 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages."*

§ 16 Abs. 3 BewG sieht sohin unter den dort genannten Voraussetzungen eine (berichtigende) Festsetzung der Abgabe nach der wirklichen Dauer der Belastung vor.

Lasten sind Verpflichtungen und Verbindlichkeiten zu Leistungen jeder Art. Der Begriff "Lasten" geht über den Begriff "Schulden" hinaus; darunter fallen auch Verpflichtungen zu wiederkehrenden Leistungen, insbesondere Renten, ebenso wie die Verpflichtung zur Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (zB VwGH vom 7. September 2006, 2006/16/0035; oder *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum BewG, § 6 Abs. 1, Punkt 1. und 2.).

Bei Zutreffen der in § 16 Abs. 3 BewG festgelegten Voraussetzungen wird die Nutzung oder Leistung bzw. Last rückwirkend so behandelt, als ob sie im Zeitpunkt ihrer Entstehung bereits auf bestimmte Zeit beschränkt gewährt worden wäre (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*, aaO, § 16 Abs. 3, Punkt 3.).

In Anbetracht der dargestellten Rechtslage ergibt sich nun für den hier zur Beurteilung stehenden Fall Folgendes:

Die Berufung richtet sich primär dagegen, dass der nur wenige Monate nach Abschluss des vorliegenden Schenkungsvertrages eingetretene Tod des Übergebers, Herrn PF, bei Bewertung der steuerlich relevanten Gegenleistung im angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf die Bestimmung des § 16 Abs. 3 BewG Berücksichtigung gefunden hat. Zudem rügt der Bw., dass ihm einerseits nicht bekannt gegeben worden sei, wie der vom Finanzamt

angenommene Verkehrswert ermittelt worden sei, sowie dass andererseits eine Verkehrswertbetrachtung überhaupt zu Unrecht erfolgt sei, da bei einer Schenkung inländischen Grundvermögens der dreifache Einheitswert für die Wertermittlung maßgebend sei.

Der Bw. verkennt dabei zunächst, dass der vom Finanzamt ermittelte Verkehrswert im Sinne obiger Rechtsausführungen ohnehin lediglich zum Zwecke der Feststellung des zwischen Leistung und Gegenleistung bestehenden Missverhältnisses – und nicht etwa zur Steuerbemessung - herangezogen wurde.

Was nun die Höhe des Verkehrswertes der gegenständlichen Wohnung betrifft, erachtet der Bw. den vom Finanzamt angenommenen Wert von € 160.000,- als *"irreal hoch"*. Dem Berufungsvorbringen ist nun zwar insoweit beizupflichten, als gerügt wird, dass dem Bw. gegenüber diese Verkehrswertermittlung nicht offen gelegt wurde. Der UFS wies jedoch den Bw. mit Schreiben vom 7. November 2006 darauf hin, dass für zwei vergleichbare, im selben Gebäude liegende (näher bezeichnete) Wohnungen jeweils Verkaufspreise von (über) € 160.000,- erzielt werden konnten. Obwohl vom UFS ausdrücklich dazu aufgefordert blieb der Bw. in seiner Eingabe vom 28. November 2006 die konkrete Angabe jener Umstände (ebenso wie die Vorlage der angeforderten Unterlagen) schuldig, die zur seiner Ansicht nach zutreffenden Ermittlung eines Verkehrswertes von € 120.000,- führen. Das allgemein gehaltene Vorbringen, die Wohnung habe sich in einem *"sehr desolaten Zustand"* befunden, ist sicherlich nicht geeignet, um die Annahme eines im Verhältnis zu geeigneten, zeitnah für gleich große und im selben Gebäude gelegene Wohnungen erzielten Vergleichswerten (im Ausmaß von ca. € 160.000,-) um rund 25% verminderten Verkehrswertes zu rechtfertigen. Dazu kommt, dass laut Immobilienpreisspiegel der WKO für gebrauchte Eigentumswohnungen in Graz-Stadt im Jahre 2004 ein durchschnittlicher Preis von € 1.390,- (guter Wohnwert) je m<sup>2</sup> erzielbar war; dies würde bei einer 110 m<sup>2</sup> großen Wohnung einen Gesamtpreis von ca. € 153.000,- ergeben. Der zutreffende Verkehrswert ist daher auch nach Auffassung des UFS zutreffenderweise mit € 160.000,- anzunehmen.

Aus nachfolgend angeführtem Grund kann aber im vorliegenden Fall ohnehin dahingestellt bleiben, ob der maßgebliche Verkehrswert € 120.000,- oder aber € 160.000,- beträgt: Es steht zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens außer Streit, dass der versicherungsmathematisch errechnete Wert des dem Übergeber eingeräumten Fruchtgenussrechtes zum maßgeblichen Stichtag (dem 8. März 2004) € 82.470,- betragen hat. Stellt man diesem Rentenbarwert den vom Bw. für zutreffend erachteten Wert von € 120.000,- gegenüber, so ergibt sich, dass die Gegenleistung für die übertragene Wohnung gerade einmal rund 68,5% ausmacht (bei Annahme eines Verkehrswertes von € 160.000,- beträgt die Gegenleistung ca. 51,54%). Somit unterschreitet die tatsächliche Gegenleistung die angemessene Gegenleistung in jedem Fall um weit mehr als 25%. Selbst wenn man den vom Bw. herange-

zogenen Verkehrswert für richtig erachten würde, ist sohin im Sinne der oben dargestellten Rechtslage im maßgeblichen Zeitpunkt (8. März 2004) in jedem Falle ein erhebliches Missverhältnis der beiderseitigen Leistungen gegeben.

Das dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Rechtsgeschäft ist – bereits zum maßgeblichen Stichtag - unzweifelhaft als gemischte Schenkung zu qualifizieren. Es besteht nicht nur – siehe oben - ein erhebliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, sondern auch die persönlichen Verhältnisse (Vater als Geschenkgeber) legen dies nahe. Zudem ist die (zumindest teilweise) Schenkungsabsicht auch aus der Textierung der Vertragsurkunde (*"Schenkung; Geschenkgeber; Geschenknehmer; ... beabsichtigt ... seinem Sohn zu schenken"*, etc.) erschießbar. Das Vorliegen einer gemischten Schenkung wird im Übrigen auch vom Bw. selbst nicht in Zweifel gezogen.

Wenn der Bw. nun die Rechtmäßigkeit der Vorgangsweise der Abgabenbehörde erster Instanz, die als Gegenleistung für die Wohnungsübertragung übernommene "Last" (Einräumung eines Fruchtgenussrechtes) unter Berufung auf § 16 Abs. 3 BewG nach der wirklichen Dauer dieser Belastung zu bemessen (bzw. zu berichtigen), in Streit zieht, so ist ihm darin auf Grund der oben dargestellten Rechtslage nicht zu folgen:

Grundsätzlich gilt hinsichtlich der Wertermittlung im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht das in § 18 ErbStG normierte Stichtagsprinzip. Die zum maßgeblichen Zeitpunkt (bei Schenkungen ist das der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung) bestehenden Verhältnisse sind für Zwecke der Bewertung heranzuziehen.

Wenn aber nach § 16 Abs. 1 BewG mit ihrem Kapitalwert erfasste (lebenslängliche) Renten, wiederkehrende Nutzungen und Leistungen oder Lasten früher wegfallen, als es der unterstellten Lebenserwartung entspricht, dann kann es zu einer nachträglichen - uU. sogar zu einer bereits erfolgte Steuerfestsetzung berichtigenden - Berücksichtigung dieses Umstandes kommen. § 16 Abs. 3 BewG sieht nämlich die Möglichkeit vor, die Abgabe nach der wirklichen Höhe der Belastung festzusetzen, wenn eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung oder eine dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach den maßgeblichen Bewertungsvorschriften ermittelten Wertes beträgt und der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten beruht. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages (s. zB *Stoll*, Rentenbesteuerung 4. Auflage, Rz 1695).

Das Berufungsvorbringen, wonach der Gesetzgeber keine den vorzeitigen Tod des Berechtigten berücksichtigende Bewertungsnorm geschaffen habe bzw. die Bestimmung des § 16 Abs. 3 BewG ausschließlich *"zugunsten des Steuerpflichtigen"* angewendet werden dürfe, erweist sich angesichts des klaren Wortlautes der zitierten Bestimmung als nicht nachvollziehbar (bzw. widerspricht sich sogar selbst, wenn der Bw. einerseits die gemäß § 16 Abs. 3



leg. cit. bestehende Änderungsmöglichkeit bei vorzeitigem Tode des Berechtigten und seine Interpretation dieser Norm erläutert, andererseits aber unter Einem die Existenz einer Vorschrift, die auf *"die tatsächlichen Verhältnisse, sprich auf den tatsächlichen Todeszeitpunkt des Berechtigten"* Rücksicht nimmt, in Abrede stellt).

Der Wortlaut des § 16 Abs. 3 BewG ist bezüglich der Antragsunabhängigkeit eindeutig; die Worte *"bedarf ..... keines Antrages"* sind schlechthin unmissverständlich. Eine Berichtigung gemäß dieser Bestimmung bedarf daher keines Antrages, wenn eine Last weggefallen ist (BFH vom 17. September 1975, II R 5/70; s. auch UFS Feldkirch vom 23. Oktober 2006, RV/0150-F/06). Sind also die Voraussetzungen des vorzeitigen Wegfalles einer Last zufolge des Todes einer Person gegeben, auf deren Leben diese Last abstellte, dann kann (auch) von Amts wegen eine Neuberechnung nach der wirklichen Dauer der Last erfolgen. Dabei ist so vorzugehen, als wäre die Last von vornherein für die Zeit vereinbart gewesen, für die sie (zufolge des vorzeitigen Endes wegen Todes der Bezugsperson) letztlich geleistet bzw. gewährt wurde. Die Zeit der tatsächlichen Belastung gilt nunmehr als *"bestimmte Zeit"*. Die Steuerfestsetzung hat somit in den von § 16 Abs. 3 BewG erfassten Fällen nach der wirklichen Dauer der Last zu erfolgen. War die Festsetzung bis dahin noch nicht durchgeführt, ist sie bereits unter Berücksichtigung der sich nach § 16 Abs. 3 BewG ergebenden Auswirkungen vorzunehmen (Stoll, aaO, Rz 156).

Im Entscheidungsfall war die dem Geschenkgeber eingeräumte Gegenleistung zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (laut Vertragspunkt II.11 der Tag der Unterfertigung, sohin der 8. März 2004) – auf Grund der Angaben des Bw., die Wohnung sowie der Tiefgaragenparkplatz hätten gemeinsam zumindest um € 500,- monatlich vermietet werden können - mit € 82.470,- zu bewerten. Der Geschenkgeber (bzw. Fruchtgenussberechtigte) und Vater des Bw. ist am 29. November 2004, also rund neun Monate nach Vollziehung des hier zu beurteilenden Schenkungsvorganges, verstorben. Die Last ist damit auf Grund ihrer tatsächlichen Dauer mit insgesamt € 4.500,- (€ 500,- x neun Monate) zu bewerten. Dieser weit unter der Hälfte des nach § 16 Abs. 1 BewG ermittelten Wertes von € 82.470,- liegende, nach der tatsächlichen Dauer der Belastung bemessene Betrag beruht auf dem Tod des Fruchtgenussberechtigten. Die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 BewG sind somit unzweifelhaft erfüllt, weshalb eine Berichtigung auch ohne entsprechenden Antrag jedenfalls zulässig ist.

Denn auch die vom Geschenknehmer im Fall der gemischten Schenkung übernommene Gegenleistung stellt eine Last dar, deren Wegfall zu einer amtswegigen Berichtigung iSd. § 16 Abs. 3 BewG berechtigt (s. nochmals zB UFS Feldkirch vom 23. Oktober 2006, RV/0150-F/06).

Soweit der Bw. moniert, § 16 Abs. 3 BewG sei lediglich *zugunsten* des Abgabepflichtigen anwendbar, so ist darauf zu verweisen, dass dies aus dem – klaren – Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen ist. Der Zweck der Norm ist vielmehr darin zu sehen, in bestimmten (gesetzlich explizit geregelten) Fällen eine den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommende Bewertung zu ermöglichen, und zwar völlig unabhängig davon, ob damit für den Abgabepflichtigen im Vergleich zur stichtagsbezogenen versicherungsmathematischen Wertermittlung eine steuerliche Mehr- oder Minderbelastung verbunden ist. Zudem übersieht der Bw. offenbar, dass mit der "Korrektur" der Gegenleistung auf ihre tatsächliche Höhe auch eine Verringerung der unter Einem für den entgeltlichen Teil des Vorganges vorzuschreibenden Grunderwerbsteuer einhergeht. Diese wäre ohne die Bestimmung des § 16 Abs. 3 BewG vom weit höheren, gemäß § 16 Abs. 1 BewG kapitalisierten Wert zu bemessen gewesen.

Abgesehen davon, dass der UFS nicht dazu berufen ist, die vom Bw. geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken einer näheren Überprüfung zu unterziehen, sei doch angemerkt, dass die vom Bw. in diesem Zusammenhang angestellten Überlegungen nicht geteilt werden: Der Bw. bringt vor, für den umgekehrten Fall, dass nämlich der Berechtigte gegenüber der ursprünglichen Schätzung länger lebt, bestehe keine korrespondierende gesetzliche Regelung, weshalb die Vorgangsweise des Finanzamtes insbesondere gegen das Sachlichkeitsgebot verstoße. Eine derartige Regelung für den "*umgekehrten Fall*" würde jedoch nach ha. Ansicht nicht nur eine über einen unverhältnismäßig langen Zeitraum bestehende Rechtsunsicherheit nach sich ziehen und damit dem Interesse an Rechtsbeständigkeit entgegen stehen, sondern wäre darüber hinaus für die Behörden - auf Grund der damit verbundenen Evidenzhaltung über längere Zeiträume - nahezu nicht administrierbar. Zudem würde eine solche Regelung ebenfalls die Möglichkeit einer "Schlechterstellung" (gegenüber einer stichtagsgebundenen Erstfestsetzung) in sich bergen, und zwar in jenen Fällen, in denen die Abgabe (ausschließlich) von einer Gegenleistung bemessen wird. Diesfalls wäre mit einer letztendlich höheren als der ursprünglichen (versicherungsmathematisch kapitalisierten) Belastung ebenso ein Ansteigen der Gegenleistung – und somit auch der Steuerbelastung – verbunden.

Obwohl somit auf Grund obiger Ausführungen der Berufung im Ergebnis der Erfolg zu versagen war, waren seitens des UFS doch zwei geringfügige Änderungen bei Berechnung der Schenkungssteuer vorzunehmen:

In seiner Berufungsvorentscheidung bringt das Finanzamt zum Ausdruck, dass es – in Übereinstimmung mit den Angaben des Bw. im Berufungsschriftsatz - das dem Geschenkgeber eingeräumte Fruchtgenussrecht mit einem monatlichen Betrag von € 500,- für angemessen bewertet erachtet. Dieser Wert erscheint auch dem UFS angesichts der ab 1. April 2004 für die Steiermark geltenden Richtwerte (laut RichtWG) von € 6,03 je m<sup>2</sup> sowie unter Berücksichtigung der (allerdings undokumentierten) Größe der gegenständlichen Wohnung (rund

110 m<sup>2</sup>) plausibler als der vom Bw. ursprünglich mit Eingabe vom 2. Mai 2005 selbst ins Treffen geführte Wert von € 300,-. Das Finanzamt ging jedoch bei Ermittlung der auf den entgeltlichen Teil entfallenden Gegenleistung nach wie vor von einem monatlichen Wert iHv. € 300,- aus.

Des Weiteren ging das Finanzamt – offenbar der falschen Angabe des Bw. in seiner Abgabenerklärung folgend – von einem (einfachen) Einheitswert der übertragenen Wohnung iHv. € 20.263,51 anstatt richtigerweise von € 20.163,51 aus. Daraus ergab sich gegenüber dem angefochtenen Bescheid ebenfalls eine geringfügige Veränderung bei Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage.

Die Schenkungssteuer bemisst sich daher richtigerweise wie folgt:

Dreifacher Einheitswert der übertragenen Liegenschaften	€ 65.023,80
abzüglich Fruchtgenussrecht (neun Monate)	- € 4.500,--
verbleibender Wert der Schenkung	€ 60.523,80
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- € 2.200,--
steuerpflichtiger Erwerb	€ 58.323,80
davon 4% Steuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG =	€ 2.332,92
zuzüglich 2% gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG vom Wert des erworbenen Grundstückes iHv. € 60.523,--	<u>€ 1.210,46</u>
<b>Schenkungssteuer</b>	<b>€ 3.543,38</b>
<i>Schenkungssteuer bisher (laut angefochtenem Bescheid)</i>	<i>€ 4.273,61</i>
<i>Differenz (Minderbetrag) dahin</i>	<i>- € 730,23</i>

Graz, am 11. Dezember 2006