



GZ. RV/0212-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Werner Schoderböck, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Schenkungssteuer vom 10. Dezember 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie Folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit 18 % von  
€ 24.890,00 = € 4.480,20.

Die Abgabefestsetzung gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG entfällt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **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

Am 6. November 2002 schlossen der nunmehrige Berufungswerber (Bw. oder Herr Dr. P) und Frau L einen Schenkungsvertrag ab, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

*"Frau L schenkt hiermit das ihr gehörende Bauwerk auf fremdem Grund = Superädifikat (Kleingartenhaus), errichtet ob dem ob der Liegenschaft EZ X vorgetragenen Grundstück Nr. Y, dort auf der Parzelle 9, welche im Eigentum der Republik Österreich (Bundesgebäudeverwaltung) steht, mit allen Rechten und Pflichten, Nutzen und Lasten, mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, so wie die Geschenkgeberin das Vertragsobjekt bisher selbst besessen und benützt hat oder doch zu besitzen berechtigt war, an Herrn Dr. P und dieser nimmt die Schenkung hiermit an.*

*Festgehalten wird, dass das vorstehend angeführte Grundstück an den Generalpächter, den Zentralverband der Kleingärtner, Siedler und Kleintierzüchter Österreichs verpachtet ist und derzeit schon an Herrn Dr. P unterverpachtet ist.*

*Zu Steuerbemessungszwecken wird festgehalten, dass der dreifache Einheitswert des Vertragsobjektes laut Einheitswertbescheid des Lagefinanzamtes per 1.1.1996 € 22.237,89 beträgt"*

Angeschlossen war dem Schenkungsvertrag eine Kopie des Unterpachtvertrages vom 18. September 2002, abgeschlossen zwischen Herrn Dr. P und dem Generalpächter.

Punkt 5 des Unterpachtvertrages mit der Überschrift "Verfügungen über das Unterpachtrecht einschließlich der Baulichkeiten und Aufwandersatz bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses" lautet wie Folgt:

- "5.1. Dem (den) Unterpächtern ist es nicht gestattet, Rechte aus dem Unterpachtvertrag an Dritte zu übertragen oder den Pachtgegenstand teilweise oder gänzlich Dritten zu überlassen.*
- 5.2. Die vertragliche Verpfändung des Unterpachtrechtes ist dem (den) Unterpächter(n) untersagt.*
- 5.3. Die auf der Kleingartenparzelle befindlichen, dem (den) Unterpächter(n) zur Nutzung überlassenen Baulichkeiten sind in der Absicht errichtet worden, stets auf ihrem Standort zu verbleiben. Sie haben auch nach baulichen Veränderungen durch den (die) Unterpächter ebenso wie allfällige Neubauten des (der) Unterpächter stets auf der Kleingartenparzelle zu verbleiben. Als unselbstständiges Liegenschaftszubehör können sie vom (von den) Unterpächter(n) weder veräußert noch belastet werden.*
- 5.4. Wird das Unterpachtverhältnis durch einen der in Punkt 3.3 genannten Gründe aufgelöst, dann hat (haben) der (die) Unterpächter die auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen dort zu belassen. Dafür steht ihm (ihnen) gegen den Generalpächter ein Anspruch auf Aufwendersatz auf Grundlage und nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 KIGG insbesondere für die zu belassenen Baulichkeiten zu, sofern sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind. Endet das Unterpachtverhältnis aus einem anderen Grund, insbesondere infolge Beendigung des Generalpachtvertrages, dann gelten die in § 16 Abs. 2 und Abs. 3 KIGG festgesetzten Regeln über den Aufwandersatz in jeweils gültiger Fassung.*

*5.5. Die Übertragung der Unterpachtrechte auf (eine) andere Person(en) bedarf zur Wirksamkeit der Zustimmung des Generalpächters nach Maßgabe des § 14 KIGG.”*

Mit Schreiben vom 21. November 2002 wurde der Schenkungsvertrag dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit dem Bemerken, dass die Schenkung der Baulichkeit gar nicht möglich gewesen sei und der Schenkungsvertrag somit ins Leere gegangen sei, angezeigt. Beigelegt war ein Schreiben des Rechtsanwaltes des Generalpächters vom 14. November 2002 in dem unter Hinweis auf die Bestimmung des Punktes 5.3 des Unterpachtvertrages ausgeführt wurde, dass Frau L niemals Eigentümerin der auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeit gewesen sei. Im Falle der Auflösung des Unterpachtvertrages hätte Herr Dr. P gegen den Generalpächter nach Räumung und Rückgabe des Kleingartens Anspruch auf Aufwendungsersatz, der auch der Bauordnung entsprechend errichtete Gebäude umfasse.

Mit Bescheid vom 10. Dezember 2002 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Schenkungssteuer in Höhe von € 4.761,16 fest. Dabei wurde davon ausgegangen, dass ein Superädifikat mit einem dreifachen Einheitswert von € 22.237,89 geschenkt worden sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde abermals ausgeführt, dass das im Schenkungsvertrag irrtümlich als Schenkungsobjekt bezeichnete Superädifikat nicht existent sei, sondern das Gebäude im Sinne des dem Schenkungsvertrag angeschlossenen Unterpachtvertrages ein Zubehör zum Grundstück sei, welches nicht getrennt vom Grundstück behandelt werden könne. Der Schenkungsvertrag gehe daher ins Leere, da darin ein Schenkungsobjekt genannt sei, das rechtlich nicht existent sei. Es sei daher die Vorschreibung der Schenkungssteuer zu Unrecht erfolgt.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt einerseits auf den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1996 und andererseits auf die Bestimmung des § 295 BAO, falls sich hinsichtlich des Einheitswertbescheides eine Änderung ergeben sollte.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde nochmals betont, dass das Kleingartenhaus sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich als Zubehör zum Grund gehöre und daher nicht als Superädifikat gelte. Dazu wurde mit Schreiben vom 22. Juli 2003 ein Bescheid des Lagefinanzamtes vom 26. Juni 2003 nachgereicht. Mit diesem Bescheid war der Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1996 (Nachfeststellung) gemäß § 299 (1) BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben worden.

Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates übermittelte der Bw. eine Kopie der Baubewilligung vom 14. Oktober 1993 samt Einreichplan über die Errichtung eines Kleingartenhauses im Ausmaß von 35 m<sup>2</sup>. Unter Hinweis auf die Holzkonstruktion des Kleingartenhauses und die nach der Errichtung vorliegenden Baumängel, die infolge Konkurses der Baufirma nicht behoben worden seien, wurde das Kleingartenhaus vom Bw. mit € 25.000,00 bewertet. Weiters wurde ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Zuwendung wohl ein abstrakter Wert eines Ersatzes für den Fall der Aufgabe der Pachtrechte vorliege, dies jedoch durch den Eintritt in die Pachtrechte durch den Empfänger der Zuwendung nicht gegeben gewesen sei. Da es sich bloß um einen theoretischen und nicht faktischen Wert handle, liege eine Zuwendung im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes nicht vor. Der Anspruch auf Aufwandsersatz sei nicht von Frau L übertragen worden, sondern sei schon durch Abschluss des Pachtvertrages durch den Bw. auf diesen übergegangen. Schenkungssteuer zum Vertrag sei nicht vorzuschreiben, da der Übergang der Zuwendung durch die Aufgabe eines Pachtrechtes und den Neuabschluss eines Pachtrechtes erfolgt sei.

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

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

Eine freigebige Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG liegt vor, wenn die Zuwendung unter Lebenden erfolgt ist, der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist und der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Die freigebige Zuwendung knüpft an einen wirtschaftlichen Vorgang an und ist daher der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO zugänglich. Eine solche Zuwendung setzt voraus, dass im Vermögen des Bedachten eine Bereicherung auf Kosten und mit Willen des Zuwendenden eintritt. Eine freigebige Zuwendung liegt dabei nur vor, wenn es auf eine (Gegen)Leistung des bereicherten Teils nicht ankommt. Der Bereicherungswille braucht kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Die Motivation für die Bereicherung des Zuwendungsempfängers ist für das Vorliegen des Bereicherungswillens nicht weiter von Bedeutung (vgl. dazu u.a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. April 2000, Zl. 99/16/0249).

Diese Voraussetzung liegt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates hier vor.

Es ist zwar durch die mittlerweile erfolgte Aufhebung des Einheitswertbescheides klargestellt, dass das Kleingartenhaus nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich kein Superädifikat darstellt, weshalb Gegenstand der Schenkung nicht das Kleingartenhaus als solches sein kann. Es ist somit die Bestimmung des § 19 Abs. 2 ErbStG hier nicht anwendbar und kommt als Bemessungsgrundlage hier nicht der dreifache Einheitswert in Betracht.

Gegenstand einer freigebigen Zuwendung können aber auch Forderungen sein. Wie sich aus dem Schreiben des Rechtsanwaltes des Generalpächters ergibt, ist der Anspruch auf Aufwendungsersatz für das Kleingartenhaus auf den Berufungswerber übergegangen. Damit wurde der Berufungswerber auf Kosten von Frau L bereichert. Durch den gegenständlichen Schenkungsvertrag kommt deutlich zum Ausdruck, dass Frau L den Berufungswerber auch bereichern wollte, weshalb alle Voraussetzungen für eine freigebige Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG vorliegen.

Gemäß § 18 iVm § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung maßgeblich.

Aus den Bestimmungen des § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 14 Abs. 1 BewG ergibt sich, dass Kapitalforderungen mit dem Nennwert anzusetzen sind, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Kapitalforderungen sind alle Forderungen, die auf Zahlung von Geld gerichtet sind. So sind z.B. Entschädigungsansprüche nach den Bestimmungen des § 14 BewG zu bewerten (vgl. VwGH 27.9.1990, 89/16/0225).

Hat ein Wohnungsanwärter zu Lebzeiten die für den Wohnungserwerb erforderlichen Eigenmitteln der Genossenschaft überwiesen und hat ihm diese für den Fall der Auflösung des Nutzungsverhältnisses die Rückzahlung der Eigenmittel und der im bereits geleisteten Nutzungsentgelt enthaltenen Tilgungsraten des von ihr aufgenommenen Darlehens zugesagt, dann sind diese Beträge beim Ableben des Wohnungsanwärters in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer einzubeziehen (vgl. VwGH 2.11.1967, 0229/67). Ebenso gehört ein vom Erblasser getätigter Investitionsaufwand zur Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer, wenn ein steuerlich selbständiger Vermögenswert geschaffen oder eine Forderung erworben wurde (vgl. VwGH 19.1.1955, 2418/54).

Nach § 16 Abs. 1 KIGG kann der Unterpächter vom Generalpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses den Ersatz für die von ihm gemachten Aufwendungen beanspruchen, die zur kleingärtnerischen Nutzung notwendig oder nützlich sind, insbesondere für Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen; für Baulichkeiten jedoch nur, wenn sie den Bauvor-

schriften entsprechend errichtet worden sind. Der Ersatz gebührt nach dem gegenwärtigen Werte, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt.

Da für das gegenständliche Kleingartenhaus eine Baubewilligung vorliegt ist klargestellt, dass es sich um eine Baulichkeit handelt, die den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden ist. Somit hätte Frau L bei Beendigung ihres Unterpachtverhältnisses Anspruch gegenüber dem Generalpächter auf Ersatz der von ihr getätigten Aufwendungen, begrenzt mit dem Wert des Kleingartenhauses im Zeitpunkt der Aufgabe der Pachtrechte, gehabt. Nach Punkt 6.9 des Unterpachtvertrages ist es dem Unterpächter verboten, aus Anlass der Auflösung des Unterpachtverhältnisses vom neuen Unterpachtwerber oder einem Dritten Zahlungen entgegen zu nehmen, die nicht Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG sind (Ablöseverbot). Aus dem Umkehrschluss ergibt sich, dass der Vorpächter den Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG anstatt vom Generalpächter auch direkt mit dem neuen Unterpachtwerber verrechnen kann.

Durch den Schenkungsvertrag vom 6. November 2002 kommt deutlich zum Ausdruck, dass Frau L den Bw. bereichern wollte. Auch wenn es rechtlich nicht möglich ist, dass sie dem Bw. das von ihr errichtete Kleingartenhaus als solches zuwendet, so manifestiert sich in diesem Schenkungsvertrag der Wille von Frau L, vom Bw. für die Baulichkeit keine Entschädigung zu verlangen. Sie hat damit im Ergebnis zu Gunsten des Bw. auf den ihr zustehenden Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG für die Baulichkeit verzichtet. Der Bw. wurde objektiv bereichert, da er als neuer Unterpächter einerseits die auf der Kleingartenparzelle errichtete Baulichkeit nutzen kann, ohne dass er hierfür einen Aufwand tätigen muss (der im Unterpachtvertrag vereinbarte Pachtzins bemisst sich lediglich nach der Größe der Gartenfläche von 215 m<sup>2</sup> und der anteiligen Gemeinschaftsfläche von 38 m<sup>2</sup> und ist hierfür weder die Größe noch der Zustand der errichteten Baulichkeit maßgeblich) und andererseits im Falle der Auflösung des neuen Unterpachtvertrages nunmehr er den Aufwendungsersatz gemäß § 16 Abs. 1 KIGG für die von Frau L errichtete Baulichkeit vom Generalpächter fordern kann. Auch wenn im Falle der Auflösung des Pachtvertrages durch den Bw. sein Anspruch gegenüber dem Generalpächter nach dem dann gegebenen Sachwert der Baulichkeit zu ermitteln ist (siehe Punkt 6.10 des Unterpachtvertrages), so kommt ihm insbesondere wegen der bis dahin gegebenen unentgeltlichen Nutzungsmöglichkeit der Baulichkeit nicht bloß ein "theoretischer Wert" zu. Der Wert des Kleingartenhauses im November 2002 wurde vom Bw. mit €25.000,00 angesetzt, sodass er als Nachpächter Frau L diesen Betrag als Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG bezahlen hätte müssen, wenn Frau L den Bw. nicht hätte bereichern wollen. Durch den Verzicht von Frau L auf den Aufwendungsersatz und damit auf eine Forderung im

Nennwert von €25.000,00 wurde das Vermögen des Bw. um diesen Betrag entlastet. Es ist somit durch die Vereinbarung mit Frau L eine Bereicherung des Bw. um €25.000,00 eingetreten und ist deshalb die Schenkungssteuer wie folgt neu zu berechnen:

Wert der Zuwendung	€	25.000,00
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- €	110,00
Bemessungsgrundlage	€	24.890,00

Da es sich um einen Erwerb in der Steuerklasse V handelt beträgt die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 14 % von €24.890,00 = €4.480,00.

Wie bereits oben ausgeführt ist durch die Aufhebung des Einheitswertbescheides klargestellt, dass es sich nicht um den Erwerb eines Grundstückes handelt, weshalb die Steuerfestsetzung nach § 8 Abs. 4 ErbStG zu entfallen hat.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäss den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochtenen Bescheid wie im Spruch ersichtlich abzuändern. Das darüber hinausgehende Berufungsbegehren war jedoch aus den genannten Gründen abzuweisen.

Wien, 27. Februar 2004