



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BfADR, vertreten durch Dr. Daniel Malin, Notar, 6800 Feldkirch, Schlossgraben 10, vom 23. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 27. Jänner 2006 betreffend Schenkungssteuer ErfNr 300.294/2006 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise – im Umfang der Berufungsvorentscheidungen – Folge gegeben.

### Entscheidungsgründe

Frau MS und Frau JS schenkten der Berufungsführerin jeweils 7/16-Anteile an den Liegenschaften EZ A sowie Miteigentumsanteile in verschiedener Höhe an den Liegenschaften EZ B, EZ C, EZ D, EZ E, EZ F und EZ G. Auf Grund dieser Schenkungen war die Berufungsführerin ua zu 15/16 Anteilen Miteigentümerin der EZ A. Die Berufungsführerin räumte an ihren 15/16-Anteilen an den Liegenschaften EZ A Frau MS und Frau JS das gemeinsame lebenslange, unentgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Fruchtgenussrecht ein.

Mit Schenkungssteuerbescheiden vom 27. Jänner 2006 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin für den Erwerb von MS Schenkungssteuer in Höhe von 36.666,38 € und für den Erwerb von JS Schenkungssteuer in Höhe von 15.229,07 € vorgeschrieben.

In den Berufungen vom 23. Februar 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

Mit Schenkungsvertrag mit Auflage vom 13.01.2006 schenken und übergeben Frau MS und Frau HS (gemeint wohl: JS) verschiedene Liegenschaftsanteile im Grundbuch R, im

Grundbuch T und im Grundbuch A an die Berufungsführerin. Gemäß Punkt Achtens des vorbezeichneten Vertrages räumt die Geschenknehmerin als Bedingung, Gegenleistung bzw. Auflage für vorstehende Schenkungen den Geschenkgeberinnen MS und JS an 15/16 Anteilen der Liegenschaften in EZ A jeweils das grundbücherlich sicherzustellende Fruchtgenussrecht ein.

Ausdrücklich werde darauf hingewiesen, dass die Berufungsführerin mit vorbezeichnetem Schenkungsvertrag lediglich 14/16 Anteile in EZ A geschenkt erhalte, jedoch das Fruchtgenussrecht an 15/16 Anteilen, sohin auch an ihrem 1/16 Anteil Vorbesitz der Liegenschaften in EZ A Frau MS und JS einräume. Zudem werde darauf hingewiesen, dass gemäß Punkt Achtens Abs. 1. des gegenständlichen Vertrages die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ausdrücklich als Bedingung, Gegenleistung bzw. Auflage zu vorstehenden Schenkungen vereinbart werde, sodass das Fruchtgenussrecht nicht nur als Gegenleistung für die Schenkung der 14/16 Anteile in EZ A, sondern auch als Gegenleistung bei den restlichen Liegenschaftsanteilen in Abzug zu bringen sei.

Laut Bewertungsgesetz betrage der Kapitalwert des gegenständlichen Fruchtgenussrechtes 39.978,28 €.

Da es sich bei gegenständlichem Rechtsgeschäft um eine gemischte Schenkung handle, sei die grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Schenkungen in Abzug zu bringen. Dies sei jedoch bei gegenständlichem Fall nicht erfolgt. So sei bei der Berechnung der Schenkungssteuer das Fruchtgenussrecht offensichtlich nur vom Wert der schenkungsgegenständlichen 14/16 Anteile in EZ A in Abzug gebracht worden. Richtigerweise hätte jedoch der Wert des Fruchtgenussrechtes als grunderwerbspflichtige Gegenleistung in Höhe von 39.978,28 € zu je einem Hälfteanteil von der Bemessungsgrundlage der gesamten Schenkung mit MS und zu je einem Hälfteanteil von der Bemessungsgrundlage der gesamten Schenkung mit JS in Abzug gebracht werden müssen.

Bei richtiger Berechnung – ohne Berücksichtigung des Freibetrages – ergebe sich daher für - die Schenkung von MS nur eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 105.972,86 € (dreifacher Einheitswert 125.962,00 € minus anteiliger Wert des Fruchtgenussrechtes in Höhe von 19.989,14 €). Bei richtiger Berechnung – ohne Berücksichtigung des Freibetrages – betrage weiters die Bemessungsgrundlage der Schenkung von Frau JS nur 57.987,86 € (dreifacher Einheitswert in Höhe von 77.977,00 € minus anteiliges Fruchtgenussrecht in Höhe von 19.989,14 €). Die Einschreiterin stelle daher den Berufungsantrag die vorbezeichneten angefochtenen Bescheide des Finanzamtes Feldkirch aufzuheben und die Schenkungssteuer entsprechend den vorstehenden Ausführungen neu zu bemessen.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidungen vom 15. März 2006 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Das Fruchtgenussrecht sei auf 15/16 und nicht nur auf den übergebenen 14/16 eingeräumt worden. Die Bewertung des Fruchtgenussrechtes als Belastung beziehe sich daher auf 15/16, nicht nur auf 14/16 am Grundstück. Grundsätzlich falle die Bewertung des Fruchtgenussrechtes an einem Grundstück bei der GrESt und der SchSt aber auseinander. Ist bei der GrESt-Bemessung der Wert des Fruchtgenussrechtes als Gegenleistung mit dessen Kapitalwert vorzunehmen, so sei bei der Bemessung der SchSt der Wert des Fruchtgenussrechtes aus Gründen des Bereicherungsprinzips mit dem anteiligen Steuerwert des belasteten Grundstückes begrenzt. Diese Begrenzung greife sowohl bei positivem Erwerb (Erhalt eines Nutzungsrechtes) Platz, als auch bei der Bewertung desselben als Abzugspost. Nach der st. RSpr. des VwGH könne der Wert eines Nutzungsrechtes an einem Wirtschaftsgut nicht größer sein, als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst (VwGH vom 2.6.1976, ZI. 956/74), weshalb auch ein Fruchtgenussrecht als Abzugspost bei einer Schenkung / Übergabe nur bis zur Höhe des Steuerwertes einer Liegenschaft Berücksichtigung finden könne (VwGH vom 27.5.1999, ZI. 96/16/0038, vom 19.9.2001, ZI. 2001/16/0100 sowie Fellner, Geb u VerkSt, Bd 111, Erb/SchSt, § 19 Rdz 84 2. Absatz). Im vorliegenden Fall werde den beiden Übergeberinnen die gemeinsame, das ist je hälftige Nutzung an den 15/16 Anteilen der EZ 1849 GB Rankweil eingeräumt. Diese Anteile haben einen Steuerwert (3-facher anteiliger EW für 15/16) iHv 24.935,88. Dagegen habe das Fruchtgenussrecht einen Kapitalwert iHv 39.978,28 €. Nach den Wertverhältnissen sei daher die Wertbegrenzung für die Bewertung des Fruchtgenussrechtes mit dem anteiligen Steuerwert des belasteten Wirtschaftsgutes vorzunehmen. Das sei je zur Hälfte mit 12.467,94 €. Insoweit der Wertbegrenzung der anteilige Wert von 15/16 anstatt 14/16 vorgenommen werde, erfolge die Abänderung in Stattgabe der Berufung.

Daraus errechne sich folgende Nettobereicherung hinsichtlich der beiden Erwerbe.

Erwerb von MS:

Gesamtsteuerwert (anteilige dreifache EW) übergebene Grundstücksanteile	125.962,47
./. anteiliges Fruchtgenussrecht	-12.467,94
Wert der Bereicherung	113.494,53

Erwerb von JS:

Gesamtsteuerwert (anteilige dreifache EW) übergebene Grundstücksanteile	77.976,95
---	-----------

./ . anteiliges Fruchtgenussrecht	-12.467,94
Wert der Bereicherung	65.509,01

Beim Wert der von JS übergebenen Grundstücke sei bei der bisherigen Bemessung hinsichtlich der EZ B nur ein Anteil von 1196/19163 berücksichtigt worden. Tatsächlich übergeben worden seien aber Anteile im Ausmaß von 1326/19163. Dies führe zu einem geringfügig höheren Ausgangswert, als bisher angesetzt. Insoweit der Abzug eines höheren Betrages, als er dem anteiligen Steuerwert für die belasteten Grundstücksanteile entspricht, beantragt ist, sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In den Vorlageanträgen vom 22. März 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

Gemäß § 3 Abs. 1 Ziffer 2 Grunderwerbsteuergesetz seien Grundstückschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes von der Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz ausgenommen. Gemäß vorgenannter Bestimmungen seien Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder Gegenleistung übersteigt. Damit unterliege bei gemischten Rechtsgeschäften der entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuer und der unentgeltliche Teil der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Durch vorgenannte Bestimmung soll eine Doppelbesteuerung vermieden werden.

Laut Bewertungsgesetz betrage der Kapitalwert des gegenständlichen Fruchtgenussrechtes 39.978,28 €. Für diese Gegenleistung sei am 27.01.2006 ein Grunderwerbsteuerbescheid ergangen und sei der Einschreiterin Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.399,24 € vorgeschrieben worden.

Da in gegenständlichem Fall ein gemischtes Rechtsgeschäft vorliege, sei die grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung (also das nach dem Bewertungsgesetz kapitalisierte Fruchtgenussrecht) zur Gänze bei der Bemessungsgrundlage der Schenkung abzuziehen, da es ansonsten zu einer Doppelbesteuerung kommen würde. Die Ansicht des Finanzamtes Feldkirch in der Bescheidbegründung vom 15.03.2006 sei unrichtig und nicht nachvollziehbar, da es weder Rechtsprechung noch Literatur dahingehend gebe, dass das Fruchtgenussrecht als Abzugspost bei einer Schenkung nur bis zur Höhe des Steuerwertes einer Liegenschaft Berücksichtigung finden kann. Insbesondere die vom Finanzamt Feldkirch zitierte Entscheidung des VwGH vom 27.05.1999, ZI. 96/16/0038 sowie die zitierte Literatur Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band 111, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 19 Randziffer 84 2. Abs. sprechen nicht aus, dass ein Fruchtgenussrecht als Abzugspost bei

einer Schenkung nur bis zur Höhe des Steuerwertes einer Liegenschaft Berücksichtigung finden kann.

Richtigerweise sei daher in gegenständlichem Fall die Grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung in Höhe von 39.978,28 € für die auch Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.399,24 € vorgeschrieben wurde, bei der Bemessungsgrundlage der Schenkungen von MS und JS zur Gänze abzuziehen, wobei diesbezüglich auf Punkt 5. der Berufung vom 23.02.2006 verwiesen werde.

Zutreffend sei zwar, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH der Wert eines Nutzungsrechtes an einem Wirtschaftsgut nicht größer sein kann als der steuerliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes selbst. Diese Rechtsprechung sei aber im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Einräumung von Rechten an Liegenschaften ergangen. Die Anwendung dieser Rechtsprechung auch auf gegenständlichen Fall sei jedoch verfehlt, da es ansonsten zu einer Doppelbesteuerung von gemischten (teils entgeltlichen, teils unentgeltlichen) Erwerbsvorgängen kommen würde. Bei der Einräumung von Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistungen werde der Wert eines Nutzungsrechtes auch nicht mit dem steuerlichem Wert des genutzten Wirtschaftsgutes begrenzt, sondern wird Grunderwerbsteuer bemessen vom Wert der Gegenleistung fällig.

Im Schriftsatz vom 3. Mai 2005 verwies die Berufungsführerin auf den Artikel von Frei/Proksch in der NZ 2006, 104 ff und führte aus, dass die Bildung von Hilfsverkehrswerten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung führen könnte.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall lediglich ob bei der Ermittlung der Gegenleistung das Fruchtgenussrecht mit dem Verkehrswert oder mit dem dreifachen Einheitswert begrenzt zu bewerten ist. Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass der Wert eines Nutzungsrechtes an einem Wirtschaftsgut nicht größer sein darf als der steuerliche Wert des Wirtschaftsgutes selbst. Dies selbst in jenen Fällen, in denen das genutzte Wirtschaftsgut ein Gebäude ist, für dessen Erwerb die Schenkungssteuer vom dreifachen Einheitswert festzusetzen ist (Dorazil/Taucher ErbStG<sup>4</sup> § 19 Rz 7.6, Fellner, ErbStG § 19 Rz 84). Es wäre denkunmöglich, dass derjenige der das Eigentum an einer Sache gegen Einräumung eines Nutzungsrechtes an dieser Sache erwirbt, im steuerlichen Ergebnis eine Vermögensminderung erleidet. Die Behauptung im Vorlageantrag, dass aus dem VwGH-Erkenntnis vom 27.5.1999 96/16/0038 nicht ableitbar sei, dass ein Fruchtgenussrecht als Abzugspost bei einer Schenkung nur bis zur Höhe des Steuerwertes Berücksichtigung finden kann, ist nicht nachvollziehbar, da in diesem Erkenntnis die Ermittlung der

Schenkungssteuerbemessungsgrundlage detailliert dargestellt wurde und aus dieser Darstellung klar hervorgeht, dass das Fruchtgenussrecht als Abzugspost bei der Ermittlung der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage durch den Steuerwert begrenzt wurde.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG sind der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Die Befreiungsbestimmungen des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG dienen also der Vermeidung der Doppelbesteuerung eines Erwerbes mit Grunderwerbsteuer und mit Erbschafts(Schenkungs)steuer. Schenkungen unter einer Auflage und Schenkungen, die teils entgeltlich, teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz ausgenommen, als der nach den steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Wert des Grundstückes (der dreifache Einheitswert) den ebenfalls nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt. Auch im Bereich des Grundwerbsteuerrechtes hat die Besteuerung nach dem ErbStG Vorrang, selbst dann, wenn im Einzelfall eine Erbschafts(Schenkungs)steuer wegen des Vorliegens eines Befreiungstatbestandes oder aus sonstigen Gründen nicht erhoben wird. Soweit bei einem Erwerb die Bereicherung im bezeichneten Sinn wertmäßig durch die Auflage oder Gegenleistung verringert wird, fällt die Grunderwerbsteuer an. Im gegenständlichen Fall hat die Berufungsführerin für den Erwerb der Liegenschaften den Geschenkgeberinnen das Wohnrecht an 15/16-Anteilen der Liegenschaft EZ A eingeräumt. Die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage war daher auf Grund der obigen Ausführungen um 15/16 Anteile des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft A zu vermindern.

Von einer Doppelbesteuerung kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein, da der der Grunderwerbsteuer unterliegende Erwerb von der Schenkungssteuer – nach schenkungssteuerlichen Vorschriften ermittelt – freigestellt wurde. Die unterschiedliche Höhe der Bewertung des Fruchtgenussrechtes im Schenkungssteuerrecht einerseits und im Grunderwerbsteuerrecht andererseits, ist eine Folge der Anknüpfung der Grunderwerbsteuer an die Gegenleistung und der Schenkungssteuer an den Wert des Schenkungsgutes.

Der Verweis auf den Artikel von Frei/Proksch in der NZ 2006, 104 ff ist für den UFS nicht nachvollziehbar, da es sich im gegenständlichen Fall um keine landwirtschaftliche Übergabe im Sinne des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG handelt und somit auch keine Aufteilung auf zwei oder mehrere abgabenrechtlich unterschiedlich zu behandelnde Vermögenswerte erfolgt, sondern alle erworbenen Grundstücke gleich zu behandeln sind. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen verwiesen. Den Berufungen war daher im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen stattzugeben.

Feldkirch, am 30. Mai 2006