

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 11. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 24. Jänner 2003 betreffend **Schenkungssteuer** entschieden:

Der Berufung wird **stattgegeben**.

Der angefochtene **Bescheid** wird **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

Einleitend ist festzuhalten, dass sowohl an die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) als auch an deren zwei Geschwister Bw.-A und Bw.-B jeweils gleichlautende Schenkungssteuerbescheide ergingen und dagegen von jeder der betroffenen Personen gesondert Berufung erhoben worden ist, über die nun auch jeweils gesondert abgesprochen wird. Sollte sich daher in der Folge die Abkürzung "Bw." auf mehrere Personen beziehen, so sind damit, sofern nicht ausdrücklich anders angeführt, alle drei Berufungswerber gemeint.

Die Mutter der Berufungswerber war bucherliche Eigentümerin der Liegenschaften EZ 123 (A-Straße-1) und EZ 456 (B-Straße-2), je KG 54321 O-Stadt, sowie der EZ 789, GB 98765 M-Stadt, samt den darauf befindlichen Baulichkeiten. Mit notariell beglaubigter Vereinbarung vom 20. September 1999 räumte die Mutter den Bw. das Fruchtgenussrecht an den vorgenannten Liegenschaften ein und wurde diese Rechtseinräumung von den Kindern angenommen. Festgehalten wurde, dass die Bw. in die bestehenden Mietverträge eintreten und ihre Mutter zur Hausverwalterin und Bevollmächtigten bestellen würden. Weiters verpflichteten sich die Bw., das zugunsten ihres Vaters an der Liegenschaft EZ 123

verbücherte Wohnrecht zu übernehmen sowie das der Mutter seit 1993 eingeräumte Benützungsrecht zu erfüllen. Dieses Wohnrecht zugunsten der Eltern umfasse auch die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Heizungs- und Warmwasserenergie, aller öffentlichen Abgaben und Betriebskosten für den Wohnrechtsgegenstand und auch dessen Erhaltung. Diese Vereinbarung wurde, beginnend mit 1. Jänner 1999, für die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen. Für Bw.-B würde der Vertrag mit 1. Jänner 1999 beginnen, für Bw.-A mit 1. Juni 1999, und für die Bw. mit 1. Jänner 2000. Soweit nicht eine Gegenleistung vorhanden sei, erfolge die Einräumung des Fruchtgenussrechtes schenkungsweise.

Nach erfolgter Anzeige an das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden: FA) am 28. September 1999 ersuchte das FA, da in der von allen Vertragsteilen unterfertigten Urkunde keinerlei Angaben über den Wert der Zuwendungen enthalten waren, mit Schreiben vom 11. Februar 2000 den steuerlichen Vertreter und Vater der Bw., Herrn-D.R., um Bekanntgabe des Jahreswertes der Wohnungsrechte sowie der Fruchtgenussrechte, wobei diese mit dem ortsüblichen Mittelwert des Verbraucherortes bzw. mit dem Ertragswert anzusetzen wären, und um Bekanntgabe der Nutzfläche und des Jahres der Errichtung des Objektes. Nach dem Akteninhalt blieb dieser Vorhalt unbeantwortet.

Am 15. März 2001 erfolgte ein neuerliches Ersuchen, den Wert des Fruchtgenussrechtes bekanntzugeben. In seinem Antwortschreiben vom 30. März 2001 nahm D.R. Bezug auf ein Telefonat vom 23. März 2001 und bemerkte, dass es ihm als einfachen Steuerzahler nicht möglich sei, dem Ersuchen des FA, das Fruchtgenussrecht zu bewerten, nachzukommen, zumal dieses seiner Ansicht nach gar nicht schenkungshalber übertragen worden wäre. Es ergehe daher an das FA das Ersuchen, das Fruchtgenussrecht und das gesamte Rechtsverhältnis selbst zu bewerten und ihm das Ergebnis zuzustellen. Nach Vorliegen dieser Elaborate werde er im Sinne der ständigen Judikatur hiezu Stellung nehmen.

Nach Einsichtnahme in die maßgeblichen Bewertungsakte und aufgrund von Ermittlungen im Einkommensteuerakt der Mutter der Bw. teilte das FA mit Schreiben vom 20. Juli 2001 den Bw. mit, dass beabsichtigt sei, bei der Berechnung der Schenkungssteuer (ScheSt) von den der Mutter bis 19. September 1999 zugerechneten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugehen. Sollten dagegen Einwendungen erhoben werden, wären entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 2. Jänner 2002 ersuchte D.R. um Veranlassung im Sinne seines Schreibens vom 30. März 2001, widrigenfalls seine Mandanten davon ausgehen würden, dass eine ScheSt nicht vorgeschrieben werde.

Das FA gab mit Schreiben vom 14. Jänner 2002 bekannt, dass als Bemessungsgrundlage für die ScheSt der Ertragswert der Liegenschaften maßgeblich sei. Mit Rücksicht darauf, dass

hinsichtlich der Mieteinkünfte ein Berufungsverfahren anhängig sei, könne über die Vorschreibung der ScheSt erst nach Rechtskraft der Berufungsentscheidungen abgesprochen werden.

Am 27. September 2002 richteten die Bw. durch ihren Vater als Vertreter bezüglich der ScheSt einen Devolutionsantrag an die (damalige) Finanzlandesdirektion für Kärnten, in dem sie eine Verfahrensaussetzung ablehnten. Weitere, hinsichtlich der ScheSt zweckdienliche, Angaben erfolgten darin nicht.

Nach Durchführung weiterer Ermittlungen durch das FA findet sich im Bemessungsakt ein mit 24. Jänner 2003 datierter Aktenvermerk eines Organes des FA, wonach D.R. am gleichen Tag bei einer Organwalterin des FA vorgesprochen habe und als Ergebnis dieser Besprechung der Wert des Fruchtgenussrechtes insgesamt mit monatlich S 30.000,00 anzunehmen wäre.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das FA der Bw. gegenüber ScheSt in Höhe von € 1.449,82 (entspricht S 19.950,00) fest. Dabei ging das FA von einer Bemessungsgrundlage im Betrag von S 570.000,00 (Jahreswert S 360.000,00 verfünfacht, davon ein Drittel, sowie Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG)) aus.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass die anlässlich der persönlichen Vorsprache ihres Vertreters D.R. erörterte Sach- und Rechtslage nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würde. Dies deshalb, da sich unter Berücksichtigung der Vereinbarung vom 20. September 1999 gar kein Reinertrag aus den eingeräumten Fruchtgenussrechten ergäbe. Ausgehend von den Überschussrechnungen ab dem Jahr 1999 wären für die Bewertung der Fruchtgenussrechte noch weitere Ausgaben und Verpflichtungen laut Vertrag vom 20. September 1999 in Abzug zu bringen. So etwa hätten sich die Bw. nach der Berufung beigelegten, ebenfalls mit 20. September 1999 datierten, Vereinbarung verpflichtet, für die Verwaltung der Fruchtgenussrechte ihren Eltern jeweils ein Honorar in Höhe von je 5% der eingehenden Mietzinse und Betriebskosten (beide brutto) zu bezahlen. Andere Liegenschaften würden gar keinen Ertrag abwerfen, sondern nur Aufwendungen verursachen. Hinsichtlich der Liegenschaft in M-Stadt wurde eingewendet, dass der S-Markt ein im Eigentum der S-AG stehendes Superädifikat wäre, und der nackte Grund und Boden allein nicht einen so hohen wie vom FA angesetzten Einheitswert haben könne. Es werde daher beantragt, die ScheSt mit Null festzusetzen.

Nach weiteren umfangreichen Ermittlungen, insbesondere hinsichtlich der Höhe der Einheitswerte der vom Fruchtgenussrecht betroffenen Liegenschaften, richtete das FA zur Klarstellung der Wertangaben und der Einwendungen in den Berufungen an die Bw. einen Vorhalt vom 24. August 2005. Der Vertreter der Bw. wurde eingeladen, für den jeweiligen

Jahreszeitraum den aus den jährlichen Ertragsrechnungen abgeleiteten und ziffernmäßig anzusetzenden Wert der Erträge jeder einzelnen Liegenschaft bekanntzugeben und die Berechnungsgrundlagen anzuschließen.

Mit Schreiben vom 7. September 2005 legte D.R. für die Bw. die Berechnung der Erträge für die Jahre 1999 bis 2003 dem FA vor und teilte weiters mit, dass die abgeschlossene Vereinbarung nicht schriftlich verlängert worden war, sondern vielmehr betreffend den Bw. Bw.-B vorzeitig aufgekündigt und beendet worden wäre. Die Zurechnung der Erträge ergäbe sich aus den beigelegten Überschussberechnungen. Weiters sei noch zu berücksichtigen, dass sich die Bw. verpflichtet hatten, sämtliche Heizungs- und Energie- sowie alle übrigen Betriebs- samt Erhaltungskosten für die von den Eltern bewohnten Räumlichkeiten zu bezahlen. Der monatliche Wert für die vorgenannten Wohnungsaufwendungen betrage etwa S 4000,00. Dazu wären noch die von den Bw. an ihre Eltern zu leistenden Honorare für die Verwaltung der Fruchtgenussrechte in Abzug zu bringen.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 12. September 2005 brachten die Bw. durch ihren Vertreter noch vor, dass bezüglich einzelner Liegenschaftanteile, welche keinen Ertrag abwerfen würden, noch weitere Kosten, etwa für Behörden- oder Zivilrechtsverfahren, anerlaufen wären, die den Wert der Fruchtgenussrechte noch zusätzlich schmälern würden.

Im Lichte all dieser Umstände und der von den Bw. schließlich beigebrachten Unterlagen gelangte das FA zur Ansicht, dass bei den Bw. eine Bereicherung nicht vorliege. Mit der Begründung, dass nach dem nunmehr vorliegenden Ergebnis der getätigten Ermittlungen eine ScheSt nicht zu erheben wäre, hob das FA die angefochtenen Bescheide mit Berufungsvorentscheidungen vom 25. Jänner 2006 auf.

Innerhalb der Frist des § 276 Bundesabgabenordnung (BAO) stellten die Bw. durch ihren Vertreter Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch die zweite Instanz und führten weiter aus, dass bereits bei Anmeldung der Vereinbarung vom 20. September 1999 jedem Finanzbeamten klar gewesen sein müsste, dass eine ScheSt nicht zu erheben wäre. Die Begründung der (Anm.: stattgebenden) Berufungsvorentscheidungen sei daher nicht ausreichend. Die weiteren Vorbringen hinsichtlich Rückzahlung der Abgaben und eine Anspruchsverzinsung in einem ihren Vater betreffenden Abgabenverfahren sind für die Frage, ob in den gegenständlichen Berufungsfällen eine Bereicherung vorliegt, nicht mehr von entscheidender Relevanz. Durch diese Vorlageanträge gelten die Berufungen wiederum als unerledigt.

Im von der Berufungsbehörde fortgesetzten Verfahren erging ein weiterer Vorhalt an die Bw., dessen Beantwortung in der Sache selbst keine weiteren zweckdienlichen Angaben enthielt, sondern lediglich Hinweise auf die bisher vorgelegten Unterlagen und Eingaben.

Von der Berufungsbehörde wurde in der Folge die Richtigkeit der vom FA schließlich getroffenen Entscheidungen, nämlich die Stattgabe der Berufungen und Aufhebung der bekämpften Bescheide, durch Einsichtnahme in den Gewinnfeststellungsakt der fruchtgenussberechtigten Bw. als Vermietergemeinschaft überprüft. Daraus ergab sich, dass mit den nunmehr rechtskräftigen Bescheiden die Einkünfte für die Gemeinschaft für das Jahr 1999 mit insgesamt S 100.489,00, für das Jahr 2000 mit S 669.516,00 festgestellt wurden. Die vorläufig ergangenen Feststellungsbescheide weisen (aus Vereinfachungsgründen in der Folge nur als gerundete Schillingbeträge dargestellt) gemeinschaftlich erzielte Einkünfte für das Jahr 2001 mit S 16.473,00, für 2002 S 498.379,00, für 2003 mit S 110.125,00 und für das Jahr 2004 mit S 493.395,00 aus. Darin enthalten sind nach dem Inhalt des Feststellungsaktes die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung einer Liegenschaft in M-Stadt an die S-AG in Höhe von S 334.080,00 (für 1999 und 2000), S 367.754,00 für 2001, und jeweils S 368.010,00 für die Jahre 2002 bis 2004. Die Aufteilung auf die einzelnen Beteiligten wird genauer unten im Erwägungsteil dargelegt. Der maßgebliche Einheitswert der Liegenschaft in M-Stadt, auf dem sich das Superädifikat S-Markt befindet, beträgt nach dem Inhalt des von der Berufungsbehörde eingeholten Bewertungsaktes S 315.000,00.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes sowie nach Z 2 leg. cit. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Die Bewertung richtet sich nach der Norm des § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Im Abs. 2 leg. cit. in der hier anzuwendenden Fassung ist normiert, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke der Einheitswert maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Gemäß § 15 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 ist der Gesamtwert von Nutzungen oder Lesitungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Ist der gemeine Wert

der gesamten Nutzungen oder Leistungen nachweislich geringer oder höher, so ist der nachgewiesene gemeine Wert zugrunde zu legen (Abs. 3 leg. cit. idF vor BGBl. I 2003/71).

Essentielle Voraussetzung für das Vorliegen eines dem ErbStG unterliegenden Vorganges ist demnach, dass eine Bereicherung des Bedachten eingetreten sein muss. Weiters ist für die Ermittlung der ScheSt zu beachten, dass nach übereinstimmender herrschender Ansicht von Lehre (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 84 zu § 19; Dorazil-Taucher, ErbStG, Manzsche Große Gesetzausgabe, Tz 7.6 zu § 19) und Rechtsprechung (VwGH vom 27. Mai 1999, 96/16/0038, vom 17. Mai 2001, 98/16/0311, und vom 19. September 2001, 2001/16/0100) der Wert eines Nutzungsrechtes nicht größer sein kann als der steuerliche Wert (hier der Einheitswert) des genutzten Wirtschaftsgutes selbst.

Im Lichte dieser Rechtsausführungen war bei dem im Zuge des im erst- und zweitinstanzlichen Verfahrens zu Tage getretenen Sachverhalt daher die Berufung der Bw. wie folgt zu beurteilen:

Vorweg ist zu bemerken, dass die Zurechnung der Einkünfte "S-Markt" an die Bw. ebenso wie die Einkünfte aus dem Objekt B-Straße-2 erst mit 1. Jänner 2000 erfolgte. Die Bw. hat demnach folgende anteiligen Einkünfte (1999 bloß das Objekt A-Straße-1 betreffend) erzielt:

1999	-61,00
2000	229.252,00
2001	17.651,00
2002	166.126,00
2003	36.698,00
2004	105.944,00
Summe:	555.671,00

Da aber, wie oben dargelegt, für Zwecke der Bemessung der ScheSt der Wert eines Nutzungsrechtes nicht höher sein kann, als der steuerlich maßgebliche Wert des genutzten Wirtschaftsgutes, waren die aus der Nutzungsüberlassung an die S-AG erzielten Einkünfte mit den auf die Bw. entfallenden Anteilen (jeweils ein Drittel) wie folgt vorerst aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden:

2000	-111.360,00
2001	-122.585,00

2002	-122.670,00
2003	-122.670,00
2004	-122.670,00
Summe:	-601.955,00

Im Gegenzug dazu war der maßgebliche Einheitswert von S 315.000,00 (ergibt bei der vertraglich bedungenen Dauer von fünf Jahren einen jährlichen Wert von S 63.000,00) anteilig (mit jeweils einem Drittel) für Zwecke der ScheSt wieder hinzuzurechnen wie folgt:

2000	+21.000,00
2001	+21.000,00
2002	+21.000,00
2003	+21.000,00
2004 (Rest)	+12.111,00
Summe:	+96.111,00

Weiters haben sich die Bw. in der Vereinbarung vom 20. September 1999 verpflichtet, sämtliche mit der elterlichen Wohnung zusammenhängenden Kosten zu tragen und haben die Bw. den monatlichen Wert dieser Kostentragung im Schreiben vom 7. September 2005 mit rund S 4.000,00 beziffert (Jahreswert daher ca. S 48.000,00), welcher Wert von FA auch nicht in Streit gezogen worden ist. Wenn auch diese Kosten keine im Feststellungsverfahren abzugsfähigen Werbungskosten darstellen, so sind diese aus schenkungssteuerlicher Sicht sehr wohl beachtlich, da durch diese von den Fruchtnießern übernommenen Lasten der Wert des Fruchtgenussrechtes eine Schmälerung erfährt. Die weiteren abzugsfähigen Beträge belaufen sich bei der Bw. sohin auf die nachstehend angeführten Beträge:

1999 (anteilig ab 20.9.)	-6.773,00
2000	-16.000,00
2001	-16.000,00
2002	-16.000,00
2003	-16.000,00

2004	-16.000,00
Summe:	-86.773,00

Aus der Gegenüberstellung des Wertes des eingeräumten Fruchtgenussrechtes und der davon in Abzug zu bringenden zusätzlich übernommenen Lasten ergibt sich daher für die Bw. folgendes Bild:

Fruchtgenussrecht laut Einkünfteermittlung:	+555.671,00
Abzug Einkünfte S-Markt:	-601.955,00
Zurechnung Einheitswert Grundstück S-Markt:	+96.111,00
Abzug zusätzlich übernommene Lasten:	-86.773,00
Endsumme:	-36.946,00

Durch die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Bw. ist insgesamt gesehen sohin in dem Vermögen keine der ScheSt-Pflicht unterliegende Bereicherung eingetreten, weshalb das FA zu Recht der Berufung stattgegeben hat.

Ergänzend ist hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter der Bw. vermissten ausreichenden Begründung der stattgebenden Berufsvorentscheidungen noch zu bemerken, dass nach den Abgabenvorschriften (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) ein Bescheid, wie dies auch eine Berufsvorentscheidung ist, eine Begründung nur dann zu enthalten hat, wenn ihm ein Anbringen zugrundeliegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Mit Rücksicht darauf, dass dem Begehr der Bw. mit der stattgebenden Berufsvorentscheidung vollinhaltlich Rechnung getragen worden ist, brauchte diese gar keine Begründung zu enthalten und wäre daher auch die, von der Bw. als unzureichend bemängelte, Begründung zur Gänze entbehrlich gewesen. Soweit der steuerliche Vertreter der Bw. die Ansicht vertritt, dass jedem Finanzbeamten schon bei Anzeige der Vereinbarung vom 20. September 1999 klar gewesen sein müsste, dass eine ScheSt nicht zu erheben sein werde, so widerspricht dies im Hinblick auf den oben dargestellten Verfahrensgang, die umfangreichen und aufwendigen Ermittlungsversuche seitens des FA und die fast nicht erkennbare Mitwirkung durch die Bw. bzw. deren steuerlichen Vertreter der Aktenlage und erscheint dieser Vorwurf daher geradezu als unverständlich, zumal das FA erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 7. September 2005 und das ergänzende Schreiben vom 14. September 2005 in die Lage versetzt worden ist, dem Gesetz entsprechende Entscheidungen zu treffen.

Da sohin eine Schenkungssteuer nicht festzusetzen war, war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 11. Mai 2006