



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 4

GZ. RV/0168-I/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.K., Adresse, vom 28. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 20. November 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

G.K. und dessen Vater H.K. unterfertigten am 7. November 2006 eine als „Vereinbarung“ bezeichnete Urkunde. Im Punkt I der Urkunde wurde festgehalten, dass G.K. auf Grund des Kaufvertrages vom 7. November 2006 bzw. 8. November 2006 zu 8/2199 Anteilen, mit welchen Wohnungseigentum an der Garagenbox G 35 untrennbar verbunden ist, Miteigentümer der Liegenschaft in EZ XY ist.

Punkt II der Vertragsurkunde lautete:

„Herr G.K. räumt hiemit an den 8/2199 Anteilen an der oben angeführten Liegenschaft samt damit verbundenem Wohnungseigentum an der Garagenbox G 35 seinem Vater H.K. das lebenslange und unentgeltliche Fruchtgenussrecht ein. Dieses Fruchtgenussrecht ist als Dienstbarkeit grundbürgerlich sicherzustellen.“

Die auf die Liegenschaftsanteile entfallenden Bewirtschaftungs- und Instandhaltungskosten sind vom Fruchtgenussberechtigten aus eigenem zu tragen.“

Punkt VII enthielt die Aufsandungserklärung zur Einverleibung des lebenslangen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes im Grundbuch.

Für diesen vom Notar zur Schenkungssteuer angezeigten Rechtsvorgang setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 20. November 2006 von einem steuerpflichtigen Erwerb von 3.491 € (= 8/2199 Anteile vom dreifachen Einheitswert der Gesamtliegenschaft abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG) die Schenkungssteuer gegenüber H.K. (Bw.) fest.

Am 4. Dezember 2006 unterzeichneten H.K. als Geschenkgeber und G.K. als Geschenknehmer eine als „Schenkungsvertrag“ bezeichneten Vertragsurkunde, die auszugsweise folgenden Inhalt hatte:

„I.“

Herr H.K. ist aufgrund des Kaufvertrages vom 27.3.1995 grundbürgerlicher Miteigentümer zu 52/2199 Anteilen an der Liegenschaft EZ XY, BG Innsbruck, bestehend aus GST-Nr.Z im Ausmaß von 1.395 m², auf welcher das Wohnhaus A. errichtet ist.

Mit diesen Miteigentumsanteilen ist Wohnungseigentum an der Wohnung Top 7 untrennbar verbunden.

II.

Die Liegenschaftsanteile sind frei von bücherlichen und außerbücherlichen Pfandlasten.

III.

Herr H.K. übergibt und überlässt schenkungsweise seine 52/2199 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ XY, mit denen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 7 untrennbar verbunden ist, samt allem anteilmäßigen tatsächlichen und rechtlichen Zubehör seinem Sohn Herrn G.K. welcher diese Miteigentumsanteile in sein Eigentum übernimmt und erklärt die Schenkung mit Dank anzunehmen.

Der Geschenkgeber, Herr H.K. behält sich am Schenkungsgegenstand das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht vor. Die auf die Liegenschaftsanteile entfallenden Bewirtschaftungs- und Instandhaltungskosten sind vom Fruchtgenussberechtigten aus eigenem zu tragen. Dieses Fruchtgenussrecht ist grundbürgerlich sicherzustellen.“

Diese Schenkung wurde mit Abgabenerklärung Gre 1 angezeigt, wobei die Gegenleistung mit 69.104,47 € (= 390 € x 12 x 14,765913) ausgewiesen war. Das Finanzamt schrieb für diesen Rechtsvorgang mit Bescheid vom 15. Dezember 2006 gegenüber dem G.K. von der ausgewiesenen Gegenleistung von 60.104,47 € die Grunderwerbsteuer mit 1.382,09 € vor.

Gegen den Schenkungssteuerbescheid vom 20. November 2006 richtet sich die gegenständliche Berufung vom 28. November 2006 im Wesentlichen mit dem Vorbringen, die Unterstellung einer Schenkung an H.K. sei in diesem Falle unzutreffend. Dieser Vorgang sei im Zusammenhang mit der Schenkung einer Eigentumswohnung in derselben Wohnungseigentumsgemeinschaft von H.K. an seinen Sohn G.K. zu sehen. Dieser Vorgang werde in den nächsten Tagen durchgeführt. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der Garage sei daher als Gegenleistung für die Hingabe der Eigentumswohnung zu sehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

„Die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes stellt einen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand dar. Die Vereinbarung über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der Garage wurde bereits vor dem Schenkungsvertrag über die Wohnung abgeschlossen und steht somit in keinem Zusammenhang, zumal in dieser Vereinbarung auch keinerlei Hinweis auf eine eventuell nachfolgende Schenkung gegeben ist. Ihr Begehren war somit abzuweisen.“

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er aus, bei der Feststellung des abgabenrechtlichen Sachverhaltes im Bereich der Schenkungssteuer komme jedenfalls der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur Anwendung, da wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.2.2002, Zl. 2001/16/0430 befunden habe, der Schenkungssteuer nicht der Urkundeninhalt, sondern die tatsächliche Zuwendung möge sie nun beurkundet sein oder nicht zugrunde zu legen sei. Im Gegenstandsfall sei es allein aus dem zeitlichen Ablauf und den handelnden Personen wohl absurd anzunehmen, dass innerhalb weniger Tage G.K. mit Geldmitteln seiner Großmutter einen Tiefgaragenplatz käuflich erwerbe, dem Bw. in Schenkungsabsicht das Nutzungsrecht daran einräume und der Bw. dem G.K. daraufhin wiederum in Schenkungsabsicht eine Eigentumswohnung im selben Gebäude gegen Vorbehalt des Nutzungsrechtes übertrage. Wie der VwGH zur Grunderwerbsteuer in etlichen Fällen entschieden hat, sei bei zeitlich derart nahe gelegenen Fällen „gegenseitiger Zuwendungen“ jedenfalls vom wirtschaftlichen Zusammenhang der unterfertigten Urkunden und damit von steuerlich einheitlichen Rechtsgeschäften auszugehen. Im Übrigen sei noch betont, dass bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer für die Übertragung der Eigentumswohnung an G.K. das Nutzungsrecht an der Garage ausdrücklich in die Bemessungsgrundlage eingeflossen sei und damit richtigerweise der Grunderwerbsteuer unterzogen worden sei. Durch die vom Finanzamt vertretene falsche Würdigung des Sachverhaltes würde somit eine steuerliche Doppelbelastung des eingeräumten Fruchtgenussrechtes mit Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer, die rechtlich ausgeschlossen sein, eintreten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gegenstand einer Schenkung bzw. einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist. Auch der Gebrauch von Vermögen ist ein Vorteil, durch den der Bedachte in seinem Vermögen bereichert wird. Gegenstand einer Schenkung kann somit auch die Einräumung einer Dienstbarkeit sein (VwGH vom 14.5.1980, Zl. 361/79, VwGH vom 26.6.1997, Zlen 96/16/0236,0237, VwGH vom 20.12.2001, 2001/16/0592, und VwGH 4.12.2003, 2003/16/0097).

Die Frage, ob der von einer Vermögensverschiebung betroffene Wert zur Gänze oder – bei einer gemischten Schenkung- teilweise Gegenstand einer Schenkung war, kann nicht allein danach beurteilt werden, dass der Empfänger des Vermögenswertes mangels Erbringung einer Gegenleistung objektiv in seinem Vermögen bereichert ist; vielmehr muss auch das Einverständnis der Vertragspartner (bei freigebigen Zuwendung: des Geschenkgebers) vorhanden sein, welches ausdrücklich oder schlüssig erklärt worden sein muss. Für das subjektive Moment, also das Vorliegen des Bereicherungswillens bzw. der Erkennbarkeit der Bereicherung, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes maßgebend (VwGH vom 16.3.1967, 1689/66). Der objektive Erklärungswert einer Willensäußerung ist, sofern nicht ausdrücklich ein anderer übereinstimmender Wille rechtsgeschäftlich erklärt wurde, maßgeblich (OGH vom 15. Juli 1981, 1 Ob 625/81, NZ 1982, 184). Wird von den Vertragsparteien ein Entgelt vereinbart, so liegt keine (reine) Schenkung, sondern eventuell eine gemischte Schenkung vor. Entgelt ist jeder wirtschaftliche Vorteil, wobei die Gegenleistung auch nicht geldwerter Art sein kann.

Im vorliegenden Berufungsfall bestreitet der Bw. die Rechtmäßigkeit der gegenständlichen Schenkungssteuervorschreibung ausschließlich mit dem Vorbringen, in der mit der versteuerten Vereinbarung vom 7. November 2006 abgeschlossen zwischen dem Grundstückseigentümer G.K. und seinem Vater H.K. erfolgten Einräumung des Fruchtgenussrechtes an dem Tiefgaragenabstellplatz G 35 (8/2199 Miteigentumsanteile am Grundstück EZ XY) sei eine Gegenleistung dafür zu sehen, dass H.K. mit „Schenkungsvertrag“ vom 4. Dezember 2006 seinem Sohn G.K. die Eigentumswohnung Top 7 (52/2199 Miteigentumsanteile am Grundstück EZ XY) unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes am Schenkungsgegenstand geschenkt hat.

Bei der Beurteilung eines der Schenkungssteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist keineswegs allein vom Urkundeninhalt auszugehen; vielmehr ist von der Abgabenbehörde der tatsächliche Inhalt des Erwerbsvorganges zu erforschen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 31a zu § 1 ErbStG und VwGH vom 28.3.1996, 94/1670254, VwGH vom 29.1.1997, 96/1670054). Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer an Rechtsvorgänge anknüpft, tritt die im Steuerrecht grundsätzlich anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund. Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist grundsätzlich die formalrechtliche Beurteilung geboten. Verbinden die Steuergesetze mit der zivilrechtlichen Gestaltung oder mit sonstigen rechtlichen Erscheinungen und Verhältnissen Rechtsfolgen, sind die Rechtsformen also „Sachverhalt“, an den diese Steuervorschriften anknüpfen und den es zu erforschen gilt. Die rechtliche Anknüpfung im Verkehrsteuerrecht beschränkt sich im Allgemeinen auf die grundsätzliche Tatbestandsbildung und lässt ansonsten Raum auch für eine wirtschaftliche

Betrachtungsweise (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 32 zu § 1 und VwGH 19.8.1997, 96/16/0148, 0149).

Der Gegenstand einer Schenkung richtet sich danach, was nach der Schenkungsabrede geschenkt sein sollte und worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Der Gegenstand der Schenkung ergibt sich demnach aus der steuerrechtlichen Beurteilung, das ist aus der Beurteilung auf Grundlage der wirtschaftlichen Bedeutung der fraglichen Vorgänge unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass das Entstehen der Steuerpflicht auf die Ausführung der Zuwendung abgestellt ist.

Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH vom 9.10.1991, 89/13/0098, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126). Wenn mit mehreren Rechtsvorgängen ein solcher einheitlicher Zweck verfolgt wird, so besteht im Einklang mit § 21 BAO die Notwendigkeit, die Beurteilung der Tatfrage auf den Gesamtzweck abzustellen (VwGH 19.5.1988, 87/16/0085, 0086 und VwGH 19.8.1997, 96/16/0148, 0149).

Bei der Abklärung des entscheidenden Tatumstandes, ob nach dem Willen der Vertragsparteien tatsächlich die Einräumung des Fruchtgenussrechtes als Gegenleistung für die Übertragung der Eigentumswohnung vereinbart war, ist von folgendem Sachverhalt auszugehen. Die Vereinbarung über die Einräumung des lebenslangen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes an der Tiefgaragenbox G 35 wurde zwischen den Vertragsparteien am 7. November 2006 unterfertigt. Aus dem Inhalt dieser Vereinbarung ergibt sich nicht der geringste Anhaltspunkt der dafür sprechen würde, dass die Vertragsparteien diese Fruchtgenussrechteinräumung in sachlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer erst noch zu erfolgenden Übertragung einer Eigentumswohnung zwischen denselben Vertragsparteien gesehen haben und nach dem Verständnis (Willen) der Vertragsparteien die in Frage stehende Fruchtgenussrechteinräumung die Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft (Eigentumswohnung) bildete. Weiters ergibt der Umstand, dass diese Vereinbarung am 14. November 2006 vom vertragsverfassenden Notar zur Schenkungssteuer angezeigt worden war, die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechtes keine Rede davon war, dass dieser Rechtsvorgang mit einer nachfolgenden Übertragung der Eigentumswohnung korreliert. Der streitgegenständliche Schenkungssteuerbescheid erging am 20. November 2006 und die Berufung dagegen wurde am 28. November 2006 eingebracht. Der Schenkungsvertrag, mit dem H.K. als Geschenkgeber seinem Sohn G.K. als Geschenknehmer die Miteigentumsanteile an der

Liegenschaft verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung Top 7 „schenkungsweise“ übergeben und überlassen hat, wurde am 4. Dezember 2006 und damit ca. einen Monat nach Abschluss der Vereinbarung vom 7. November 2006 von den beiden Vertragsparteien unterfertigt. Zum Zeitpunkt dieser Vertragsunterzeichnung lag somit bereits der streitgegenständliche Schenkungssteuerbescheid vor und auch die Berufung dagegen war bereits eingebbracht. Trotzdem findet sich im nachfolgenden Schenkungsvertrag kein Hinweis, dass die mit der Vereinbarung vom 7. November 2006 erfolgte Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an der Tiefgaragenbox G 35 zusätzlich zu der (unter Punkt III des Schenkungsvertrages festgelegten) Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an der geschenkten Eigentumswohnung die Gegenleistung für die Übertragung der Eigentumswohnung bildet. Wenn aber selbst nach Vorliegen der Schenkungssteuervorschreibung vom 20. November 2006 im Konnex gesehen mit der Berufung vom 28. November 2006 sich die Vertragsparteien bei Abschluss des Schenkungsvertrages vom 4. Dezember 2006 augenscheinlich nicht veranlasst sahen in den Vertragsinhalt einen Passus aufzunehmen der klargestellt hätte, dass die bereits vor einem Monat erfolgte Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der Tiefgaragenbox eine (weitere) Gegenleistung für die nunmehrige Übertragung der Eigentumswohnung darstellt, dann lässt sich dieses Unterlassen wohl nur darauf zurückführen und macht Sinn, wenn zwischen den beiden Vertragsparteien Einvernehmen darüber bestand, dass in dieser Fruchtgenusseinräumung entgegen dem Berufungsvorbringen eben keine Gegenleistung liegt. Ansonsten wäre nämlich bei dieser speziellen Konstellation (z.B. zeitliches Auseinanderfallen der Vertragsabschlüsse) im Konnex gesehen mit dem Verfahrensstand bezüglich der Schenkungssteuerberufung das Nichterwähnen des Gegenleistungscharakters der Fruchtgenusseinräumung völlig unverständlich. In diesem Zusammenhang bleibt überdies noch auf das Ergebnis eines ho. Vorhaltes zu verweisen. In der zusammen mit dem Schenkungsvertrag eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 bezogen die Vertragsparteien in die Ermittlung der ausgewiesenen Gegenleistung lediglich die bisher erzielte Bruttomiete von 390 € pro Monat für die vermietete Eigentumswohnung (ohne Garage) ein, was zum einen den Standpunkt erhärtet, dass nach dem Willen und den Vorstellungen der Vertragsparteien die Gegenleistung für die Übertragung der Eigentumswohnung ausschließlich in der gleichzeitig vereinbarten Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an der „geschenkten“ Eigentumswohnung, nicht jedoch auch in der vor einem Monat erfolgten Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der Garage bestand. Ansonsten hätte bei konsequenter Weiterverfolgung des gegenständlichen Berufungsvorbringens auch der gemäß § 17 Abs. 2 iVm § 16 BewG ermittelte Wert des Fruchtgenussrechtes für den Tiefgaragenplatz in diese erklärte Gegenleistung jedenfalls einbezogen werden müssen. Zum anderen ergibt sich aus

dieser Berechnung, dass die im Vorlageantrag behauptete steuerliche Doppelbelastung des streitgegenständlichen Fruchtgenussrechtes mit Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer keinesfalls zutrifft, war doch der Wert des Fruchtgenussrechtes für die Garage in der erklärten und versteuerten GrESt- Gegenleistung gar nicht enthalten.

Die oben erwähnten Umstände des Einzelfalles sprechen dafür und lassen die begründete Schlussfolgerung zu, dass die Vertragsparteien mit der Vereinbarung vom 7. November 2006 und dem erst ca. einen Monat danach abgeschlossenen Schenkungsvertrag vom 4. Dezember 2006 keine Regelung mit dem einheitlichen Zweck getroffen haben, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der Tiefgaragenbox die Gegenleistung für die spätere Übertragung der Eigentumswohnung bildet. Nach dem erklärten und durch objektive Geschehensabläufe dokumentierten Willen der beiden Vertragsparteien bildete den Gegenstand des Abschlusses der Vereinbarung vom 7. November 2006 das dem Vater eingeräumte lebenslange und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an dem mit dem Geld der Großmutter von G.K. gekauften Tiefgaragenabstellplatz. Das Berufungsvorbringen vermochte letztlich keine konkreten Tatumstände anzuführen die gesichert dafür gesprochen hätten, dass abweichend von der zivilrechtlichen Vertragslage zwischen den beiden getrennt abgeschlossenen Verträgen ein derart enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestand der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedenfalls die Sachverhaltsannahme rechtfertigt, dass von den Vertragsparteien mit den beiden Verträgen der einheitliche Zweck der Übertragung der Eigentumswohnung um die Gegenleistung der Einräumung des Fruchtgenussrechtes (neben der im Schenkungsvertrag angeführten Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an der übertragenen Eigentumswohnung) verfolgt worden war.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war daher davon auszugehen, dass die mit der gegenständlichen Vereinbarung vom 7. November 2006 festgelegte Einräumung des lebenslangen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes zu einer eigenständigen unentgeltlichen Vermögensübertragung führte und mit diesem Rechtsvorgang der schenkungssteuerpflichtige Tatbestand einer Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 ErbStG verwirklicht wurde. Das Finanzamt hat damit zu Recht für diesen Rechtsvorgang mit Bescheid vom 20. November 2006 von der (betragsmäßig unstrittig gebliebenen) Bemessungsgrundlage Schenkungssteuer festgesetzt. Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid war folglich als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 8. November 2007