

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., Adresse\_Bf., über die Beschwerde vom 1.6.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 19.1.2018, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

### Entscheidungsgründe

#### I. Verfahrensgang:

Mit Schreiben vom 27.10.2016 ersuchten der Beschwerdeführer (Bf.) und dessen Ehegattin die belangte Behörde um Rechtsauskunft. Der Inhalt dieses Auskunftersuchens lautet wie folgt:

*"Die unterzeichneten Eltern, V und M, ersuchen um Erteilung einer Rechtsauskunft bezüglich der Höhe der zu entrichtenden Immobilienertragsteuer, die bei der Schenkung ihrer Liegenschaft Einlagezahl XXX Katastralgemeinde YYY mit dem darauf stehenden Anwesen unter der Anschrift ZZZ an ihre gemeinsame Tochter T, die an ihre drei Geschwister Ausgleichszahlungen leistet, zu entrichten ist und ob überhaupt eine Steuerpflicht entsteht. Dieses Ansuchen wird an das Finanzamt gerichtet, weil aus den Einkommensteuerrichtlinien nicht hervorgeht, wie bei einer Schenkung mit Ausgleichszahlung an mehrere Geschwister die Immobilienertragsteuer zu bemessen ist und ob überhaupt eine Steuerpflicht entsteht.*

*Die Schenkung:*

Die Eltern V und M schenken ihrer Tochter T die oben zitierte Liegenschaft mit dem darauf stehenden Einfamilienhaus, das die Eltern selbst gebaut haben und das sie auch weiterhin bewohnen. Der Verkehrswert der Liegenschaft beträgt € 844.178,64. Die Tochter T leistet an ihre drei Geschwister Ausgleichszahlungen von je 1/4 des Wertes, das sind 3 x € 211.044,00.

Da es sich um eine Vermögensübertragung unter nahen Verwandten handelt, wird zur Ermittlung der zu entrichtenden ImmoEST das Beispiel aus den Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Findok Portal, Kapitel Schenkung, Übergabeverträge, Rz 6625 zugrunde gelegt:

Beispiel:

Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 600 an seine Schwester zu leisten. Die Ausgleichszahlung (600) beträgt mehr als 50% des gemeinen Werts des Grundstücks (500). Es liegt daher eine Veräußerung durch den Vater vor (d.h. Steuerpflicht beim Vater).

Beträgt die Ausgleichszahlung weniger als 50% des gemeinen Werts des übertragenen Grundstückes, liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor.

In dem Beispiel wird davon ausgegangen, dass der faire Anteil der Schwester an der Liegenschaft 50%, also 1/2 des gemeinen Wertes der Liegenschaft ist. Der geschenkte Wert wird zu zwei gleichen Teilen an die zwei Kinder übergeben, daher der Faktor 1/2. Wäre die Ausgleichszahlung weniger als 1/2 des gemeinen Wertes, dann bestünde Zuwendungsabsicht und der Schenkungscharakter des Geschäftes würde überwiegen. Damit ist für den Fall von zwei Kindern klar geregelt, dass bei einer Ausgleichszahlung, die weniger als Wert/2, d.h. Wert/Zahl der Kinder beträgt, keine Steuerpflicht für den Vater entsteht.

Aus dem Beispiel geht nicht hervor, welche Bedingungen bei drei oder mehr Kindern, die Ausgleichszahlungen erhalten, erfüllt sein müssen bzw. nicht erfüllt sein dürfen, dass Steuerpflicht entsteht bzw. nicht entsteht.

Im Folgenden werden drei mögliche Auslegungen für den Fall der eingangs geschilderten Schenkung der Eltern V und M an ihre Tochter T skizziert.

#### Auslegung 1

T erhält die Liegenschaft mit dem Wert von € 844.178,64 und zahlt an ihre drei Geschwister Ausgleichszahlungen von je 1/4 des Wertes der Liegenschaft, also je € 211.044,00. Somit einen Gesamtbetrag von € 633.132,00, womit die Summe der Ausgleichszahlungen höher ist als 50% des gemeinen Wertes. Damit wären die Eltern steuerpflichtig. Kurioserweise variiert bei dieser Betrachtungsweise der Betrag der ImmoEST in Abhängigkeit von der Anzahl der Kinder; mit steigender Anzahl der Kinder erhöht sich die zu entrichtende ImmoEST. Bei Schenkung an ein

*Kind oder an zwei Kinder, wenn die Ausgleichszahlung den fairen Anteil des zweiten Kindes nicht übersteigt, entsteht keine Steuerpflicht. Ab dem dritten Kind entsteht eine Steuerpflicht für die Eltern, während Eltern von einem oder zwei Kindern nicht steuerpflichtig werden. Dieses ist eine Ungleichbehandlung von Eltern, je nach der Anzahl der Kinder. Aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes (Bundesverfassungsgesetz Art. 7) ist diese Auslegung 1 nicht zulässig. Wenn die Eltern, wie dargelegt, steuerpflichtig werden, dann müssen sie die Immobilienvertragssteuer entweder aus ihrer Pension oder aus einem eventuell vorhandenen Vermögen bezahlen. Das Vermögen der Eltern ist aber das potentielle Erbe der Kinder. Bei einer Mehrkinder-Familie würde das Erbe der Kinder durch die von den Eltern zu zahlende ImmoEST geschmälert und zwar umso mehr, je mehr Kinder das Erbe teilen müssen. Wiederum wären Ein- und Zweikinderfamilien nicht betroffen. Dieses bedeutet eine Ungleichbehandlung der Kinder in Abhängigkeit von der Anzahl der Geschwister, wobei die Benachteiligung der Kinder umso größer ist, je mehr Kinder die Familie hat. Auch diese Ungleichbehandlung ist laut Bundesverfassungsgesetz Art. 7 nicht zulässig.*

#### *Auslegung 2*

*Da jede der drei Ausgleichszahlungen von je € 211.044,00 kleiner ist als 50% des gemeinen Wertes der Liegenschaft, entsteht keine Steuerpflicht der Eltern. Diese Auslegung erfüllt die Bedingungen des Beispiels und ist nach dem Gleichheitsgrundsatz zulässig.*

#### *Auslegung 3*

*Auslegung 3 unterstellt, dass keine Steuerpflicht entsteht, wenn die Ausgleichszahlung an die Geschwister den fairen Anteil der Geschwister am Wert der Liegenschaft nicht übersteigt. Im vorliegenden Fall beträgt der Wert der Liegenschaft € 844.178,64, die Ausgleichszahlung je Kind € 211.044,00, das ist weniger als 1/4 des Wertes der Liegenschaft von € 211.044,66. Diese Auslegung erfüllt die Bedingungen des Beispiels und ist nach dem Gleichheitsgrundsatz zulässig."*

Mit Schreiben vom 9.11.2016 erteilte die belangte Behörde eine Rechtsauskunft mit folgendem Inhalt:

*"Zu Lebzeiten eines potentiellen Erblassers besteht weder ein Recht noch eine Anwartschaft auf einen gesetzlichen Erb- oder Pflichtteil. Aus verschiedenen Gründen kann der Erblasser jedoch Interesse daran haben, dass künftige Erben Verzicht auf den von ihnen erhofften Erbteil leisten. Demgemäß sieht das Zivilrecht in § 551 ABGB vor, dass derjenige, der über sein Erbrecht gültig verfügen kann, auch befugt ist, durch Vertrag mit dem Erblasser im Voraus darauf Verzicht zu leisten, die Einhaltung bestimmter Formvorschriften vorausgesetzt.*

*Schon zivilrechtlich ist die Frage äußerst strittig, ob ein Erbverzicht gegen Abfindung als entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen ist [...]. Mit Einführung der*

*Immobilien'ertragsbesteuerung hat sich die entsprechende Frage auch für das Steuerrecht gestellt, wobei nun von folgenden grundsätzlichen Betrachtungen ausgegangen wird:*

*Die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften wird im Ertragsteuerrecht in Anlehnung an eine für die Rentenbesteuerung maßgebende Vorschrift (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG) danach getroffen, ob die Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes dieses Wirtschaftsgutes beträgt (Überwiegen des Schenkungscharakters) oder nicht (entgeltliches Rechtsgeschäft).*

*Im Rahmen der vorweggenommenen (antizipierten) Erbfolge liegt Unentgeltlichkeit solange vor, als Mittel vom potentiellen Erblasser auf die voraussichtlichen künftigen Erben verteilt werden. Das Element der Entgeltlichkeit tritt erst dort in Erscheinung, wo Vermögensübertragungen durch Mittel von anderen beteiligten Personen (des Verzichtenden) ausgeglichen werden. Anders als in den Fällen des Erbübereinkommens (vgl. dazu EStR 2000 Rz 134a ff.) folgt die Finanzverwaltung - aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtung des Ertragsteuerrechtes - der von Ihnen dargestellten "Auslegung 1". Auf dieser Grundlage liegt, unabhängig von der künftigen Zahl möglicher Erben, dann keine vorweggenommene Erbfolge, sondern ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, wenn der Übernehmer der Liegenschaft im Rahmen eines synallagmatischen Leistungsaustausches aus eigenen Mitteln bzw. aus eigenem Vermögen mehr als die Hälfte des Wertes der an ihn übertragenen Immobilie an den Übergeber oder an vom Übergeber bestimmte Personen zu erbringen hat.*

*Die Finanzverwaltung hält diese Interpretation nicht für rechts- oder verfassungswidrig:*

*Es ist rechtlich und wirtschaftlich ohne jede Bedeutung, an wen oder wie viele Geschwister Geldmittel bezahlt werden. Denn es handelt sich bei dem Rechtsgeschäft nicht um die Veräußerung einer erhofften Erbschaft zwischen Geschwistern. Eine derartige Veräußerung wäre sittenwidrig (§ 879 Abs. 2 Z 3 ABGB) und schon zivilrechtlich nichtig. Die Finanzverwaltung darf daher davon ausgehen, dass ein Rechtsvorgang zu beurteilen ist, der ausschließlich zwischen dem potentiellen Erblasser und einem seiner präsumtiven Erben stattfindet und unabhängig von der Zahl der künftig möglichen Erben zu beurteilen ist.*

*Eine Vermögenszuwendung gegen Abgabe eines Erbverzichts stellt auch nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (7 Ob 23/09x; 6 Ob 632/88) ein entgeltliches Rechtsgeschäft dar. Es kann demzufolge auch der Verwaltung nicht verwehrt sein, darin generell ein entgeltliches Rechtsgeschäft zu erkennen.*

*Vertragliche Gestaltungen können sich in wirtschaftlicher Betrachtung anders darstellen als es ihrer zivilrechtlichen Bezeichnung entspricht. Auch wenn der Begriff der "vorweggenommenen Erbfolge" eine gewisse Unentgeltlichkeit impliziert, kann dies je nach Ausgestaltung mehr oder weniger zutreffend erscheinen. Überlässt der potentielle Erblasser sein gesamtes Vermögen an einen einzigen (von mehreren) präsumtiven Erben und verpflichtet er ihn zu einem Ausgleich*

*aus eigenen Mitteln in einer Höhe, die mindestens der Hälfte des Wertes des übertragenen Vermögens entspricht, tritt auch die Erbfolgewirkung mindestens zur Hälfte in den Hintergrund, sodass die Annahme von Unentgeltlichkeit schon deshalb begründet in Frage zu stellen ist.*

*Selbst wenn die Finanzverwaltung den beschriebenen Rechtsvorgang im Interesse der verfassungskonformen Besteuerung mit einem nach dem Tod abgeschlossenen Erbübereinkommen zwischen den Erben gleichstellen wollte, wäre die Steuerneutralität keineswegs gesichert. Denn auch in diesem Fall würde die Ausgleichszahlung nicht aus dem Nachlass stammen und es würde der Ausgleich für jeweils 1/4 Erbquote € 211.044,00 betragen. Damit wird wiederum die Hälfte des Erbteiles überschritten (es muss ja voller Ersatz für die Quote geleistet werden!) und es liegt im Ergebnis wiederum ein entgeltlicher Grundstücksveräußerungstatbestand vor. Somit führt auch die nach "Auslegung 3" vorgeschlagene Variante zu keinem anderen Ergebnis als die "Auslegung 1".*

*Selbstverständlich kann über eine (mögliche) Verfassungswidrigkeit letztlich nur der Verfassungsgerichtshof entscheiden. Zur Geltendmachung muss daher der administrative Instanzenzug ausgeschöpft und ein Verfahren nach Art. 144 B-VG anhängig gemacht werden.*

*Ohne Anfechtung vor dem Verfassungsgerichtshof muss von einem grundsätzlichen Immobilienertragsteuertatbestand ausgegangen werden. Allerdings bietet der beschriebene Sachverhalt Anhaltspunkte dafür, dass für das auf der Liegenschaft befindliche Einfamilienhaus die sog. "Herstellerbefreiung" gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG in Anspruch genommen werden kann. In diesem Falle würde nur der bloße Grund und Boden der Besteuerung unterliegen."*

Mit Schreiben vom 30.11.2016 ließ der (damalige) steuerliche Vertreter des Bf. der belangten Behörde ein mit 1.9.2016 datiertes Verkehrswertgutachten sowie einen in Form eines Notariatsaktes errichteten, mit 3.10.2016 datierten Schenkungsvertrag über die streitgegenständliche Liegenschaft, abgeschlossen zwischen dem Bf. und dessen Ehegattin als Geschenkgeber einerseits und deren gemeinsamer Tochter Frau T als Geschenknehmerin andererseits, zukommen. Der steuerliche Vertreter des Bf. führte ergänzend aus, der Bf. und dessen Ehegattin würden entgegen der von der belangten Behörde im Auskunftsschreiben vom 9.11.2016 geäußerten Rechtsansicht weiterhin die Auffassung vertreten, dass der betreffende Notariatsakt aufgrund des subjektiven Schenkungscharakters keine Immobilienertragsteuerpflicht auslöse. Darüber hinaus legte der steuerliche Vertreter des Bf. die "*theoretische Bemessungsgrundlage für die 4,2%-ige Immobilienertragsteuer*" unter Berücksichtigung der in § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorgesehenen Herstellerbefreiung wie folgt dar:

Wert der Liegenschaft (ohne Abzug des Wertes des Wohnrechtes) 977.577,96 Euro

|                            |                          |
|----------------------------|--------------------------|
| davon Gebäudewert          | 220.477,96 Euro (22,55%) |
| davon Grundwert            | 757.100,00 Euro (77,45%) |
| BMGL (633.132,00 x 77,45%) | 490.360,73 Euro          |

Am 13.12.2016 meldete der vom Bf. beauftragte Parteienvertreter über FinanzOnline eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 0,00 Euro.

Mit Überweisungsauftrag vom 10.2.2017 entrichtete der Bf. - entgegen der Meldung vom 13.12.2016 - eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 20.595,15 Euro.

In seiner am 27.11.2017 bei der belangten Behörde auf elektronischem Weg eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 erklärte der Bf. u.a. dem besonderen Steuersatz von 30% unterliegende Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von 68.650,50 Euro (Kennzahl 985 - pauschal ermittelte Einkünfte "Altvermögen").

Mit Bescheid vom 19.1.2018 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2016 erklärungskonform fest. Darin ist ein Betrag von 20.595,15 Euro als "Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 30%)" ausgewiesen. Aufgrund der bereits erfolgten Entrichtung dieses Betrages wurde eine Anrechnung in derselben Höhe vorgenommen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Schreiben vom 1.6.2018 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Beschwerde und führte darin auszugsweise wie folgt aus:

*"Die Beschwerde richtet sich gegen die Forderung einer Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ("ImmoEst") im Betrag von € 20.595,15. Die Eltern V und M schenken ihr Wohnhaus mit Grundstück an ihre Tochter T unter der Bedingung, an ihre drei Geschwister eine Gegenleistung von je 1/4 des Wertes der Liegenschaft zu erbringen. Für diese Gegenleistung mussten die Eltern eine ImmoEst des oben genannten Betrages bezahlen. Die Berechnung des Betrages der zu entrichtenden Immobilienertragsteuer erfolgt entlang verfassungswidriger Richtlinien, insbesondere den Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Findok Portal, Kapitel Schenkung, Übergabeverträge, Rz 6625. Die Anwendung dieser Richtlinien ergibt unterschiedliche ImmoEst-Beträge, je nachdem ob die schenkenden Eltern ein Kind, zwei, drei, vier oder mehr Kinder haben und zwar in der Weise, dass die zu entrichtende ImmoEst mit steigender Kinderzahl degressiv steigt (detaillierte Beschreibung im Anhang). Daraus resultiert eine Benachteiligung von Eltern mit mehreren Kindern. Da aber nach Artikel 7 (1) Bundesverfassungsgesetz gilt: "Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich", ist die Berechnung der ImmoEst nach der oben zitierten Einkommensteuerrichtlinie 2000*

*verfassungswidrig und damit null und nichtig. Ich verlange die Rückerstattung des - am 13.02.2017 - bezahlten Betrages von € 20.595,15 auf mein Konto [...]."*

Der Bf. verwies in seiner Beschwerde auf § 262 Abs. 2 lit. a BAO und verzichtete damit auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung durch die belangte Behörde.

In der Folge legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht vom 14.6.2018 aus, schon im Rahmen einer schriftlichen Auskunft vom 9.11.2016 sei dem Bf. mitgeteilt worden, dass Entgeltlichkeit des Vorganges anzunehmen sei, wenn adäquate Ausgleichszahlungen aus dem eigenen Vermögen des "Beschenkten" geleistet würden. Diese Rechtsansicht stehe in Einklang mit den bestehenden Gesetzen sowie den weisungsgemäß zu befolgenden Einkommensteuerrichtlinien und führe im vorliegenden Fall zur Immobilienertragsteuerpflicht.

In dem am 29.10.2019 abgehaltenen Erörterungstermin führte der Bf. u.a. aus, die "50%-Regel", die für die Frage entscheidend sei, ob ein Vorgang im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolgeregelung überwiegend Schenkungscharakter habe oder nicht, sei völlig willkürlich. Dem hielt der Vertreter der belangten Behörde entgegen, die belangte Behörde sei an die Einkommensteuerrichtlinien gebunden. Der in Rz. 6625 der Einkommensteuerrichtlinien zum Ausdruck gebrachte Überwiegensgrundsatz sei durch vereinzelte Stellen in der Rechtsprechung sowie in der Literatur gedeckt. Über die Verfassungskonformität hätten Finanzämter nicht zu entscheiden. Die vom Bf. vorgenommene Steuerberechnung sei nicht zu beanstanden.

Mit Schreiben vom 29.10.2019 zog der Bf. seine in der Beschwerde gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurück.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Festgestellter Sachverhalt:**

Mit Kaufvertrag vom 23.10.1978 erwarben der Bf. und dessen Ehegattin die Liegenschaft EZ XXX, KG YYY mit einer Fläche von 4.050 qm (davon 218 qm Baufläche) und einem sich darauf befindlichen "Schuppen", welcher bereits im Jahr 1910 errichtet worden war. Im Jahr 1980 ließen der Bf. und dessen Ehegattin darauf ein Einfamilienhaus errichten. Sie traten im Zuge des Errichtungsvorganges als Bauherren auf. In der Folge wurde die Liegenschaft, die jeweils zur Hälfte im Eigentum des Bf. und dessen Ehegattin stand, von diesen sowie deren gemeinsamen vier Kindern als Hauptwohnsitz genutzt.

Mit in Form eines Notariatsaktes errichtetem "Schenkungsvertrag" vom 3.10.2016 "schenkten" der Bf. und dessen Ehegattin die streitgegenständliche Liegenschaft deren gemeinsamer Tochter Frau T, welche dem Bf. und dessen Ehegattin ein Wohnungsgebrauchsrecht und ein Fruchtgenussrecht am gesamten Garten sowie an den vorhandenen Obstbäumen einräumte und sich überdies dazu verpflichtete, an ihre drei Geschwister Ausgleichszahlungen in Höhe von jeweils 211.044,70 Euro, gesamt sohin 633.134,10 Euro bis spätestens 31.10.2016 zu leisten. Zudem wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Bf. und dessen Ehegattin vereinbart. Die einschlägigen Vertragspassagen lauten auszugsweise wie folgt:

*„Erstens: Vertragsgegenstand*

*[...]*

*Die Vertragsparteien legen als Nachweis des Verkehrswertes des Vertragsgegenstandes das Verkehrswertgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für das Immobilienwesen, Herrn A vom 01.09.2016 [...] vor. Für die interne Bewertung des Vertragsobjektes legen die Vertragsparteien aufbauend auf dieses Gutachten einen Quadratmeterpreis für das Grundstück GGG Katastralgemeinde YYY von EUR 215,94 [...] zugrunde. Analog zum erwähnten Gutachten werden die darin genannten Abschläge vorgenommen, sodass sich für das Vertragsobjekt unter Berücksichtigung der Nutzungsrechte der Geschenkgeber einvernehmlich ein Wert von EUR 844.178,64 [...] errechnet.*

*[...]*

*Drittens: Willenseinigung*

*Die Ehegatten Frau M und Herr V, im folgenden gemeinsam Geschenkgeber genannt, schenken und übergeben hiermit an ihre gemeinsame Tochter, Frau T, im folgenden Geschenknehmerin genannt, und diese übernimmt von den Geschenkgebern als Schenkung den Vertragsgegenstand samt dem rechtlichen und natürlichen Zubehör sowie den selbständigen und unselbständigen Bestandteilen, so wie der Vertragsgegenstand heute liegt und steht und den Vertragspartnern aus eigener Anschauung genau bekannt ist und mit allen Grenzen und Rechten, mit denen die Geschenkgeber denselben bisher besessen und benützt haben oder hierzu berechtigt waren in ihr Alleineigentum. Die Geschenknehmerin nimmt die Schenkung verbindlich an und die Geschenkgeber verzichten im Rahmen der gesetzlichen Wirksamkeit auf das Recht diese Schenkung aus welchem Grund immer zu widerrufen.*

*Viertens: Auflage*

*Als Auflage zu dieser Schenkung wird folgendes vereinbart:*

a) Frau T räumt für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum des Vertragsgegenstandes den Geschenkgebern [...] die lebenslange, höchstpersönliche und unentgeltliche Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes an sämtlichen Räumlichkeiten des Anwesens ZZZ einschließlich Nebengebäuden ein und es wird dieses, grundbücherlich sicherzustellende Recht vertraglich angenommen.

[...]

b) Des weiteren räumt die Geschenknehmerin mit Wirkung für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der Vertragsliegenschaft den Geschenkgebern auf deren Lebensdauer die ausschließliche, höchstpersönliche und unentgeltliche Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes am gesamten Garten sowie an den vorhandenen Obstbäumen des Anwesens ZZZ ein. Auf eine gesonderte grundbücherliche Sicherstellung dieses Rechtes wird ausdrücklich verzichtet.

c) Über ausdrückliche Weisung der Geschenkgeber verpflichtet sich Frau T an ihre Geschwister, Herrn G1, Frau G2 und Herrn G3 sowie zur gänzlichen elterlichen Pflichtteilsentfertigung eingeschränkt bezogen auf die Vertragsliegenschaft bis spätestens 31.10.2016 [...] bis dahin unverzinst und ohne Wertsicherung, einen Betrag von jeweils EUR 211.044,70 [...] zu zahlen. Bei Zahlungsverzug sind die gesetzlichen Verzugszinsen zu entrichten.

#### *Fünftens: Eigentumsbeschränkung*

Zur Absicherung der oben vereinbarten Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes sowie zur Erhaltung des Vertragsgegenstandes im Familienbesitz verpflichtet sich Frau T, den Vertragsgegenstand ohne Zustimmung durch ihre Eltern [...] weder zu belasten noch zu veräußern, welches hiermit eingeräumte, grundbücherlich beim Vertragsgegenstand sicherzustellende Recht von den Ehegatten [...] auch vertraglich angenommen wird.

[...]"

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des "Schenkungsvertrages" vom 3.10.2016 stellte sich der Verkehrswert der streitgegenständlichen Liegenschaft wie folgt dar:

|                             |                    |
|-----------------------------|--------------------|
| Bodenwert                   | 757.100,00<br>Euro |
| Gebäudewert Einfamilienhaus | 198.157,00<br>Euro |
| Gebäudewert "Schuppen"      | 18.000,00<br>Euro  |
| Wert Außenanlagen           | 4.320,00 Euro      |

|                                                                                                                  |                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Verkehrswert gesamt (ohne Berücksichtigung des Wertes des dem Bf. und dessen Ehegattin eingeräumten Wohnrechtes) | 977.577,00<br>Euro |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|

|                          |                      |
|--------------------------|----------------------|
| abzüglich Wert Wohnrecht | - 133.399,00<br>Euro |
|--------------------------|----------------------|

|                                                                                                                   |                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Verkehrswert gesamt (unter Berücksichtigung des Wertes des dem Bf. und dessen Ehegattin eingeräumten Wohnrechtes) | 844.178,00<br>Euro |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|

Bei den Außenanlagen handelt es sich insbesondere um den mit Waschbetonplatten belegten, unmittelbar zum Einfamilienhaus führenden Zugangsweg sowie den ebenfalls mit Waschbetonplatten belegten Eingangs- und Terrassenbereich des Einfamilienhauses.

Am 3.10.2016 wurde überdies ein partieller Pflichtteilsverzichtsvertrag in Form eines Notariatsaktes errichtet, demzufolge Frau T und deren drei Geschwister auf ihren jeweiligen gesetzlichen Pflichtteilsanspruch gegenüber dem Bf. und dessen Ehegattin hinsichtlich der streitgegenständlichen Liegenschaft verzichteten. Zudem verbrieft dieser Vertrag einen wechselseitigen partiellen Pflichtteilsverzicht des Bf. und dessen Ehegattin.

Mit Überweisungsaufträgen vom 4.10.2016 bezahlte Frau T Beträge in Höhe von jeweils 211.044,70 Euro, gesamt sohin 633.134,10 Euro an ihre drei Geschwister. Diese Ausgleichszahlungen leistete sie aus ihrer eigenen Vermögenssphäre (und nicht etwa aus weiteren vom Bf. und dessen Ehegattin überlassenen Vermögensgegenständen).

Die streitgegenständliche Liegenschaft befindet sich nach wie vor im Eigentum von Frau T.

Die streitgegenständliche Liegenschaft, welche weder im Streitjahr noch davor zur Einkünfteerzielung verwendet wurde, diente dem Bf. und dessen Ehegattin - entsprechend dem im "Schenkungsvertrag" vom 3.10.2016 ausbedungenen und grundbücherlich sichergestellten Wohnrecht - auch in den darauffolgenden Jahren als Hauptwohnsitz.

## **2. Beweiswürdigung:**

Die Feststellungen zum Erwerb der streitgegenständlichen Liegenschaft im Jahr 1978 und zur Errichtung des Einfamilienhauses im Jahr 1980 gründen sich auf eine aktenkundige Abfrage des Grundbuches sowie auf die Ausführungen in dem ebenfalls aktenkundigen, die streitgegenständliche Liegenschaft betreffenden Verkehrswertgutachten vom 1.9.2016. Dass der Bf. und dessen Ehegattin im Zuge der Errichtung des Einfamilienhauses als Bauherren mit entsprechendem finanziellen Baurisiko aufgetreten sind, ergibt sich aus den plausiblen

Ausführungen des Bf. in dem am 29.10.2019 abgehaltenen Erörterungstermin, denen auch die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist.

Der Inhalt des "Schenkungsvertrages" und des partiellen Pflichtteilsverzichtsvertrages entstammt den sich im Akt befindlichen Kopien dieser Verträge.

Die Bezahlung eines Betrages in Höhe von jeweils 211.044,70 Euro durch Frau T an deren drei Geschwister ist durch aktenkundige Überweisungsaufträge belegt.

Die Feststellung, dass Frau T die Ausgleichszahlungen aus ihrer eigenen Vermögenssphäre geleistet hat, gründet sich zunächst darauf, dass Gegenteiliges im gesamten Verfahrensverlauf nicht behauptet wurde. Auch aus den gegenständlichen vertraglichen Vereinbarungen sowie den übrigen Aktenteilen ergeben sich keinerlei Hinweise darauf, dass die Ausgleichszahlungen nicht aus ihrer eigenen Vermögenssphäre stammen würden.

Hinsichtlich der Feststellungen zum Verkehrswert der streitgegenständlichen Liegenschaft ist folgendes anzumerken: Im aktenkundigen Verkehrswertgutachten vom 1.9.2016 ist als Bodenwert (Grund und Boden) ein Betrag in Höhe von 605.880,00 Euro ausgewiesen. Für die Wertfindung wurden Vergleichspreise von 13 Kaufvorgängen in räumlicher und zeitlicher Nähe herangezogen. In einem an das Bundesfinanzgericht gerichteten Schreiben vom 10.3.2020 legte der Bf. dar, dass dieser Wert zu niedrig sei und die realen Marktgegebenheiten nicht widerspiegle. Der Bf. legte diesem Schreiben eine E-Mail-Korrespondenz zwischen ihm und seiner Tochter Frau T vom September 2016 bei. Darin legte diese plausibel und überzeugend dar, dass 8 der im Verkehrswertgutachten vom 1.9.2016 herangezogenen 13 Vergleichstransaktionen als Vergleichsreferenz ungeeignet seien. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis aus den 5 tauglichen Vergleichstransaktionen belaufe sich auf 215,94 Euro. Hochgerechnet auf die Quadratmeterzahl der streitgegenständlichen Liegenschaft und unter Berücksichtigung eines Größenabschlages sowie einer Servituts-Wertminderung ergebe sich ein Wert in Höhe von 757.100,00 Euro. Dieser Wert wurde auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen. Das Bundesfinanzgericht nimmt diesen Wert daher als erwiesen an. Die Feststellungen zum Wert des Einfamilienhauses, des "Schuppens", der Außenanlagen sowie des dem Bf. und dessen Ehegattin eingeräumten Wohnrechtes stützen sich auf das Verkehrswertgutachten vom 1.9.2016, das insoweit weder vom Bf. noch von der belangten Behörde in Zweifel gezogen wurde.

Im Verkehrswertgutachten vom 1.9.2016 werden die Außenanlagen nicht näher erläutert. Den dem Gutachten angefügten Fotos ist jedoch zu entnehmen, dass es sich dabei im Wesentlichen um den mit Waschbetonplatten belegten, unmittelbar zum Einfamilienhaus führenden Zugangsweg sowie den ebenfalls mit Waschbetonplatten belegten Eingangs- und Terrassenbereich des Einfamilienhauses handelt.

Die Feststellung, dass die streitgegenständliche Liegenschaft nach wie vor im Eigentum von Frau T steht, gründet sich auf eine aktenkundige Abfrage des Grundbuches.

Dass die streitgegenständliche Liegenschaft weder im Streitjahr noch davor zur Einkünfteerzielung diente, wurde auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen.

Dass der Bf. und dessen Ehegattin von dem ihnen vertraglich und grundbücherlich zugesicherten Wohnrecht Gebrauch gemacht und ihren Hauptwohnsitz an der streitgegenständlichen Liegenschaft weiterhin aufrechterhalten haben, wurde vom Bf. in dem am 29.10.2019 abgehaltenen Erörterungstermin ausdrücklich bestätigt.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

### **3. Rechtliche Beurteilung:**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I (Abänderung):**

##### **3.1.1. Zur Einstufung der streitgegenständlichen Grundstücksübertragung als entgeltlich oder unentgeltlich:**

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I 112/2012 lautet:

*"Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden."*

Der Bf. bezieht sich in seinem Beschwerdevorbringen ausschließlich auf die vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen Einkommensteuerrichtlinien. Diesbezüglich genügt der Hinweis darauf, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, wie die vom Bf. angesprochenen Einkommensteuerrichtlinien, für das Bundesfinanzgericht keine maßgebende Rechtsquelle darstellen. Das Bundesfinanzgericht ist daran nicht gebunden (vgl. etwa VwGH 2.10.2014, 2011/15/0192).

Der Einkünfteerzielungsbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 knüpft an die Übertragung eines Grundstückes im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes an. Eine Veräußerung ist jedes entgeltliche Rechtsgeschäft und bedingt wechselseitig eine Anschaffung auf Seiten des

Übernehmers des Grundstückes. Unter Anschaffung und Veräußerung im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, die auf die entgeltliche Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an einem Grundstück abzielen und auf Grund derer vom Erwerber des Grundstückes eine Gegenleistung zu erbringen ist (vgl. etwa *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz. 58 f. [17. Lieferung 2014], unter Hinweis auf VwGH 20.1.1997, 96/15/0256 und VwGH 8.2.1989, 88/13/0049).

Wird ein Grundstück im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge von einem potentiellen Erblasser auf einen künftigen Erben übertragen, und ist dieser im Gegenzug dazu verpflichtet, Ausgleichszahlungen aus der eigenen Vermögenssphäre an Dritte zu leisten, so ist darin ein Leistungsaustausch zwischen dem potentiellen Erblasser und dem das Grundstück übernehmenden, künftigen Erben zu sehen (in diesem Sinne auch *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz. 113 [17. Lieferung 2014]). Der Vermögensübernehmer tätigt die Ausgleichszahlungen, um die Verfügungsgewalt über das Vermögen des bisherigen Inhabers zu erlangen. Dem steht die Forderung des bisherigen Vermögensinhabers auf Gewährung von Ausgleichszahlungen an den/die begünstigten Dritten gegenüber. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann es keinen Unterschied machen, ob der Vermögensübernehmer seine Leistungen zunächst an den Übergeber erbringt, damit dieser sie an den/die begünstigten Dritten weiterleitet, oder ob der Vermögensübernehmer unter Vermeidung dieses Umweges direkt an den/die begünstigten Dritten leistet (vgl. dazu insbesondere die grundlegenden Ausführungen des Großen Senates des deutschen BFH in dessen Entscheidung vom 5.7.1990, GrS 46/89). Es ist somit die Erbringung einer Gegenleistung an den Vermögensgeber und die Weiterleitung dieser Gegenleistung an den/die begünstigten Dritten anzunehmen (vgl. *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz. 113 [17. Lieferung 2014]).

Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu, zumal sich Frau T auf der Grundlage des "Schenkungsvertrages" vom 3.10.2016 "*über ausdrückliche Weisung der Geschenkgeber*" dazu verpflichtet hat, Ausgleichszahlungen in Höhe von jeweils 211.044,70 Euro, gesamt somit 633.134,10 Euro an ihre drei Geschwister zu leisten.

In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob dieser Vorgang als entgeltliche, unter den Einkünftenbestand des § 30 EStG 1988 zu subsumierende Grundstücksübertragung zu qualifizieren ist, oder ob es sich hierbei um eine gemischte Schenkung handelt, die (insgesamt) als unentgeltlich einzustufen ist. Ein unentgeltlicher Vorgang ist nämlich nicht nur bei einer reinen Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen (vgl. etwa VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211; VwGH 27.4.2005, 2005/14/0007; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0356; VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139; daher keine Teilentgeltlichkeit; vgl. dazu auch *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169).

In seiner älteren, zum Spekulationstatbestand des § 23 EStG 1953 ergangenen Rechtsprechung geht der Verwaltungsgerichtshof von einer (insgesamt) als unentgeltlich einzustufenden, gemischten Schenkung aus, "*solange der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt*" (vgl. VwGH 18.9.1964, 1118/64; VwGH 21.10.1966, 1484/65; VwGH 3.3.1967, 721/66).

Nach der jüngeren, zum Spekulationstatbestand des § 30 EStG 1988 in der Fassung vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I 22/2012, ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Annahme einer als unentgeltlich einzustufenden, gemischten Schenkung neben einem offenbaren Wertmissverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung (objektives Element) ein zumindest teilweises "Bereichernwollen" (subjektives Element) voraus. Eine gemischte Schenkung liegt demnach bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie - aus privaten Motiven - einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollten. Ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist gegeben, wenn sich nach Lage des Falles für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt. Bei der Feststellung, ob ein solches krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen und damit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Vereinbarung zu vergleichen. Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht zwar für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen. Es kann jedoch - als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles - den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (vgl. VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0356; VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139; vgl. dazu etwa auch *Rohn*, JEV 2011, 59).

Im geschäftlichen Verkehr kann grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander "nichts schenken wollen". Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen wird das subjektive Element des "Bereichernwollens" hingegen vermutet. Das Vorliegen des Bereicherungswillens kann aus dem Sachverhalt erschlossen werden (vgl. etwa VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113).

Der Verwaltungsgerichtshof lässt in seiner vorstehend zitierten Rechtsprechung erkennen, in welcher Reihenfolge die Prüfschritte vorzunehmen sind. Demnach ist zunächst die Frage des Vorliegens eines "offenen" Wertmissverhältnisses anhand einer Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zum Zeitpunkt der Vereinbarung zu klären. Bejahendenfalls ist das subjektive Element des "Bereichernwollens" zu prüfen, wobei dieses bei einem Rechtsgeschäft zwischen nahen Angehörigen vermutet wird (Beweislastumkehr zu Lasten der Behörde; vgl. dazu *Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 31 Tz. 43 [17. Lieferung 2014]). Von einer als

unentgeltlich einzustufenden, gemischten Schenkung ist nur dann auszugehen, wenn sowohl das objektive als auch das subjektive Element erfüllt sind.

Nach der oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind bei der Feststellung, ob ein "offenbares" bzw. "krasses" Wertmissverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen vorliegt, Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Vereinbarung zu vergleichen. Vorbehaltene Nutzungsrechte, wie etwa ein vorbehaltenes Wohnrecht, sind vom gemeinen Wert des übertragenen Grundstückes in Abzug zu bringen (vgl. etwa *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz. 76 [17. Lieferung 2014]; *Leitner/Urtz* in Urtz, Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013, 15 [28]).

Aus der vorstehend zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt weiters, dass für die Annahme einer als unentgeltlich einzustufenden, gemischten Schenkung nicht bereits jedes objektive Wertmissverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ausreichend ist. Vielmehr kommt es auf ein "offenbares" bzw. "krasses" Wertmissverhältnis an. Geringfügige Wertunterschiede reichen somit nicht aus (vgl. insbesondere VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211, unter Hinweis auf VwGH 14.10.1991, 90/15/0084). Jenen Fällen aus der vorstehend zitierten Rechtsprechung, in denen der Verwaltungsgerichtshof (im ertragsteuerlichen Kontext) ein "offenbares" bzw. "krasses" Wertmissverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen angenommen hat, ist gemein, dass der Wert der übertragenen Liegenschaft(en) jenen der Gegenleistung weitaus, zum Teil um ein Vielfaches, überstieg (vgl. VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211: dem als erwiesen angenommenen Verkehrswert der übertragenen Liegenschaften in Höhe von 12 Millionen Schilling stand als Gegenleistung die Übernahme der auf diesen Liegenschaften lastenden Schulden in Höhe von 1.781,700,00 Schilling gegenüber; weiters VwGH 27.4.2005, 2005/14/0007: der Umstand, dass der Kaufpreis der Liegenschaft im Jahr 1991 3,5 Millionen Schilling betragen habe, die Liegenschaft im Jahr 1997 aber um 11,6 Millionen Schilling verkauft worden sei, stelle ein Indiz dafür dar, dass auch schon im Jahr 1991 ein offenbares Wertmissverhältnis bestanden habe; siehe weiters VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113, wo von einem "vierfachen Wert der Eigentumswohnung" die Rede ist; ebenso VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139, wo der Wert der übertragenen Liegenschaft zumindest das Dreifache des "Kaufpreises" ausmachte).

Einen ausdrücklichen gesetzlichen Anhaltspunkt für die Feststellung des Vorliegens eines "offenbaren" bzw. "krassen" Wertmissverhältnisses liefert § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988. Diese in den Katalog der nichtabzugsfähigen Aufwendungen eingebettete, im Zusammenhang mit der Rentenbesteuerung stehende Bestimmung lautet seit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 106/1999, wie folgt:

*"§ 20 (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*Z 1. [...]*

*Z 4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,*

*- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder*

*- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und*

*wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden."*

In diesem Zusammenhang ist auf die zur Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen. In seinem Erkenntnis vom 26.1.1999, 98/14/0045, führt der Verwaltungsgerichtshof wie folgt aus (ebenso VwGH 24.2.2005, 2004/15/0157; VwGH 24.3.2009, 2004/13/0063):

*"Wird ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die als angemessene Gegenleistung angesehen werden kann, dann liegt eine Gegenleistungsrente vor. Wird hingegen ein Wirtschaftsgut gegen eine Rente übertragen, die nicht als angemessene Gegenleistung qualifiziert werden kann, muß von einer freiwilligen Zuwendung bzw. einer Unterhaltsrente im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ausgegangen werden. [...] Im vorliegenden Fall übersteigt nach den Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde der Wert des übertragenen Vermögens den Rentenbarwert um das Vier- bis Fünffache, sodaß von einer Gegenleistungsrente keine Rede sein kann. Die Übertragung des Vermögens ist vielmehr als gemischte Schenkung anzusehen, wobei die unentgeltliche Komponente der Vermögensübertragung weit überwiegt. Aufgrund dessen unterliegt der gesamte Vorgang den Bestimmungen über die unentgeltliche Vermögensübertragung." Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis aufgrund des eindeutigen Überwiegens der unentgeltlichen Komponente eine (insgesamt) als unentgeltlich einzustufende, gemischte Schenkung angenommen (in diesem Sinne auch VwGH 24.2.2005, 2004/15/0157: dem Verkehrswert der übertragenen Liegenschaften in Höhe von 12.702.100,00 Schilling standen als Gegenleistung die Übernahme von Kreditverbindlichkeiten sowie - in wertmäßig untergeordnetem Ausmaß - die Gewährung einer Leibrente und die Einräumung eines Wohnrechtes gegenüber [Wert der Gegenleistung gesamt: 5.967.211,39 Schilling]).*

Zwar nimmt die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auf den Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente Bezug. Im Lichte einer systematischen Interpretation liefert der darin zum Ausdruck kommende Überwiegensgrundsatz jedoch einen darüber hinausgehenden, allgemeinen Anhaltspunkt für die Beurteilung des Vorliegens von gemischten Schenkungen. Es erschiene auch nicht sachgerecht, das Vorliegen von gemischten Schenkungen anhand unterschiedlicher Wertmaßstäbe zu beurteilen, je nachdem, ob das Wirtschaftsgut (Grundstück) gegen Rente oder gegen Einmalzahlung (bzw. eine andere Form der Gegenleistung) übertragen wird. Dementsprechend zieht auch die hM im Schrifttum den in § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zum Ausdruck kommenden Überwiegensgrundsatz (allgemein) für die Beurteilung des Vorliegens von gemischten Schenkungen heran (vgl. dazu insbesondere *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG, 12. Auflage 2019, § 30 Tz. 17; *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz. 73 [17. Lieferung 2014]; *Kirchmayr/Perl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 31 Tz. 44 [17. Lieferung 2014]; *Leitner/Urtz* in Urtz, Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013, 15 [27]; vgl. auch *Althuber* in Hofstätter/Reichel, EStG, § 20 Tz. 11 [61. Lieferung 2016], wonach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 im Hinblick auf die Abgrenzung von entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben nach seinem Wortlaut nicht nur für Renten, sondern insbesondere auch für Einmalzahlungen gelte). Vor diesem Hintergrund vermag das vom Bf. in dem am 29.10.2019 abgehaltenen Erörterungstermin erstattete Vorbringen, die von der belangten Behörde angewandte "50%-Regel" sei völlig willkürlich, nicht zu überzeugen.

Stellt man den Verkehrswert der streitgegenständlichen Liegenschaft in Höhe von 844.178,00 Euro der Summe der von Frau T geleisteten Ausgleichszahlungen in Höhe von 633.134,10 Euro gegenüber, so zeigt sich, dass die Summe der Ausgleichszahlungen den Verkehrswert der Liegenschaft um 25% unterschreitet. Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass bei einem objektiven Wertvergleich die entgeltliche Komponente der streitgegenständlichen Liegenschaftsübertragung weitaus überwiegt.

Da eine als unentgeltlich einzustufende, gemischte Schenkung ein "offenbares" bzw. "krasses" Wertmissverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung voraussetzt (objektives Element), ein solches im vorliegenden Fall aufgrund des eindeutigen Überwiegens der entgeltlichen Komponente jedoch nicht gegeben ist, scheidet eine Qualifikation der streitgegenständlichen Liegenschaftsübertragung als unentgeltlich schon aus diesem Grund aus.

In seinem Erkenntnis vom 23.4.2014, 2010/13/0139, das einen ähnlichen Fall wie den hier gegenständlichen betrifft, führt der Verwaltungsgerichtshof auszugsweise wie folgt aus: "*Der Beschwerdeführer verweist dazu schon zutreffend darauf, dass ein entgeltlicher Vertrag (bei im Wesentlichen gleichwertigen Leistungen) aber in keinem Zusammenhang mit einer Vereinbarung über einen Pflichtteil stünde. Betreffend Schenkungen sieht hingegen § 785 Abs. 1 ABGB vor, dass auf Verlangen (u.a.) eines pflichtteilsberechtigten Kindes bei der*

*Berechnung des Nachlasses Schenkungen des Erblassers in Anschlag zu bringen sind. Damit legt aber der Umstand, dass am gleichen Tag eine Vereinbarung über den Pflichtteil getroffen wurde, nahe, dass die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Großvater (zumindest zum Teil) als unentgeltlich angesehen wurde [...].* Auch im hier gegenständlichen Fall liegt im Verhältnis zwischen dem Bf. und dessen Ehegattin einerseits und deren gemeinsamer Tochter Frau T andererseits unzweifelhaft eine teilweise Schenkungsabsicht (im Ausmaß von 25% des Verkehrswertes der streitgegenständlichen Liegenschaft) vor, die insbesondere darin zum Ausdruck kommt, dass korrespondierend zum "Schenkungsvertrag" vom 3.10.2016 ein die streitgegenständliche Liegenschaft betreffender Pflichtteilsverzichtsvertrag abgeschlossen wurde. Der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2014, 2010/13/0139, zugrundeliegende Sachverhalt unterscheidet sich von dem hier gegenständlichen jedoch insofern grundlegend, als ein "offenbares" bzw. "krasses" Wertmissverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen unstrittig vorlag, zumal der Wert der übertragenen Liegenschaft (zumindest) das Dreifache des "Kaufpreises" ausmachte, die unentgeltliche Komponente somit bei weitem überwog.

Das Vorbringen des Bf. beschränkt sich - unter ausschließlicher Bezugnahme auf Rz. 6625 der vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen Einkommensteuerrichtlinien - im Wesentlichen darauf, dass die Höhe der zu entrichtenden Steuer im Falle von Grundstücksübertragungen gegen Ausgleichszahlungen in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise von der Anzahl jener Personen abhängt, die Ausgleichszahlungen erhielten.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Einkünftebestand des § 30 EStG 1988, dessen Verfassungskonformität der Bf. nicht in Zweifel zieht, nicht darauf abstellt, an wen oder wie viele Personen Ausgleichszahlungen zu leisten sind. § 30 EStG 1988 knüpft in abstrakter Weise an entgeltliche Grundstücksübertragungen an. Die einzige im Lichte des Einkünftebestandes des § 30 EStG 1988 zu beurteilende Leistungsbeziehung ist im vorliegenden Fall jene zwischen dem Bf. sowie dessen Ehegattin einerseits und deren gemeinsamer Tochter Frau T andererseits. Denn diese hat sich Ersteren gegenüber dazu verpflichtet, als Gegenleistung für die Übertragung der streitgegenständlichen Liegenschaft Ausgleichszahlungen aus ihrer eigenen Vermögenssphäre (und nicht etwa aus weiteren vom Bf. und dessen Ehegattin überlassenen Vermögensgegenständen oder aus dem Erlös einer allfälligen Veräußerung der streitgegenständlichen Liegenschaft [siehe das vertraglich festgelegte Veräußerungsverbot zugunsten des Bf. und dessen Ehegattin]) an ihre Geschwister zu leisten. Da Ausgleichszahlungen in einer Höhe zu leisten waren, die aufgrund des eindeutigen Überwiegens der entgeltlichen Komponente die Annahme eines "offenbaren" bzw. "krassen" Wertmissverhältnisses nicht zulässt, mangelt es an einer wesentlichen Voraussetzung für eine als unentgeltlich einzustufende, gemischte Schenkung.

### **3.1.2. Zur Hauptwohnsitzbefreiung:**

§ 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I 105/2014 lautet:

*"(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:*

*1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer*

*a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder*

*b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird."*

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b EStG 1988 ist nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut u.a. die Aufgabe des Hauptwohnsitzes (vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006). Die ErlRV zum 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8) führen hierzu aus: *"Entsprechend dem Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung, der darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht, soll klargestellt werden, dass die Steuerbefreiung nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn der Hauptwohnsitz in diesem Eigenheim oder dieser Eigentumswohnung auch tatsächlich aufgegeben wird."* Steht bei der Veräußerung die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits fest, kommt dem Veräußerer für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes eine den Umständen des Einzelfalles nach angemessene Frist zu (vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).

Im vorliegenden Fall bestand seitens des Bf. und dessen Ehegattin nicht die Absicht, anlässlich der streitgegenständlichen Liegenschaftsübertragung ihren dortigen Hauptwohnsitz aufzugeben, sondern wurde dieser - auf der Grundlage des im "Schenkungsvertrag" vom 3.10.2016 ausbedungenen und grundbücherlich sichergestellten Wohnrechtes - weiterhin aufrechterhalten. Mangels Aufgabe des Hauptwohnsitzes gelangt die Hauptwohnsitzbefreiung daher nicht zur Anwendung.

### **3.1.3. Zur Herstellerbefreiung:**

§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I 22/2012 lautet:

*"(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:*

*1. [...]*

*2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben."*

Die Herstellerbefreiung erstreckt sich nur auf die Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden. Ein allenfalls mitveräußerter Grund und Boden ist von der Befreiung nicht umfasst (vgl. etwa *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz. 170 [17. Lieferung 2014]; *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG, 12. Auflage 2019, § 30 Tz. 37).

Der Begriff des selbst hergestellten Gebäudes erfasst nicht nur Gebäude, die der Eigentümer (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, sondern auch solche, die er als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt (vgl. VwGH 20.9.2001, 98/15/0071; VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017; siehe auch ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP, 8).

Ein selbst hergestelltes Gebäude liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung nur die erstmalige Errichtung eines Objektes (vgl. etwa VwGH 24.9.2014, 2010/13/0154).

Da der Bf. und dessen Ehegattin im Zuge der Errichtung des sich auf der streitgegenständlichen Liegenschaft befindlichen Einfamilienhauses als Bauherren mit entsprechendem finanziellen Baurisiko aufgetreten sind und die streitgegenständliche Liegenschaft nicht zur Einkünfterzielung gedient hat, findet die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 insoweit Anwendung. Ebenso von der Herstellerbefreiung umfasst sind die im Gutachten vom 1.9.2016 ausgewiesenen, wertmäßig stark untergeordneten Außenanlagen (mit Waschbetonplatten belegter, unmittelbar zum Einfamilienhaus führender Zugangsweg, mit Waschbetonplatten belegter Eingangs- und Terrassenbereich des Einfamilienhauses), die nach der Verkehrsauffassung nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind (vgl. dazu auch VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033). Nicht von der Herstellerbefreiung umfasst ist - neben dem auf den Grund und Boden entfallenden Teil der Einkünfte - das ebenfalls auf der streitgegenständlichen Liegenschaft stehende, im Gutachten vom 1.9.2016 als "Schuppen" bezeichnete Gebäude, welches im Jahr 1910 errichtet wurde und somit bereits Bestandteil der vom Bf. und dessen Ehegattin im Jahr 1978 erworbenen, streitgegenständlichen Liegenschaft war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Aufteilung eines Kaufpreises (bzw. eines Veräußerungserlöses) einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven

Maßstäben zu erfolgen. Hierzu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis (bzw. der Veräußerungserlös) im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses; vgl. etwa VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008; siehe auch *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz. 170 [17. Lieferung 2014], unter Hinweis auf VwGH 23.4.1998, 96/15/0063).

Im vorliegenden Fall ist daher für Zwecke der Herstellerbefreiung der Verkehrswert des von der Herstellerbefreiung erfassten, selbst hergestellten Einfamilienhauses (samt Außenanlagen) den Verkehrswerten des nicht begünstigten Grund und Bodens sowie des ebenfalls nicht begünstigten "Schuppens" gegenüberzustellen.

|                                                                                                                  |                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Verkehrswert Einfamilienhaus samt Außenanlagen                                                                   | 202.477,00<br>Euro |
| Verkehrswert Grund und Boden samt "Schuppen"                                                                     | 775.100,00<br>Euro |
| Verkehrswert gesamt (ohne Berücksichtigung des Wertes des dem Bf. und dessen Ehegattin eingeräumten Wohnrechtes) | 977.577,00<br>Euro |

Daraus ergibt sich folgendes Wertverhältnis:

|                                                                             |        |
|-----------------------------------------------------------------------------|--------|
| Einfamilienhaus samt Außenanlagen (von der Herstellerbefreiung umfasst)     | 20,71% |
| Grund und Boden samt "Schuppen" (nicht von der Herstellerbefreiung umfasst) | 79,29% |

Dieses Wertverhältnis weicht von jenem Wertverhältnis, welches der (damalige) steuerliche Vertreter des Bf. der belangten Behörde mit Schreiben vom 30.11.2016 bekanntgegeben hat (22,55% : 77,45%; siehe unter I. Verfahrensgang), insofern geringfügig ab, als der "Schuppen" aus den oben dargelegten Gründen dem nicht von der Herstellerbefreiung erfassten Bereich zuzuordnen ist.

### **3.1.4. Zur Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sowie der darauf entfallenden Steuer:**

Die Abs. 3 bis 5 des § 30 EStG 1988 in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I 163/2015 lauten wie folgt:

*"(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen*

*und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. [...]*

*(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:*

*1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung; eine spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung und ist dem Finanzamt anzuzeigen.*

*2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.*

*Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.*

*(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden."*

§ 30a Abs. 1 EStG 1988 in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I 118/2015 lautet wie folgt:

*"(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 30% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist."*

Ein Grundstück gilt als "am 31. März 2012 nicht steuerverfangen" im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der Fassung vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I 22/2012, abgelaufen war. Mit der Pauschalierungsregelung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 wird darauf Bedacht genommen, dass die Ermittlung der tatsächlichen Kosten lange zurückliegender Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge (im Privatbereich) regelmäßig auf Schwierigkeiten stößt (vgl. dazu insbesondere VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013).

Im vorliegenden Fall war hinsichtlich des vom Bf. und dessen Ehegattin im Jahr 1978 angeschafften und im unmittelbaren Anschluss daran bebauten Grundstückes die zehnjährige Spekulationsfrist zum 31.3.2012 längst abgelaufen. Für dieses so genannte "Altvermögen" sieht § 30 Abs. 4 EStG 1988 eine pauschale Ermittlung der Einkünfte vor. Abgesehen von dem hier nicht einschlägigen Umwidmungsfall ist im Fall der Veräußerung von Grundstücken, die am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen waren, der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzunehmenden Anschaffungskosten anzusetzen.

Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sowie die darauf entfallende Steuer errechnen sich daher wie folgt:

|                                                 |                 |
|-------------------------------------------------|-----------------|
| Veräußerungserlös (Ausgleichszahlungen)         | 633.134,10 Euro |
| davon Grund und Boden und "Schuppen" (79,29%)   | 502.012,03 Euro |
| Anschaffungskosten pauschal (86%)               | 431.730,35 Euro |
| Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen | 70.281,68 Euro  |
| Steuer (30%)                                    | 21.084,50 Euro  |

### **3.1.5. Zur Zurechnung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen:**

Die aus der streitgegenständlichen Liegenschaftsübertragung resultierenden Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von 70.281,68 Euro sind dem Bf. - wie auch vom Vertreter der belangten Behörde in dem am 29.10.2019 abgehaltenen Erörterungstermin eingeräumt wurde - nur zur Hälfte zuzurechnen. Denn die streitgegenständliche Liegenschaft stand vom Zeitpunkt der Anschaffung durch den Bf. und dessen Ehegattin im Jahr 1978 bis zum Zeitpunkt der entgeltlichen Übertragung auf deren gemeinsame Tochter Frau T im Jahr 2016 jeweils zur Hälfte im Eigentum des Bf. und dessen Ehegattin. Dementsprechend sind die betreffenden Einkünfte diesen beiden Personen jeweils zur Hälfte zuzurechnen.

Die dem Bf. zuzurechnenden Einkünfte betragen daher 35.140,84 Euro (Einkünfte laut angefochtenem Bescheid: 68.650, 50 Euro), die darauf entfallende Steuer beträgt 10.542,25 Euro (Steuer laut angefochtenem Bescheid: 20.595,15 Euro).

### **3.2. Zu Spruchpunkt II (Zulässigkeit der Revision):**

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich, wie oben dargelegt, mehrfach mit der ertragsteuerlichen Behandlung von gemischten Schenkungen auseinandergesetzt (vgl. insbesondere VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211; VwGH 27.4.2005, 2005/14/0007; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0356; VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139). Zur Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Grundstücksübertragung durch einen potentiellen Erblasser auf einen künftigen Erben, wobei dieser zu Ausgleichszahlungen an Dritte verpflichtet ist, einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang darstellt, liegt jedoch noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor, weswegen die Revision zuzulassen war.

Graz, am 6. Mai 2020