

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***
in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***,
betreffend den Bescheid des ***FA*** vom 24. Februar 2020
hinsichtlich Einkommensteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***,
zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit seiner **Beschwerde** machte der Beschwerdeführer den nicht berücksichtigten Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen i.H.v. € 43.156,80 bei der Ermittlung seiner steuerpflichtigen Einkünfte für das Streitjahr geltend.

Er führte aus, zwei Wohnungen samt Abstellplatz an seinen Sohn und seine Schwiegertochter übergeben zu haben. Die Übertragung sei gegen Übernahme der auf den Wohnungen lastenden Bankverbindlichkeiten und eine Zuzahlung, in Summe € 375.000, erfolgt.

Diese Gegenleistung sei unter Stützung auf das Gutachten eines gerichtlich beeideten Immobiliensachverständigen als entgeltlicher Vorgang behandelt worden, weil sie demnach mehr als 50 % des gemeinen Wertes der übertragenen Wohnungen ausgemacht habe.

Das Finanzamt sei aber im Zuge einer Betriebsprüfung zu der Ansicht gelangt, dass der gemeine Wert der Liegenschaft gemäß Gutachten zu niedrig ausgewiesen worden sei und die Gegenleistung weniger als 50 % betrage. Somit liege ein unentgeltlicher Vorgang vor.

Zusammenfassend halte der Beschwerdeführer dem entgegen:

Für die Beurteilung der Entgeltlichkeit einer gemischten Schenkung sei der gemeine Wert maßgeblich, dieser sei ein Nettowert ohne Umsatzsteuer. Das Finanzamt habe bei der Beurteilung der Unentgeltlichkeit jedoch die Umsatzsteuer bei der Bewertung der Liegenschaft mitberücksichtigt, was zu einem erhöhten Wert führe. Zudem basierten die Darlegungen des Finanzamtes auf unschlüssigen Ansätzen wie z.B. der doppelten Berücksichtigung des Preis /Lagezuschlags von 20 % und überhöhten Vergleichswerten, wie etwa Grundstücken mit Sichtfenster zum ***10*** oder mit im Grundstückspreis abgegoltenen Projektentwicklungskosten. Außerdem seien unübliche Annahmen hinsichtlich der Baunutzungszahl getroffen worden. Die unrichtigen Annahmen hätten zu einer verzerrten, überhöhten Bewertung der Liegenschaft geführt.

Die Plausibilisierung des Grundstückswertes sei durch das Finanzamt lediglich auf Basis des Immobilienpreisspiegels 2018 erfolgt. Dieser weise für ***3*** eine sehr hohe Schwankungsbreite der Grundstückspreise aus und sei daher für eine Plausibilisierung nur bedingt geeignet. Aus zeitnahen Grundstückstransaktionen in ***3*** gehe hervor, dass der Liegenschaftswert gemäß der eingereichten Verkehrswertschätzung durch den gerichtlich beeideten Immobiliensachverständigen dem Marktwert des Jahres 2017 entspreche. Zudem zeige die Plausibilisierung, dass die abgeleiteten Werte des Finanzamtes deutlich über dem Marktpreis lägen. Insgesamt sei die Verkehrswertschätzung des Immobiliensachverständigen schlüssig und weise einen marktkonformen Liegenschaftswert zum Bewertungsstichtag aus. Zumal daher die Gegenleistung mehr als 50 % des gemeinen Wertes der übertragenen Wohnungen verkörpere, liege ein entgeltlicher Vorgang vor.

Es erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der ausgeführt wurde:

Die Liegenschaft ***1*** mit 1.174 m² Grundfläche befinde sich auf einer Anhöhe in unmittelbarer Nähe zum Kloster ***2*** mit südlicher Ausrichtung. Es handle sich um eine Wohn-Ruhelage, der in ***3*** das Prädikat „sehr guter Wohn-Nutzungswert“ für Einfamilienhäuser oder Eigentumswohnungen entspreche. Liebhaberlagen bzw. Grundstücke mit wesentlich mehr als 500 m² Bauland seien in ***3*** für das Streitjahr mit mindestens € 1.000 gehandelt worden.

Die laut Gutachten herangezogene Vergleichsliegenschaft befinde sich unmittelbar anliegend an die stark frequentierte, verkehrs-, staub- und lärmintensive ***4***. Sie sei bestenfalls mit dem Prädikat „normale Wohnlage“ einzustufen und mit dem in Streit stehenden Grundstück insofern nicht vergleichbar.

Grundstücke wie das streitgegenständliche seien laut der ***11*** GmbH zu Beginn des Streitjahres 2017 mit € 720/ m² bewertet worden, der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich habe für derartige Grundstücke im Streitjahr € 753,75/m² angesetzt und *Kranebitter* in *Liegenschaftsbewertung*, 7. Aufl., S 299, Erscheinungsdatum 17.05.2017, habe die Preise für Baugrundstücke zu Beginn des Jahres 2017 in sehr guten Wohnlagen in ***3*** mit € 700,70/m² in Ansatz gebracht.

Diese Werte stellten Mittelwerte dar und seien ein Spiegelbild der marktwirtschaftlichen Realität. Der vom Finanzamt ermittelte Quadratmeterpreis i.H.v. € 710/m² sei daher bezogen auf das Streitjahr keinesfalls überhöht.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, wonach bei Anwendung des „gemeinen Wertes“ die Nettomethode maßgebend sei, wurde seitens der Abgabenbehörde auf Literaturstellen hingewiesen, aus denen ableitbar sei, dass bei Grundstücken, die regelmäßig an einen Letztverbraucher gingen - wie Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen - der gemeine Wert einen Bruttowert darstelle.

Da gegenständlich die erworbenen Miteigentumsanteile für private, nicht für unternehmerische Zwecke genutzt würden, sei der gemeine Wert also als Bruttobetrag zu verstehen.

Der Beschwerdeführer brachte einen **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein, in welchem er auf das schon bisher Vorgebrachte verwies. Zudem führte er aus, in der Beschwerde mehrere Begründungen für die Entgeltlichkeit des Übertragungsvorganges dargelegt zu haben, wobei die Berücksichtigung der Umsatzsteuer bei der Beurteilung des gemeinen Wertes nur einen Teilaspekt darstelle. Außerdem habe der von Seiten des Beschwerdeführers herangezogene Immobiliensachverständige auch eine Berechnung inklusive Umsatzsteuer angestellt, die zeige, dass auch so die Voraussetzung für die Entgeltlichkeit der Übertragung gegeben sei. Die Abgabenbehörde habe in der Beschwerdeentscheidung das in der Beschwerde Dargelegte nicht in schlüssiger Weise gewürdigt. Die Verkehrswertschätzung des Immobiliensachverständigen sei hingegen schlüssig und weise einen marktkonformen Liegenschaftswert zum Bewertungsstichtag aus. Die Gegenleistung betrage mehr als 50 % des gemeinen Wertes inklusive Umsatzsteuer, es handle sich daher um einen entgeltlichen Vorgang.

II. Ermittlungen durch die Richterin:

Die Richterin wandte sich im **Vorhaltswege** mit dem Ersuchen um Stellungnahme an den Beschwerdeführer und wies auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, betreffend eine im Jahr 2016 erfolgte Liegenschaftsübertragung von Eltern an ihre Tochter hin, in welchem das Höchstgericht klarstellte, dass eine Veräußerung entgegen der bisher mehrheitlich vertretenen Ansicht nicht bereits dann vorliege, wenn die Gegenleistung

mindestens 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes betrage. Vielmehr sei, wenn der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25 % vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes abweiche, für die Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. Erst bei einer Gegenleistung ab 75 % liege somit Entgeltlichkeit vor.

Wende man diese höchstgerichtliche Rechtsprechung auf den Streitfall an, so sei, selbst wenn der von Sohn und Schwiegertochter geleistete Kaufpreis von € 375.000 einen Anteil von mehr als 50% des gemeinen Wertes der übertragenen Immobilie repräsentieren sollte, von Unentgeltlichkeit auszugehen.

Zumal aber der Einkünftebestand der privaten Grundstücksveräußerung gemäß § 30 EStG 1988 eine entgeltliche Übertragung von Grundstücken voraussetzt, ginge daher das Beschwerdevorbringen ins Leere.

Der **Beschwerdeführer teilte durch seinen steuerlichen Vertreter mit**, dass er die Beschwerde aufrechterhalte, jedoch den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückziehe. Der Parteiwille im Zuge der Liegenschaftstransaktion sei auf ein entgeltliches Geschäft gerichtet gewesen. Der Nachweis des Verkehrswerts der Liegenschaft sei über ein Immobilien-Gutachten eines in Vorarlberg anerkannten, gerichtlich beeideten Sachverständigen erbracht worden. Die wirksame Entkräftung eines solchen schlüssigen Gutachtens hätte eine Einlassung auf gleicher fachlicher Ebene, nicht bloß gegenteilige Behauptungen, erfordert. Es werde daher gebeten, im Einzelrichtererkenntnis auf den Verkehrswert einzugehen.

Der steuerliche Vertreter wies überdies in einem im Anschluss mit der RichterIn geführten Telefonat darauf hin, das zitierte VWGH Erkenntnis zu kennen, laut ESt-Richtlinien gelte aber für die Altfälle immer noch die „50 %-Regelung“.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- Am 01.12.2017 wurde zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin einerseits sowie seinem Sohn und dessen Gattin andererseits ein „Kaufvertrag und Vertrag über die Begründung von Wohnungseigentum“ abgeschlossen.
- Gegenstand des Vertrages war die zu 1/5 im Eigentum von ***5*** (Gattin des Beschwerdeführers), zu 4/5 im Eigentum des Beschwerdeführers ***6*** stehende Liegenschaft in EZ ***7***, mit einer Fläche von 1.174 m² samt darauf errichtetem Objekt ***8***.

- ***5*** verkaufte und übergab je 367/3670 Anteile an ihren Sohn sowie ihre Schwiegertochter, ***6*** verkaufte und übergab je 463/3670 Anteile an seinen Sohn sowie seine Schwiegertochter.
- Der an ***5*** zu entrichtende Kaufpreis belief sich auf jeweils € 82.906,50, d. h. insgesamt € 165.813. Der an ***6*** zu entrichtende Kaufpreis belief sich auf jeweils € 104.593,50, d. h. insgesamt € 209.187.
- Der von den Käufern zu bezahlende Gesamtkaufpreis betrug daher € 375.000.
- Der Kaufpreis war in der Form zu berichtigen, dass die Käufer Pfandrechten zugrundeliegende Verbindlichkeiten i.H.v. € 74.290,07 sowie i.H.v. € 225.709,93 zur Rückzahlung übernahmen, indem sie hinsichtlich dieser Beträge anstelle der Verkäufer solidarisch und zur ungeteilten Hand in das Schuldverhältnis eintraten.
- Der Restkaufpreis in Höhe von jeweils € 37.500, insgesamt daher € 75.000, war von den Käufern binnen zehn Tagen auf ein zu diesem Zweck eingerichtetes Treuhandkonto zu überweisen.
- Ein durch den Beschwerdeführer beauftragter allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger erstellte ein Gutachten, in dem er den Verkehrswert des Grundstückes ***9*** samt Wohnobjekt und Zuschlag von 20% wegen außerordentlich guter Lage mit € 1.307.000 ermittelte.
- Davon ausgehend wurde der an Sohn und Schwiegertochter übertragene Anteil an Wohnungen im Umfang von 45,2 % mit € 590.764 bewertet.
- Die von Sohn und Schwiegertochter erbrachte Gegenleistung von € 375.000 beträgt mehr als 50 % dieses Wertes.
- Der Beschwerdeführer stufte daher das **Rechtsgeschäft als entgeltlich** ein.
- Es fand eine **Außenprüfung statt, in deren Zuge der Prüfer feststellte:**
- Der Quadratmeterpreis mit der Widmung Bauland/Wohngebiet in der in Diskussion stehenden Lage betrage im maßgeblichen Zeitpunkt € 710. Zudem ermittelte die Außenprüfung eine Verschiebung der als Bauland/Wohngebiet zu bewertenden in Relation zur als Freifläche zu bewertenden Grundfläche.
- Dies führe insgesamt zu einer Erhöhung des Sachwertes der Liegenschaft auf gerundet € 1.660.000, das seien inklusive Umsatzsteuer für den Gebäudeteil € 1.833.349,87 für die gesamte Liegenschaft.
- Für den veräußerten Anteil von 45,2 % ergebe sich insofern laut Außenprüfung ein Wert von € 828.674,14. Bei der Annahme eines Beginns der Entgeltlichkeit der Transaktion mit € 414.337,07 liege der bezahlte Kaufpreis von € 375.000 unter diesem Wert.
- Die Außenprüfung stufte daher das **Rechtsgeschäft als unentgeltlich** ein.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt beruhen auf unstrittigem Akteninhalt sowie auf dem durch die Richterinnen nachgeforderten „Kaufvertrag und Vertrag über die Begründung von Wohnungseigentum“.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist: Ist der durch den Beschwerdeführer geltend gemachte Verlust aus privater Grundstücksveräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 als solcher anzuerkennen?

Für die Lösung dieser Frage ist entscheidend, **ob das in Streit stehende Übertragungsgeschäft entgeltlich oder unentgeltlich ist**. Nach den Berechnungen des Beschwerdeführers liegt Entgeltlichkeit vor, weil die Gegenleistung mehr als 50 % des gemeinen Wertes der übertragenen Liegenschaft betragen habe (es ist hierbei von Seiten des Beschwerdeführers nicht strittig, dass die Gegenleistung entsprechend dem von ihm in Auftrag gegebenen Gutachten zwar mehr als 50 %, jedoch weniger als 75 % des Wertes der übertragenen Liegenschaft ausmache).

Demgegenüber stellt sich die Abgabenbehörde nach Durchführung einer Außenprüfung auf den Standpunkt, dass zum einen ein höherer Bodenwert als der laut Gutachten des Beschwerdeführers gewählt anzusetzen sei und sich zum anderen eine größere als Bauland/Wohngebiet und eine kleinere als Freifläche einzustufende Grundfläche ergebe (nähere Ausführungen dazu in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17.02.2020). Ausgehend von diesen Berechnungsgrundlagen erschließe sich, dass die Gegenleistung weniger als 50 % des gemeinen Wertes der übertragenen Liegenschaft ausmache und daher Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes vorliege. Dies habe im Weiteren zur Folge, dass kein Tatbestand gemäß § 30 EStG 1988 gegeben und der geltend gemachte Verlust nicht anzuerkennen sei.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, zum Ausdruck gebracht, dass - entgegen der bisher vielfach vertretenen Rechtsansicht - bei einer Gegenleistung von mindestens 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht automatisch Entgeltlichkeit anzunehmen ist. § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988, aus dem diese 50 %-Grenze abgeleitet wurde, bezieht sich nur auf Rentengeschäfte, nicht aber auf andere Rechtsgeschäfte, insbesondere ist er nicht für Zwecke der Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit heranzuziehen (vgl. auch *Bodis* in SWK-Heft 7, 1. März 2022).

Der VwGH führt klarstellend aus, dass ein als Veräußerung im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 zu qualifizierendes Rechtsgeschäft dann vorliegt, wenn die Gegenleistung mindestens 75 % des

Verkehrswertes der Liegenschaft ausmacht, weil in diesem Fall die entgeltliche Komponente deutlich im Vordergrund steht.

Im Ertragssteuerrecht wird vom Überwiegensprinzip, nicht von einer Teilentgeltlichkeit ausgegangen. Bei einem von den beteiligten Personen teils entgeltlich, teils unentgeltlich konzipierten Vertrag (gemischte Schenkung) ist nach Hauptzweck und Gesamtcharakter des Geschäftes zu beurteilen, ob insgesamt Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit vorliegt.

Die an einer gemischten Schenkung beteiligten Vertragsparteien müssen sich subjektiv der teilweisen Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes bewusst sein, wobei das subjektive Element des Bereichernwollens bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen im Zweifel grundsätzlich als gegeben vermutet wird.

Bezogen auf den Streitfall ist aus all dem abzuleiten: Der Beschwerdeführer hat einen Liegenschaftsanteil in „außerordentlich guter Lage“ (Zitat siehe Gutachten) in ***3*** an seinen Sohn und seine Schwiegertochter übertragen, wobei deren Gegenleistung - ausgehend von dem von ihm aufgezeigten Liegenschaftswerten - zwischen 25 und 75 % lag.

Auch wenn der Beschwerdeführer vorbringt, es sei ein entgeltliches Geschäft beabsichtigt gewesen, berechtigt das enge Angehörigenverhältnis bei Vorliegen einer Gegenleistung von mehr als 25 aber weniger als 75 % dazu, das subjektive Element des „Bereichernwollens“ zu vermuten. Das Rechtsgeschäft ist daher – auch unter ungeprüfter Zugrundelegung der durch den Beschwerdeführer in Ansatz gebrachten Liegenschaftswerte - seinem Gesamtcharakter nach unentgeltlich (vgl. *Volker Engelmann, Neue ImmoEst-Regelungen bei gemischten Verträgen*, NZ 2023/99).

Eine Überprüfung der Marktkonformität des von Seiten des Beschwerdeführers beigebrachten Gutachtens bzw. der von der Außenprüfung erstellten Analyse ist daher nicht Sache des BFG, hat doch der Beschwerdeführer auch nicht behauptet, dass die Gegenleistung mindestens 75 % der von ihm herangezogenen Bewertungsgrundlage ausgemacht habe.

Soweit der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers den Einwand erhoben hat, für Altfälle, d. h. für Übertragungen vor dem 16.11.2021, somit vor dem höchstgerichtlichen Erkenntnis Ro 2020/15/0015, „gelte noch immer die 50%-Regelung“ und sich damit auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 stützt, ist dem zu entgegnen:

Zum einen sind die Einkommensteuerrichtlinien als bloß interne Verwaltungsanweisungen für das Bundesfinanzgericht nicht verbindlich, zum anderen ist das Abstellen auf den 16.11.2021 als Stichtag nicht schlüssig, weil der VwGH in seinem Erkenntnis dieses Datums erstmals grundsätzlich ausspricht, dass § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 - auf dem die „50%-Regelung“ fußt - nicht die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften normiert, sondern lediglich ein Abzugsverbot festlegt.

Ein Prolongieren der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auf „vor dem Stichtag“ erfolgte Übertragungen hieße daher, eine höchstgerichtlich als verfehlt erkannte Abgrenzungsmethode weiterhin heranzuziehen. Nicht zuletzt stammt auch die dem Judikat zugrundeliegende Liegenschaftsübertragung vom 03.10.2016.

Nach Rechtsüberzeugung des BFG bestehen daher keine Bedenken, die aus dem zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnis klarstellend abgeleiteten Erwägungen zur Abgrenzung entgeltlicher von unentgeltlichen Geschäften auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Das streitgegenständlich zu beurteilende Rechtsgeschäft erweist sich insofern zusammenfassend seinem Gesamtcharakter nach als unentgeltlich und es war wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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.

Die Lösung der im Streitfall aufgeworfenen Rechtsfrage findet Deckung in dem höchstgerichtlichen Judikat 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

Feldkirch, am 3. April 2025