



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw.6, vertreten durch Mag. Thomas Burkowski, Rechtsanwalt, 4040 Linz, Gerstnerstraße 20, vom 13. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 9. Dezember 2002 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie in der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Schenkungssteuer betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
dreifacher Einheitswert	12.186,00 €	Schenkungssteuer	1.355,86 €

Entscheidungsgründe

Die Liegenschaft EZ XXX, GB G, mit einer Gesamtfläche von 2.117 m², umfasst die Grundstücke YYY und ZZZ und zwei Gebäude, nämlich den Altbau, A (erbaut vor 1900, einfach), mit einem Einheitswert von 18.604,25 € und davon baulich völlig getrennt einen Neubau, B (erbaut 1980, zeitgemäß), mit einem Einheitswert von 44.693,79 €.

Hinsichtlich dieser Liegenschaft haben sich JK und ihre Kinder MK, SRS und EK im Jahr 1996 wechselseitig Wohnungseigentum eingeräumt, wobei SRS zur alleinigen Benützung die Wohnung W 1 im Erdgeschoss des Altbaues (152/1000 Anteile) zugewiesen wurde, während ihre Schwester EK die Wohnungen W 2 und 3 im Obergeschoss und Dachgeschoss des

Altbaues erhielt. Im Neubau bestanden zum damaligen Zeitpunkt zwei Wohneinheiten, W 4 und 5, welche an JK und MK gingen (lt. Grundbuchsauszug vom 23. April 2004, Akt ON 8).

Später sollte auch der Sohn EbK durch Ausbau des Dachgeschosses eine Wohneinheit im Neubau erhalten.

Der zu diesem Zweck zwischen den Beteiligten am 13. Oktober 2000 geschlossene - erste - Vertrag (beim Finanzamt angezeigt unter der ErfNr. 332.530/2000) samt dem für die Neuparfizierung notwendigen Sachverständigengutachten vom 20. August 2000 waren allerdings aufgrund einer Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes nicht grundbuchsfähig.

Zur Herstellung des gewünschten Rechts- und Grundbuchsstandes mussten daher zunächst die Miteigentumsanteile entsprechend der geänderten Gesetzeslage durch Sachverständigengutachten vom 1. Oktober 2002 neu ermittelt werden (W Top 1 der SRS nunmehr 107/860 Anteile). Schließlich haben am 18. Dezember 2003 die Miteigentümer den angepassten Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag geschlossen (ErfNr. 304.039/2004), welcher bereits im Grundbuch durchgeführt ist.

Lt. Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes der Liegenschaft wurde der Dachbodenausbau im Neubau tatsächlich im Jahr 2003 begonnen (EW AZ 000-0-000). Ein neuer Einheitswert unter Berücksichtigung des ausgebauten Zustandes liegt noch nicht vor.

Zwischenzeitig hat jedoch mit Kaufvertrag vom 21. Oktober 2002 SRS die ihr gehörige Wohnung W Top 1 (155 m² Wohnfläche, zuzüglich Abteile in Keller, Dachboden und Holzhütte) ihrer Schwester EK, nunmehrige Berufungswerberin (=Bw), um einen Kaufpreis von 11.000,-- € verkauft.

Hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges hat das Finanzamt eine gemischte Schenkung angenommen und der Bw mit Bescheiden je vom 9. Dezember 2002 sowohl Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung, als auch Schenkungssteuer vom Wert des Grundstückes (152/1000 Anteile, dreifacher Einheitswert, abzüglich Gegenleistung und Freibetrag) in Höhe von 2.193,28 € festgesetzt.

Dagegen hat die Bw die gegenständliche Berufung vom 10. Jänner 2003 erhoben, welche sich ausschließlich gegen den Schenkungssteuerbescheid richtet und im Kern wie folgt begründet ist:

Die gesamte Liegenschaft soll im Eigentum der Familie verbleiben, weshalb ein Veräußerungsverbot zugunsten der Mutter, JK, bestehe, sodass ein gemeiner Wert nicht vorliege. Die Verkäuferin habe wegen des Erwerbes einer anderen Wohnung Finanzbedarf gehabt und außerdem aufgrund wohnbauförderungsrechtlicher Bestimmungen die gegenständliche Wohnung aufgeben müssen; die anderen Geschwister seien nicht interessiert gewesen. Die Ver-

käuferin habe sich daher in einer Zwangslage befunden, eine Bereicherung der Bw sei jedoch keineswegs gewollt gewesen.

Überdies befinde sich die Wohnung in einem baufälligen, nahezu abbruchreifen Altbau und sei ebenerdig an einer vielbefahrenen Straße gelegen. Kein Dritter würde somit den im angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Wert als Kaufpreis bezahlen.

Nicht zuletzt seien Vertragsgegenstand lediglich 107/860 Anteile gewesen, was zum Zeitpunkt der Vertragsserrichtung aufgrund der ausstehenden Neuparifizierung noch nicht bekannt gewesen sei.

Über Aufforderung des Finanzamtes, einen allenfalls unter dem dreifachen Einheitswert liegenden, geringeren gemeinen Wert des erworbenen Anteiles nachzuweisen, bringt die Bw vor, dass aufgrund des Veräußerungsverbotes zugunsten der Mutter ein Verkehrswert nicht ermittelbar sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2004 hat das Finanzamt der Bw teilweise dahingehend stattgegeben, dass die GrESt nur von 107/860 Anteilen in Höhe von 1.355,86 € berechnet wurde; im übrigen könne der Bereicherungswille bei Zuwendungen unter Angehörigen vermutet werden, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass bestehe.

In ihrem Vorlageantrag vom 12. Juli 2004 rügt die Bw, dass sich das FA nicht mit dem Vorbringen der Bw auseinander gesetzt habe, obwohl die Vermutung der Bereicherungsabsicht durch ein geeignetes Vorbringen widerlegt werden könne.

Über Vorhalt des UFS schildert die Bw die näheren Umstände, die zu dem gegenständlichen Verkauf geführt haben, wie folgt: SRS habe aufgrund einer finanziellen Zwangslage einen Teil der ihr gehörigen Wohnung Top 1 bewohnt, obwohl die Räumlichkeiten kalt, feucht und schimmelig gewesen seien. Der Rest der Wohnung sei schon damals nicht mehr bewohnbar gewesen. Im Jänner 2002 habe sich für SRS die Möglichkeit ergeben, eine Ersatzwohnung zu erwerben, sodass sie ihre Wohnung Top 1 veräußern wollte. Aufgrund des bestehenden Veräußerungsverbotes seien als Käufer nur Geschwister in Frage gekommen, welche jedoch ursprünglich in Anbetracht des Zustandes des Objektes nicht bereit gewesen seien, die Wohnung zu übernehmen. Unter Einfluss der gesamten Familie sei es aber doch zu Verhandlungen zwischen den Schwestern SRS und EK gekommen, wobei die Preisvorstellungen zunächst weit auseinander gelegen seien (Bw 400.000,-- S entsprechend ihrem Finanzbedarf für die Neuwohnung und SRS 100.000,-- S). Erst nach längeren Verzögerungen hätten sich die beiden Vertragsteile zähneknirschend und tief verstimmt auf 11.000,-- € geeinigt. Derzeit sei die gegenständliche Wohnung gänzlich unbewohnbar, weil abgesehen von der Feuchtigkeit in den Wänden, auch Wasser und Elektroinstallation defekt

seien und sich überdies die Decke im 1. Stock senke. Die Bw könne den gemeinen Wert nicht schätzen, da aus ihrer Sicht keinerlei Wert vorliege. Eine Sanierung des Objektes würde wesentlich mehr kosten, als ein Abriss samt Neubau. Möglicherweise sei ein Abriss aufgrund baubehördlicher Vorgaben sogar notwendig. Mit dem Bau eines neuen Gebäudes seien wiederum erhebliche Kosten für eine Neuparifizierung verbunden. Selbst für die freie Grundfläche stelle sich die Frage einer Nutzungsmöglichkeit, welche auch die Zustimmung der restlichen Miteigentümer finde.

Diese Ausführungen wurden zur Wahrung des Parteiengehörs auch dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht, welches sodann ergänzend insbesondere auf Pkt. VI des Kaufvertrages (Anfechtungsverzicht) hingewiesen hat. Bei Ermittlung des gemeinen Wertes seien überdies ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, wie etwa ein Veräußerungsverbot nicht zu berücksichtigen. Auch sei der derzeitige bauliche Zustand des Objektes unerheblich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Schenkungen unter Lebenden unterliegen der Schenkungssteuer (§ 1 Abs. 1 Z2 ErbStG).

Gemäß § 3 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Nach § 938 ABGB ist die Schenkung ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird. Wird eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen, so spricht man von einer gemischten Schenkung.

Entgeltlichkeit verlangt nicht die Gleichwertigkeit der Leistungen. Kraft Parteiautonomie steht es den vertragsschließenden Parteien grundsätzlich frei, eine Zuwendung und die Gegenleistung als gleichwertig anzusehen.

Im Sinne des Zivilrechtes ist eine gemischte Schenkung jedoch dann gegeben, wenn unter Heranziehung der gemeinen Werte (Verkehrswerte) zwischen der Leistung des Zuwendenden und der Gegenleistung des Bedachten ein offensichtliches Missverhältnis besteht (**Bereicherung**) und sich die Parteien dessen bewusst sind und trotzdem unentgeltlich zuwenden wollen (**Bereicherungswille**).

Bereicherung:

Die Bw bestreitet schon ihre Bereicherung in objektiver Hinsicht, weil die Wohnung aufgrund des Veräußerungsverbots und ihres schlechten Zustandes überhaupt keinen messbaren (gemeinen) Wert habe.

Gemäß § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung

zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Nach Abs. 3 dieser Bestimmung sind Verfügungsbeschränkungen als persönliche Verhältnisse anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind.

Dem Einwand der Bw, die Wohnung habe aufgrund des bestehenden Veräußerungsverbotes zugunsten ihrer Mutter keinen Verkehrswert, kommt im Sinne des Abs. 3 obiger Bestimmung daher keine Bedeutung zu. Desgleichen spielt die Zwangslage, in welcher sich SRS als Verkäuferin der Liegenschaft allenfalls aus finanziellen und förderungsrechtlichen Gründen befunden hat, keine Rolle, weil persönliche Verhältnisse bei Ermittlung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen sind.

Wohl aber beeinflussen Lage, Ausstattung und Bauzustand den gemeinen Wert einer Wohnung. Diesbezüglich verweist die Bw auf den desolaten Zustand des Hauses insgesamt und auf die schlechte Lage der erworbenen Wohnung im speziellen.

Aus dem Bewertungsakt des Finanzamtes, EW-AZ 340-2-0504, geht hervor, dass das Haus A, in welchem sich die vertragsgegenständliche Wohnung befindet, vor dem Jahr 1900 in einfacher Ausführung (z.B. Holzbalkendecken, Weichholzfußböden, Ofenheizung) erbaut wurde. Der Zustand des Altbaues ist nach Rücksprache mit dem Gemeindeamt tatsächlich schlecht, weshalb das Gebäude derzeit leer steht. Der heutige, desolate Zustand des Hauses wird von der entscheidenden Behörde auch nicht angezweifelt.

Es gilt aber zu bedenken, dass für die Wertermittlung gemäß § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend ist. Die Steuerschuld entsteht bei Schenkungen unter Lebenden gemäß § 12 Abs. 1 Z2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (21. Oktober 2002). Der Bw kann diesbezüglich zwar zugute gehalten werden, dass erfahrungsgemäß der derzeitige, wertmindernde Zustand des Objektes nicht ausschließlich seit 2002 eingetreten ist. Andererseits war die Wohnung nach den Angaben der Bw bis zum Stichtag teilweise noch bewohnt.

Es ist daher von einem schlechten, jedoch nicht abbruchreifen Zustand des Hauses im maßgeblichen Zeitpunkt auszugehen, welcher allerdings nach Ansicht der Referentin für sich alleine die extrem geringe Gegenleistung noch nicht rechtfertigen kann.

Die Bw hat nämlich einen Miteigentumsanteil an der gesamten Liegenschaft, verbunden mit Wohnungseigentum, erworben, sodass sich der Wert des Vertragsgegenstandes nicht ausschließlich am Substanzwert der Wohnräume messen lässt. Geht man aber vom übertragenen Miteigentumsanteil aus, so haben darin Bausubstanz und insbesondere die ungünstige Lage der konkreten Wohnung schon ausreichend Berücksichtigung gefunden, weil das zugrunde liegende Parifizierungsgutachten zeitnah zum Stichtag erstellt wurde.

Im Übrigen hat die Bw den gemeinen Wert des Vertragsgegenstandes nicht einmal schätzungsweise bekannt gegeben. Allerdings gilt es in diesem Zusammenhang insbesondere zu bedenken, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens der gemeine Wert einer Liegenschaft üblicherweise weit über dem (dreifachen) Einheitswert liegt.

Mag auch in Anbetracht des Zustandes des Hauses der zuletzt zum 1. Jänner 1988 festgestellte Einheitswert für den Altbau nicht mehr den tatsächlichen Wert der Liegenschaft widerspiegeln, so beinhaltet der für den Neubau zuletzt zum 1. Jänner 1992 festgestellte Einheitswert (anders als der Miteigentumsanteil) den Wert des Dachgeschoßausbaues noch nicht. Der fehlende Mehrwert beim Neubau gleicht somit grob gesprochen einen allfälligen Minderwert beim Altbau aus, sodass sich auch daraus nichts für die Bw gewinnen lässt.

Selbst für den Fall, dass man ausschließlich auf den Altbau abstellt (W 1 rd. 38 % der Gesamtwohnfläche; 38 % vom dreifachen EW Altbau ergibt 21.209,-- €) erreicht die Gegenleistung von 11.000,-- € noch immer erst rd. die Hälfte des Steuerwertes der Wohnung.

Zusammenfassend muss man daher festhalten, dass alle bisher angestellten Überlegungen in Anbetracht der auffallend geringen Gegenleistung nicht geeignet sind, eine Bereicherung der Bw auszuschließen. Vielmehr kann in Anbetracht aller Umstände davon ausgegangen werden, dass zwischen Leistung und Gegenleistung tatsächlich ein offensichtliches Missverhältnis besteht.

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass die höchstgerichtliche Judikatur im Einklang mit der Lehre die Annahme eines erheblichen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung schon dann billigt, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um (teilweise schon 20) 25 vH unterschreitet (Fellner, Kommentar zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 Rz. 51b).

Dementsprechend ist der UFS nach Abwägung aller wertbeeinflussenden Umstände in freier Beweiswürdigung letztlich zu dem Schluss gelangt, dass auch unter Heranziehung der gemeinen Werte zwischen Leistung und Gegenleistung jedenfalls ein nicht bloß geringes Missverhältnis besteht. Es ist der Bw nicht gelungen, die entscheidende Behörde davon zu überzeugen, dass der gemeine Wert des Vertragsgegenstandes so weit unter dem Steuerwert liegt, dass die Gegenleistung angemessen ist.

Wenn auch geringfügige Abweichungen zwischen Leistung und Gegenleistung den Schluss auf eine Bereicherung idR noch nicht zulassen, so ist im gegenständlichen Fall doch von einem so krassen Missverhältnis auszugehen, dass die objektive Bereicherung der Bw feststeht.

Bereicherungswille:

Darüber hinaus bestreitet die Bw auch das Vorliegen des subjektiven Merkmales einer Schenkung, nämlich des Bereicherungswillens bei ihrer Schwester SRS, der Verkäuferin.

Ein objektives, krasses Missverhältnis der beiderseitigen Leistungen für sich alleine reicht nämlich für die Annahme einer gemischten Schenkung noch nicht aus. Entscheidend (nach Zivilrecht) ist vielmehr, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind und dass die Parteien die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt haben.

Allerdings gilt gemäß § 3 Abs. 1 Zif. 2 ErbStG auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, als Schenkung im Sinne des Gesetzes. Eine Zuwendung ist freigebig, wenn der Zuwendende weiß, dass der Empfänger auf die zugesagte Leistung keinen rechtlichen Anspruch hat.

Für die Schenkungssteuerpflicht reicht somit im Gegensatz zum Zivilrecht der einseitige Bereicherungswille auf Seiten des Zuwendenden aus; der Bedachte muss sich hingegen der Bereicherung nicht bewusst sein. In diesem Sinne ist es für die Annahme einer freigebigen Zuwendung nicht relevant, wenn sich die Bw aus ihrer Sicht nicht bereichert fühlt.

Erforderlich für das Vorliegen einer gemischten Schenkung ist nur, dass zumindest der Zuwendende einen Teil der Leistung tatsächlich als geschenkt ansehen will. Entsprechend der ständigen, höchstgerichtlichen Rechtsprechung muss der Bereicherungswille jedoch kein unbedingter sein, es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht und diese in Kauf nimmt, falls sich eine solche im Zug der Abwicklung des Rechtsgeschäftes ergeben sollte (zB VwGH vom 18. September 2003, 2003/16/0087).

Die teilweise Schenkungsabsicht ist aus den Umständen des Einzelfalles zu erschließen. Besteht zwischen Leistung und Gegenleistung tatsächlich ein krasses Missverhältnis, so ist jedoch der Schluss zulässig, dass die Parteien sich des wahren Wertes ihrer Vertragsleistungen und damit des doppelten (entgeltlichen und unentgeltlichen) Charakters des Geschäftes bewusst gewesen sind und somit der Parteiwille auf eine Bereicherung gerichtet war. Dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (zB VwGH vom 17. Dezember 1998, 96/16/0241).

In diesem Sinne deuten die ursprünglich höhere Forderung der SRS und die Schilderung des Ablaufes der Verhandlungen darauf hin, dass die Schwester die Leistungen nicht als gleichwertig angesehen hat. Sie hat vielmehr den Wert ihres Miteigentumsanteiles höher eingeschätzt, sich jedoch aufgrund ihres dringenden Finanzbedarfes und wohl auch mit Rücksicht auf die familiären Interessen letztlich auf den geringen Kaufpreis, allerdings aus freien Stücken, eingelassen.

Dass die Bw es für möglich gehalten und in Kauf genommen hat, dass die Gegenleistung dem wahren Wert der hingegebenen Liegenschaft nicht entspricht, steht im Einklang mit dem in Punkt VI des Kaufvertrages vereinbarten Anfechtungsverzicht:

Die Vertragsparteien erklären darin im Hinblick auf den allfälligen Einwand einer Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes, dass ihnen das Wertverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bekannt ist und sie mit diesem Wertverhältnis ausdrücklich einverstanden sind und den Vertrag auch in Kenntnis eines allfälligen anderen Wertverhältnisses ebenso geschlossen hätten und sohin auf jede Anfechtung dieses Vertrages verzichten.

Letztlich wird die Steuerpflicht einer Schenkung auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass auf den Willen des Geschenkgebers eingewirkt wird. Wer jemandem eine Sache zuwendet und sich dabei dessen bewusst ist, dass der Empfänger auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, schenkt im Sinne des § 3 Abs. 1 Z2 ErbStG auch dann, wenn er diese Zuwendung nur ungern bewirkt und wenn der Anstoß zu der Zuwendung nicht von ihm, sondern von einem Dritten ausgegangen ist. Der Bereicherungswille beim Zuwendenden wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass er mit der Schenkung eigene Interessen verfolgt. Ebenso wenig ist die Motivation für die Bereicherung des Zuwendungsempfängers für das Vorliegen des Bereicherungswillens von Bedeutung.

Der UFS schließt daher aus dem bestehenden krassen Missverhältnis der Leistungen und dem Umstand, dass die Parteien den Kaufvertrag in Kenntnis dieser Vermögenswerte trotzdem abgeschlossen haben, dass SRS die teilweise Bereicherung der Bw (ihrer Schwester) zumindest in Kauf genommen hat.

Mit Abschluss des gegenständlichen Rechtsgeschäftes wurde daher eine gemischte Schenkung verwirklicht.

Die Annahme einer gemischten Schenkung bedeutet, dass der die Gegenleistung übersteigende Wert der gemischten freigebigen Zuwendung schenkungssteuerrechtlich relevant ist, wobei für die Berechnung der Schenkungssteuer gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG für inländisches Grundvermögen grundsätzlich das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist.

Wird von einem Steuerschuldner allerdings nachgewiesen, dass der gemeine Wert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend. Diesbezüglich trifft die Beweislast die Partei. Den Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes hat die Bw jedoch nicht erbracht.

Im Übrigen werden die vom Finanzamt dem Bescheid zugrunde gelegten Einheitswerte und die Berechnung der Steuer an sich von der Bw nicht bestritten.

Das Finanzamt ist nach Ansicht des UFS zur Ermittlung der Schenkungssteuer auch zutreffend von dem verringerten Miteigentumsanteil (107/860 Anteile) ausgegangen, weil schuldrechtlich, nach den Vorstellungen der beteiligten Parteien, bereits der Anteil unter Berücksichtigung einer weiteren Wohneinheit den Schenkungsgegenstand gebildet hat.

Über die Berufung war daher im Sinne der ergangenen Berufungsvorentscheidung und wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 6. März 2007