



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K.S., Adresse, vertreten durch WT.X, vom 7. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Jänner 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Am 19. Jänner 2007 schlossen E.H. als Verkäuferin einerseits und die Eheleute D.S. und K.S. als Käufer andererseits einen Kaufvertrag ab. Kaufgegenstand war der Erwerb eines Miteigentumsanteiles an einer Liegenschaft verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohneinheit W D1 samt Garage. Als Kaufpreis vereinbarten die Vertragsteile in Punkt III. einen einmaligen Pauschalbetrag in Höhe von € 58.910,--. Nach Punkt VI. Vertragskosten werden die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren, insbesondere die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr von der Verkäuferin getragen. Mit Abgabenerklärung Gre 1 vom 23. Jänner 2007 wurde dieser Rechtsvorgang dem Finanzamt angezeigt.

Das Finanzamt setzte mit dem gegenüber K.S. (Bw) erlassenen Bescheid vom 29. Jänner 2007 für diesen Rechtsvorgang gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) von einem abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von 29.014 € zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von einem abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes von 29.454 € die

Schenkungssteuer insgesamt in Höhe von 4.070,76 € fest. Die Bemessungsgrundlagen für dessen Hälfterwerb wurden dahingehend ermittelt, dass vom halben (steuerlich maßgeblichen) Wert des Grundstückes von 29.454,29 € der Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 440 € abgezogen wurde, wodurch sich ein steuerpflichtiger Erwerb von 29.014,29 € ergab. Eine Begründung für diese Schenkungssteuervorschreibung fehlte.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, mit Kaufvertrag vom 12. Jänner 2007 habe die Verkäuferin diese Eigentumswohnung an ihre Tochter und deren Ehegatten je zu Hälfte um den Kaufpreis von 58.910 € verkauft. Der Kaufpreis, der dem dreifachen Einheitswert entspreche, sei je zur Hälfte von den beiden Käufern zu bezahlen. Der Verkehrswert der Wohnung sei mindestens doppelt so hoch wie der vereinbarte Kaufpreis. Der Kaufpreis sei bewusst in Schenkungsabsicht so niedrig gehalten worden. Die Begründung dafür ergebe sich aus dem Naheverhältnis der Vertragsparteien (Mutter- Tochter/Schwiegersohn). Es liege daher eine gemischte Schenkung vor, da das vorliegende Rechtsgeschäft teils entgeltliche (Kaufpreis) teils unentgeltliche (Schenkungen = Differenz auf Verkehrswert) Bestandteile enthalte. Da der halbe Kaufpreis dem halben dreifachen Wert des Grundstückes entspreche, betrage die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer Null €. Der Schenkungssteuerbescheid sei daher ersatzlos aufzuheben.

Mit Schreiben vom 13. März 2007 wurde dem Finanzamt hinsichtlich des Zahlungsflusses mitgeteilt, dass beginnend ab dem 31. Juli 2007 der auf den Bw. entfallende halbe Kaufpreis in zehn Jahresraten (jeweils am 31. Juli) von je Euro 2.945 zur Zahlung fällig sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde auf folgende Begründung gestützt:

*„Nach Vertragspunkt III wurde ein einmaliger Pauschalbetrag vereinbart. Eine schriftliche Vereinbarung wegen Ratenzahlung und Verzinsung wurde nicht vorgelegt und wird daher die Mitteilung vom 13.3.2007 als nicht relevant betrachtet. Zahlungsflüsse wurden nicht nachgewiesen.“*

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird erwähnt, dass als Kaufpreis die Vertragsteile einen einmaligen Pauschalbetrag in Höhe von 58.910 € vereinbart hätten. Die beiden Käufer wollten gegenüber der Verkäuferin den Kaufpreis unter Inanspruchnahme eines Bankkredites finanzieren. Nach Abschluss des Kaufvertrages erfuhr der Verkäuferin von dieser geplanten Kaufpreisfinanzierung durch die Bank und schlug daraufhin den Käufern die Kaufpreisabstattung in 10 Raten vor. Die Zahlungsflüsse würden in der Zukunft liegen und könnten daher erst nach Fälligkeit der einzelnen Ratenbeträge nachgewiesen werden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Es liegt im Wesen einer meritorischen Berufungsentscheidung, dass die Berufungsbehörde anlässlich einer Berufung die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat. Aus den Bestimmungen der §§ 289 Abs. 2, 279 Abs. 1 und 115 BAO ergibt sich aber nicht nur eine solche „Berechtigung“, sondern aus den Gründen der materiellen Richtigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung eine Verpflichtung der Berufungsbehörde, aus einer erkannten Unrichtigkeit im Tatsachenbereich oder im Bereich der rechtlichen Beurteilung die entsprechenden Folgerungen zu ziehen und die Abänderung des von ihr als rechtswidrig erachteten Bescheides im Spruch ihrer Berufungsentscheidung in allen Belangen, somit auch in den unangefochten gebliebenen Punkten, vorzunehmen (VwGH 18.9.1980, 1086/80, Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2797).

Gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber. Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. Diese Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Bei Auslegung des § 20 BAO wird somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“ und dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ „das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen sein. Nun bedeutet Ermessen des Abgabengläubigers das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen. Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (VwGH 5.9.1985, 84/16/0117, VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301). Werden nun dadurch, dass auf die besonderen Umstände des Schuldverhältnisses und der Schuldnerbeziehungen Rücksicht genommen wird, Gläubigerinteressen nicht beeinträchtigt, dann erscheint es nicht ermessengerecht (damit nicht im Sinne des Gesetzes), würde sich die Abgabenbehörde über die besonderen Gegebenheiten des Gesamtschuldverhältnisses hinwegsetzen. Vor allem die Regelungen im Innenverhältnis dürfen bei der zu treffenden Ermessensentscheidung nicht unberücksichtigt bleiben. Wenn bei gleichen Gläubigerchancen und Gläubiger Risiken, wenn bei so und so gesicherten Gläubigerposition mehrere Lösungsmöglichkeiten bestehen und ohne Beeinträchtigung der berechtigterweise zu wahrenden Gläubigerinteressen vertreten werden

können, dann ist es gewiss ermessenfehlerhaft, wird bei Geltendmachung des Anspruches, bei Auswahl der Schuldner und bei Festlegung des Ausmaßes ihrer Heranziehung nicht auf das Innenverhältnis zwischen den Gesamtschuldnern Bedacht genommen. Schulden daher nach den Abgabenvorschriften zwei oder mehrere Personen dieselbe abgabenrechtliche Leistung, so darf sich die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung nicht ohne sachgerechten Grund an jenen Gesamtschuldner halten, der nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast gerade nicht tragen sollte; von einer ermessenwidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen werden können, wenn die Abgabenschuld vom (nach dem vertraglichen Innenverhältnis dafür vorgesehenen) Gesamtschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden könnte. Solche sachliche Gründe, die ein Abweichen von einer privatrechtlichen Vereinbarung und die Vorschreibung beim anderen Gesamtschuldner rechtfertigen, sind beispielsweise Zahlungsschwierigkeiten, Insolvenz, Abwesenheit eines Gesamtschuldners, Ableben. Das (gesichert festgestellte) Vorliegen solcher besonderen Gegebenheiten bei jenem Gesamtschuldner, der nach dem Innenverhältnis die Steuer tragen sollte, rechtfertigt es, diesen Gesamtschuldner erst gar nicht in Anspruch zu nehmen, ihn also überhaupt nicht bescheidmäßig heranzuziehen, sondern die Schuld bei dem anderen einzufordern. In einem solchen Fall liegt im Allgemeinen kein Ermessensspielraum mehr vor, die Heranziehung des verbleibenden Abgabenschuldners zur Leistung der Gesamtschuld könnte aus dem Blickwinkel der Ermessensentscheidung nicht rechtswidrig sein (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

In Punkt VI. Vertragskosten des Kaufvertrages vereinbarten die Vertragsparteien, dass die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren, **insbesondere die Grunderwerbsteuer** und die Eintragungsgebühr von der Verkäuferin getragen werden. Obzwar im Hinblick auf den vereinbarten Kaufpreis die Vertragsparteien von einem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang ausgingen und deshalb nur die Grunderwerbsteuer ausdrücklich erwähnten, ist diese Vertragsbestimmung doch unbedenklich dahingehend zu verstehen und auszulegen, dass im Wesentlichen damit allgemein vereinbart werden sollte, dass die bei Versteuerung dieses Erwerbsvorganges anfallende Steuer von der Verkäuferin zu bezahlen ist.

Weder im Bescheid noch in der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt Gründe angeführt, die die Einhebung der festzusetzenden Abgabe bei der Verkäuferin als jener Gesamtschuldnerin, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuer tragen sollte, gefährdet oder mit großen Schwierigkeiten verbunden hätten. Auch für den Unabhängigen Finanzsenat sind keine solchen besonderen Gegebenheiten erkennbar. Für das Finanzamt bestand daher für ein Abgehen von den Regelungen im Innenverhältnis keine sachliche Rechtfertigung. Das Finanzamt hat daher das Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes

ausgeübt, als es sich bei Auswahl des Gesamtschuldners ohne erkennbaren diese Maßnahme sachlich rechtfertigenden Grund über die in Punkt VI des Kaufvertrages vereinbarte vertragliche Regelung hinwegsetzte und mit dem gegenständlichen Bescheid die für diesen Erwerbsvorgang festgesetzte Steuer nicht unter Bedachtnahme auf die Regelungen im Innenverhältnis gegenüber der Verkäuferin E.H., sondern gegenüber dem K.S. vorschrieb. Diese nicht ermessengerechte Inanspruchnahme des Bw. als Steuerschuldner belastet den Schenkungssteuerbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Allein schon aus diesem Grund war gemäß § 289 Abs. 2 BAO der Berufung zu entsprechen und der bekämpfte Schenkungssteuerbescheid aufzuheben. Demzufolge erübrigte es sich auf die gegenständliche Berufung abschließend einzugehen und über die Streitfrage zu entscheiden, ob das Finanzamt bei der Versteuerung des Rechtsvorganges „Kaufvertrag“ im Hinblick auf die vereinbarte Gegenleistung und unter Beachtung der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG überhaupt zu Recht Schenkungssteuer im festgesetzten Ausmaß vorgeschrieben hat. Eine diese Schenkungssteuerfestsetzung tragende Begründung kann jedenfalls dem bekämpften Bescheid nicht entnommen werden. Das Berufungsvorbringen bestreitet demgegenüber die Rechtmäßigkeit dieser Schenkungssteuerfestsetzung mit dem Einwand, für diesen Kaufvertrag als teils entgeltliches und teils unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden (= gemischte Schenkung) falle auf Grund der vereinbarten Gegenleistung in Höhe des dreifachen Einheitswertes des übertragenen Grundstücksanteiles mangels verbleibender positiver Schenkungssteuer-Bemessungsgrundlage überhaupt keine Schenkungssteuer an (siehe bezüglich der eingewendeten gemischten Schenkung Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 29 und 30 zu § 3 GrEStG 1987, Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 126 zu § 3 GrEStG, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51b zu § 3 ErbStG und der in der Berufung angeführte Artikel von Dr. Karl E. Bruckner in der SWK Jahrgang 2000, Heft 35/36, Aktuelle Zweifelsfragen zur Schenkung von Liegenschaften). Im weiteren Verfahren wird sich das Finanzamt wohl mit den Fragen auseinander zu setzen haben, ob die eingewendete gemischte Schenkung vorliegt und für diesen Kaufvertrag überhaupt Schenkungssteuer anfällt.

Innsbruck, am 4. März 2008