



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hansjörg Schiestl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut dem "Kauf- und Leibrenten-Vertrag" vom 22. Mai 2002 hat Frau G. B., geb. 1937, ihrem Sohn Dr. H. B. (= Bw) einen $\frac{3}{4}$ -Anteil sowie der Schwiegertochter Ch. B. (Gattin des Bw) einen $\frac{1}{3}$ -Anteil an der ihr gehörigen Liegenschaft in EZ 1550 GB H., Einfamilienhaus mit der Adresse G-Str. X, "verkauft" und übergeben. Der zuletzt unter EW-AZ X vom Finanzamt festgestellte Einheitswert der – laut Vertrag renovierungsbedürftigen Immobilie – beträgt

S 244.000. Unter Punkt II. haben sich die beiden "Käufer" als Gegenleistung zur Zahlung einer monatlichen, wertgesicherten Leibrente von € 230, sohin einer jährlichen Leibrente von € 2.760, an G. B. verpflichtet. Weiters wurde festgehalten: "Darüber hinaus verpflichten sich die Käufer, der Verkäuferin im Falle der Krankheit die erforderliche Hilfe zu leisten, soferne diese nicht im Rahmen der bestehenden Versicherungen geleistet wird." Die tatsächliche Übernahme der Liegenschaft mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, mit allen Rechten und Pflichten erfolgte mit Vertragsunterfertigung. Gemäß Vertragspunkt V. erklärten alle Vertragsteile ausdrücklich, dass "Wert und Gegenwert der Liegenschaft beziehungsweise der vereinbarten Leibrente ihren persönlichen Vorstellungen entsprechen" und sie daher ausdrücklich auf Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte, Irrtum etc. verzichten. Alle mit Vertragserrichtung verbundenen Kosten und Abgaben werden von den Käufern getragen. In der übermittelten Abgabenerklärung Gre 1 vom 23. Mai 2002 wurde unter Pkt. 6.

"Gegenleistung" angeführt: "Leibrente 9-facher Jahresbetrag lt. BewG Eur 24.840", wobei laut Inhalt des Formulars mit der Unterfertigung Folgendes bestätigt wird: "Ich versichere, dass ich die vorstehenden Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Außer den hier angeführten Leistungen habe ich keine Bar- oder Sachleistungen, die mit dem Erwerb des Grundstückes im Zusammenhang stehen, übernommen oder erbracht. Insbesondere die Angaben über den Kaufpreis entsprechen der Wahrheit".

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 5. Juli 2002, Str. Nr. XY, - neben der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer von der anteiligen Gegenleistung (= € 18.630) – ausgehend von dem die Gegenleistung übersteigenden anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaft, das sind € 21.267,38 abzüglich dem Freibetrag von € 2.200, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 19.067,38 gem. § 8 Abs. 1 und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 997,35 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 5. Juli 2002).

Am 5./6. August 2002 sind beim Finanzamt eine "Vertrags-Abänderungs-Urkunde" vom 29. Juli 2002 sowie eine geänderte Abgabenerklärung eingelangt, wonach die Vertragsteile unter Bezeichnung der bisher vereinbarten Gegenleistungen, nämlich Leibrente und Versorgungsverpflichtung, nunmehr dahin übereingekommen seien, dass "anstelle der vorgenannten Gegenleistungen ... für die Übertragung der bezeichneten Liegenschaft ein Kaufpreis von € 54.000 ... vereinbart" wird. Die Übergeberin verzichtet ausdrücklich auf die Leibrente und die Hilfeleistung im Fall der Krankheit. Der Kaufpreis sei in 6 Jahresraten

abzudecken, die übrigen Vereinbarungen bleiben unverändert. Entsprechend dieser Änderung werde beim Finanzamt die Neubemessung der Steuer beantragt.

In der zeitgleich gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung wird eingewendet, die Schenkungssteuervorschreibung sei zu Unrecht erfolgt, da übersehen worden sei, dass die Übernehmer der Verkäuferin bei Krankheit Hilfe zu leisten haben. Eine Bewertung dieser Pflegeleistung sei im Vertrag nicht erfolgt und werde nunmehr mit € 3.000 pro Jahr vorgenommen. Im Hinblick darauf und auf die inzwischen vorgenommene Vertragsänderung sei daher keine Schenkungssteuer vorzuschreiben gewesen. Es sei daher der Schenkungssteuerbescheid aufzuheben und die Grunderwerbsteuer zu ergänzen. Zudem beziehe sich § 8 Abs. 4 ErbStG lediglich auf bloße Grundstücke, nicht auch auf die darauf befindlichen Bauten, da eine Definition des Grundstückes bzw dessen Zugehört nur im Grunderwerbsteuergesetz vorhanden sei und nicht auf das ErbStG übertragen werden könne. Es hätte daher diesbezüglich eine Trennung vorgenommen werden müssen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 13. August 2002 wurde damit begründet, dass die einmal entstandene Schenkungssteuerpflicht durch nachträgliche Änderung insbes. der Gegenleistung nicht beseitigt bzw verringert werden könne. Die Bewertung inländischen Grundvermögens richte sich nach dem Bewertungsgesetz; das Gebäude sei danach mitzubewerten.

Mit Antrag vom 2. September 2002 wurde die Vorlage der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, es treffe zwar zu, dass die einmal entstandene Steuerpflicht nachträglich durch Vertragsänderung nicht wieder beseitigt werden könne. Allerdings sei hier die Schenkungssteuerpflicht überhaupt nicht entstanden, da ein Teil der übernommenen Gegenleistung, die Pflegeleistung, bei der Bemessung nicht berücksichtigt worden sei. Deshalb sei kein Fall einer gemischten Schenkung vorgelegen, weil Leibrente und Pflegeleistung den dreifachen Einheitswert der Liegenschaft wertmäßig übersteigen würden. Streitpunkt sei somit, dass die Schenkungsteuerpflicht nie entstanden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und zählt dazu nach § 3 Abs. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts (Z 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

Rechtsgeschäfte, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sogenannte gemischte Schenkungen (§ 935 ABGB), bestehen aus einem Kauf und einer Schenkung und sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen (dh unterliegen insoweit der Schenkungssteuer), als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder Gegenleistung übersteigt (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Die gemischte Schenkung stellt ein einheitliches Rechtsgeschäft dar. Auch Übergabsverträge, insbesondere zwischen nahen Verwandten, verwirklichen häufig eine gemischte Schenkung, wenn der Wert der dem Übernehmer obliegenden Gegenleistung wesentlich geringer ist als der Sachwert der übernommenen Vermögenswerte (Liegenschaften).

Aus den Umständen des Einzelfalles läßt sich aufgrund eines auffallenden Mißverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung, woraus sich die objektive Bereicherung ergibt, auch auf die Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit der beabsichtigten Vermögensverschiebung und somit den subjektiven Bereicherungswillen schließen. Dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (siehe zB VwGH 19.4.1995, 94/16/0258; vom 17.12.1998, 96/16/0241 uva). Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Mißverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte = gemeinen Werte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht. Eine solche Bereicherung ergibt sich grundsätzlich nicht aus steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen. Dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (siehe zu vor: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 f. zu § 3, mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Unter Bedachtnahme darauf, dass nach Erfahrungswerten der Verkehrswert einer Liegenschaft zumindest das Zehnfache des steuerlich geringfügigen Einheitswertes und somit im Gegenstandsfalle rund S 2,4 Mio. beträgt - was auch bei Annahme eines (nach der Lage des Grundstückes in GB H. an der unteren Grenze befindlichen) m²-Preises von S 2.000 bei der lt. Grundbuchsauszug gegenständlichen Liegenschaftsfläche von 1.402 m² dem sich hieraus ergebenden Wert der Liegenschaft (ohne Gebäude) von rund S 2,8 Mio. annähernd nahe kommt – , ist aber hier das Mißverhältnis von Leistung und Gegenleistung in Gegenüberstellung deren gemeiner Werte offensichtlich und daher nach Obgesagtem insbesondere auch im Hinblick auf das nahe Verwandtschaftsverhältnis der Vertragspartner von einer gemischten Schenkung auszugehen; dies selbst dann, wenn man die laut Berufungsvorbringen geltend gemachte sogenannte "Pflegeleistung" einbeziehen wollte, woraus sich - der Bewertung des Bw folgend - insgesamt nur eine Gegenleistung im Betrag von € 51.840 = rund S 714.000 (Leibrente € 24.840, Pflege € 27.000) errechnen würde.

Festzuhalten ist, dass seitens des Bw im Vorlageantrag als zutreffend anerkannt wurde, dass durch die nachträgliche Vertragsänderung vom 29. Juli 2002 die einmal – nämlich iSd § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit Ausführung der Zuwendung lt. Vertragspunkt III. mit Vertragsunterfertigung am 22. Mai 2002 – entstandene Steuerschuld nicht nachträglich wieder beseitigt werden kann (vgl. dazu VwGH 4.11.1994, 94/16/0078). Dies sei allerdings nicht der Streitpunkt; in Streit stehe vielmehr, dass eine Schenkungssteuerschuld von vorne herein deshalb nicht entstanden sei, da bei – von der Abgabenbehörde bisher unterlassener – Einbeziehung der weiters nach Vertragspunkt II. vereinbarten "Hilfeleistung im Krankheitsfalle", zu bewerten mit € 3.000 pro Jahr, ein insgesamt entgeltlicher Erwerb vorgelegen wäre. Des Weiteren wurde in der Berufung ausgeführt, das Grunderwerbsteueräquivalent nach § 8 Abs. 4 ErbStG sei lediglich vom bloßen Grundstück, nicht aber vom Gebäude, vorzuschreiben, da der das Zugehör einbeziehende Grundstücksbegriff nach dem GrEStG nicht auf das ErbStG umgelegt werden könne.

Dem ist Folgendes zu entgegnen:

Bei gemischten Schenkungen ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen und richtet sich nach dessen Abs. 1 die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist.

Lasten, die vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängen, werden nach § 6 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG), BGBl 148/1955 idgF, nicht berücksichtigt. Dabei ist unter einer "Last" jede Verpflichtung, auch eine solche zu einer wiederkehrenden Leistung, zu verstehen.

Wesentlich ist dabei, dass die Entstehung der Last, also der Eintritt der Verpflichtung zur Leistung selbst, aufschiebend bedingt ist (siehe dazu: *Dr. Fellner aaO*, Rz 15 zu § 19 mit Judikaturverweisen).

In der im Berufungsfalle unter Pkt. II letzter Absatz vereinbarten Verpflichtung mit dem Wortlaut, „darüber hinaus verpflichten sich die Käufer, der Verkäuferin im Falle der Krankheit die erforderliche Hilfe zu leisten, sofern diese nicht im Rahmen der bestehenden Versicherungen geleistet wird“, ist aber eine unter einer zweifach aufschiebenden Bedingung stehende Verpflichtung bzw Last iSd § 6 Abs. 1 BewG zu erblicken. Zum Einen tritt die Verpflichtung zur Erbringung dieser Leistung nur dann ein, wenn bei der Übergeberin eine Krankheit überhaupt auftreten sollte; zudem ist die diesfalls „erforderliche Hilfe“ dann wiederum nicht zu leisten bzw steht deren Erbringung unter der zusätzlichen Bedingung, dass die nötige Hilfe nicht durch bestehende Versicherungen abgedeckt ist. Abgesehen davon, dass diese „erforderliche Hilfeleistung“ in keiner Weise näher präzisiert und damit einer wertmäßigen Beurteilung nicht ohne weiteres zugänglich ist, muss sohin diese mehrfach aufschiebend bedingte Verpflichtung bzw Last gemäß § 6 Abs. 1 BewG unberücksichtigt bleiben und kann nicht als weitere Gegenleistung angesehen werden. Damit übereinstimmend ist auch nicht zu übersehen, dass sowohl im Vertrag (Pkt. V.) wie auch in der Abgabenerklärung Gre 1 vom 23. Mai 2002 (siehe dazu eingangs) von Seiten der Vertragsteile bzw des Bw ausschließlich die vereinbarte Leibrente als Gegenleistung oder „Gegenwert der Liegenschaft“ betrachtet und mit Unterfertigung der Abgabenerklärung ausdrücklich dokumentiert wurde, dass darüberhinaus keine Bar- oder Sachleistungen in Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft erbracht werden.

In Zusammenhang mit dem in Streit gezogenen Liegenschaftsbegriff nach dem ErbStG ist zunächst festzuhalten, dass die Übergeberin G. B. zivilrechtliche Alleineigentümerin der vertragsgegenständlichen Liegenschaft war. Als gem. § 297 ABGB wesentliche Bestandteile von Grund und Boden gehen auch die darauf errichteten Gebäude mit der Verbücherung der Liegenschaft in das Eigentum der Erwerber über. Es wurde auch vertraglich festgehalten (Pkt. III), dass die Liegenschaftsübergabe mit allem tatsächlichem und rechtlichem Zubehör, sohin insbesondere dem Gebäude, erfolgt.

Bei gemischten Schenkungen ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke das (ab 2001) Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften)

auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Nach dem in § 51 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes definierten Begriff des Grundvermögens zählen dazu der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile, das sind insbesondere die darauf errichteten Gebäude, und das Zubehör. Erst durch das Gebäude wird der Charakter der Liegenschaft wesentlich bestimmt und das Grundstück zum bebauten Grundstück. Die Mitbewertung des Gebäudes als Bestandteil des Grund und Bodens beim Eigentümer der Liegenschaft käme nur für den Fall nicht in Betracht, wenn es sich als Superädifikat bzw ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden um eine gesondert zu betrachtende wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens handeln würde. Jede wirtschaftliche Einheit (zB bebautes Grundstück) ist gemäß § 2 Abs. 1 BewG für sich zu bewerten und ist ihr Wert im Ganzen festzustellen. Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist somit der zuletzt festgestellte Einheitswert (VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen und gem. § 192 BAO für Abgabenbescheide bindend (VwGH 22.10.1992, 91/16/0044). Die abzuleitenden Abgabenbescheide haben neben den verbindlich festgestellten Wertgrößen auch von der Feststellung über Art und Umfang des Gegenstandes sowie über die Zurechnungsträger auszugehen (VwGH 8.11.1977, 1155/76).

Entgegen der Rechtsansicht des Bw ist es daher im Hinblick auf die verbindliche Wirkung der Einheitsbewertung grundsätzlich nicht möglich, entgegen der darin getroffenen Feststellung über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bei der Bemessung der Schenkungssteuer, wie eingewendet konkret nach § 8 Abs. 4 ErbStG, bestimmte Vermögensteile auszuscheiden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 7. April 2004