



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 4. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. März 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 9. Feber 2005 wurde zwischen den bürgerlichen und außerbürgerlichen Miteigentümern der Liegenschaft in EZ 2144 GB, nämlich B, H und D, sowie den weiteren Parteien A (= Berufungswerber, Bw) und HS ein Vertrag abgeschlossen, dessen Zweck in der Präambel auszugsweise wie folgt festgehalten wird:

D, Tochter der B, und ihr Gatte A errichten auf der Liegenschaft einen Zubau im Garten als ihre Ehwohnung. Eine aus der Wohnung der B gebildete Wohnung sei der Tochter bereits im Jahr 2000 geschenkt und dazumal eine erforderliche Umparifizierung seitens der Schlichtungsstelle der Stadt vorgenommen worden. HS ist Fruchtgenußberechtigte an der Eigentumswohnung des Sohnes H. Die nunmehr erforderlichen Eigentumsanteilsübertragungen, der wirtschaftliche Ausgleich zwischen den Parteien hiefür und dafür, dass sich die ausschließliche Nutzung bestimmter Teile der Liegenschaft ändere, die Erhaltung des Familienbesitzes und Herstellung des entsprechenden Grundbuchsstandes sei Sinn und Zweck des Vertrages.

Laut Grundbuchsauszug sind B mit 225/400 Anteilen, Wohnungseigentum an W 2, und H mit 175/400 Anteilen, Wohnungseigentum an W 1, Miteigentümer der Liegenschaft. Der Erwerb der D aufgrund des Schenkungsvertrages vom 22. Dezember 2000 war bislang nicht

verbüchert worden.

Ausgehend von der Baubewilligung des Stadtmagistrates vom 9. November 2004 betreffend den Anbau, Begründung weiterer Wohnungseigentumseinheiten und damit verbundener Änderung der Nutzwerte (siehe Vertragspunkt III.) wird von den Parteien wie folgt Wohnungseigentum begründet bzw. werden einander die erforderlichen Eigentumsanteile übertragen und ua. Wohnungseigentumspartnerschaft der Ehegatten D und A an Top 4 begründet, wobei A ausschließlich Miteigentumsanteile von H und B übertragen erhält (siehe Vertragspunkt IV.):

"Die Einverleibung des Eigentumsrechtes für

den Miteigentümer	ob der X/1146el Eigentumsanteile, X =	mit denen Wohnungseigentum an folgenden Objekten untrennbar verbunden ist:
H	326	Wohnung Top 1
B	304	Wohnung Top 2
D	150	Wohnung Top 3
D	161	Wohnung Top 4
A	161	Wohnung Top 4
H	10	Garage G 1
B	10	Garage G 2
A	6	Autoabstellplatz P 1
A	6	Autoabstellplatz P 2
D	6	Autoabstellplatz P 3
D	6	Autoabstellplatz P 4

Unter Punkt "V. Entgelt" wurde festgehalten, "soweit nicht im Folgenden etwas anderes vereinbart ist, erfolgt die Übertragung der Miteigentumsanteile unentgeltlich", und vereinbart, dass A und D sich verpflichten, an H einen Betrag von gesamt €20.000 sowie an B einen Betrag von €1.000 zu bezahlen.

Im Weiteren wurden noch das Wohnrecht der HS, die gegenseitige Einräumung von Vorkaufsrechten sowie Belastungs- und Veräußerungsverboten etc. geregelt. Sämtliche mit dem Vertrag verbundenen Gebühren, Steuern und Kosten tragen D und A.

Hinsichtlich der (außerbücherlichen) Vorschenkung an D wurde der "Wohnungseigentums- und Übergabsvertrag" vom 22. Dezember 2000 nachgereicht, wonach infolge der zusätzlichen Wohnung Top 3, gebildet aus der Top 2 der B, die Nutzwerte insgesamt mit 410 (vormals 400) festgesetzt wurden und B ihrer Tochter D die 74/410el Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top 3 schenkungsweise übertragen hatte.

Laut eingereichten Abgabenerklärungen Gre 1 hat ua. der Bw von H, di der Onkel seiner Gattin, im Zuge des "Kaufes" vom 9. Feber 2005 62.790/469.860el Anteile an der Liegenschaft EZ 2144 GB erworben; als Gegenleistung hiefür ist der Betrag von € 20.000 ausgewiesen.

Der zuletzt unter EW-AZ zum 1.1.1994 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft (Mietwohngrundstück) beträgt insgesamt erhöht € 60.391,13.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw hinsichtlich des Erwerbes von H mit Bescheid vom 29. März 2005, StrNr, ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert der erworbenen Anteile (62.790/469.860el = € 24.211,21) abzüglich der Gegenleistung € 20.000 sowie des Freibetrages von € 110 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. V) und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 721,53 vorgeschrieben (Berechnung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 29.3.2005). Daneben ist von der Gegenleistung die Grunderwerbsteuer erhoben worden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, die Behörde habe sich nicht mit dem Sinn und Zweck des Vertrages auseinander gesetzt. Es habe keine Schenkungssteuer anzufallen, da keiner der Zuwendungstatbestände nach dem ErbStG erfüllt werde. Maßgeblich sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Wie aus dem Vertrag, dem Vorgängervertrag und der ggstdl. Präambel hervorkomme, solle im Garten des gemeinsamen Hauses, den zu nützen bisher alleine H berechtigt gewesen sei, der Zubau errichtet werden, worin sich die Top 4 des Bw samt Ehegattin befinden werde. Es komme daher lediglich zu einer geringfügigen Verschiebung der Gartennutzungsrechte und dazu, dass der Bw in die Miteigentümergeinschaft einsteige. Dadurch sei eine Verschiebung der Anteile und Änderung der Nutzwerte bedingt, wobei sich aber an der praktischen Nutzung nichts ändere. Bei wirtschaftlicher Betrachtung werde daher von den Veräußerern nichts ohne Gegenleistung aufgegeben. Das dem Bw samt Gattin zukommende Gartenstück habe keinen höheren Wert als die vereinbarte Gegenleistung. Da es sich um eine schlecht begehbbare Wiese handle, würde niemand mehr als diesen Preis bezahlen. Die Vorschreibung von Schenkungssteuer - zusätzlich zur Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung - sei daher nicht gerechtfertigt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 20. April 2005 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass die erworbenen Nutzwertanteile einen Vermögenswert darstellten. Da der vereinbarte Kaufpreis den anteiligen dreifachen Einheitswert der Anteile iSd § 19 ErbStG unterschreite, liege eine gemischte Schenkung vor. Hinsichtlich des Differenzbetrages sei daher zu Recht Schenkungssteuer vorzuschreiben.

Mit Antrag vom 27. April 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und - unter Darlegung von VwGH-Judikatur zur gemischten Schenkung, Missverhältnis etc. - vorgebracht, maßgeblich sei der wirtschaftliche

Wert und nicht die Grundsätze des Bewertungsgesetzes. Die tatsächlichen Vermögensverschiebungen seien laut Vertrag angemessen abgegolten worden, jedenfalls liege kein Missverhältnis und damit keine gemischte Schenkung vor. Die prozentuelle Vermehrung von Anteilen bringe sogar wirtschaftlich oft eher Nachteile, da mehr Gemeinkosten zu tragen seien. Ein tatsächlich höherer Nutzen an der Liegenschaft sei durch die Entgeltleistungen abgegolten.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idGF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach Z 2 jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Als wesentlich ist vorab festzuhalten, dass – entgegen dem Berufungsvorbringen – bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer als einer Verkehrsteuer die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" in den Hintergrund tritt, da das Steuergesetz (ErbStG) die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände und somit an Rechtsvorgänge knüpft (VwGH 3.10.1996, 96/16/0136; VwGH 29.1.1996, 94/16/0064). Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist daher grundsätzlich die formalrechtliche Beurteilung geboten (VwGH 27.6.1991, 90/15/0019).

Unstrittig ist, dass der Bw mittels gegenständlichem Rechtsvorgang erstmals, da er offenkundig vorher keinerlei bürgerliches oder außerbürgerliches Eigentum hatte und auch laut Berufung in die Miteigentümergemeinschaft "eingestiegen" ist, ua. von H bestimmte Miteigentumsanteile an der Liegenschaft zur Begründung von Wohnungseigentum erworben hat; dies laut Vertragspunkt V. in Zusammenhalt mit den Angaben in der Abgabenerklärung zu einem Entgelt von € 20.000 und im Übrigen unentgeltlich.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind u. a. Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen – d. h. unterliegen insoweit zusätzlich der Schenkungssteuer - als der Wert der Grundstücke (Einheitswert) den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Bei dieser sogenannten **gemischten Schenkung** wird eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen und besteht aus einem Kauf und einer Schenkung (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Ein solches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist.

Eine solche "gemischte Schenkung" kommt bei einem offenbaren **Missverhältnis** zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht (VwGH 14.10.1991, 90/15/0084; vom 27.5.1999, 96/16/0038). Stehen Leistung und Gegenleistung (zB in einem Übergabsvertrag) in einem offenbaren Missverhältnis, so **ist** hinsichtlich der Wertdifferenz die von den Parteien beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung anzunehmen (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Nach der Judikatur kann aus den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles, wozu eben das krasse Missverhältnis der wechselseitigen Leistungen zählt, das Vorliegen der subjektiven Schenkungsabsicht der Parteien erschlossen werden (vgl. OGH 23.3.1976, 5 Ob 255/75, NZ 1978, 140).

Diesbezüglich führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.12.1998, 96/16/0241, aus, dass zwar eine gemischte Schenkung nur anzunehmen sei, wenn der Parteiwille bei Vertragsabschluss dahin ging, einen Teil der zu erbringenden Leistung als Geschenk zu betrachten. Allerdings – so der VwGH – lässt sich (gleichlautend zu obigem OGH-Erkenntnis) aus den Umständen des Einzelfalles, zu welchen das Vorliegen eines krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen gehört, der Schenkungswille erschließen. Dies gelte zB insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen, bei welchen eine Verschleierung der teilweisen Schenkungsabsicht möglich ist (siehe zu Obigem auch: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 f zu § 3 ErbStG).

Im Gegenstandsfall ist neben dem offenkundigen familiären Naheverhältnis sämtlicher Vertragsparteien zudem noch der "Erhalt des Familienbesitzes" in der Präambel als ein wesentlicher Zweck des Vertrages deklariert.

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist dabei – wie seitens des Bw im Vorlageantrag völlig zutreffend unter Verweis auf die VwGH-Judikatur dargelegt wird - anhand der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht steuerrechtliche Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis der wechselseitigen Leistungen beeinflussen, anstelle der steuerlichen Einheitswerte vielmehr aufgrund eines Vergleiches der **objektiven Verkehrswerte** bzw. der gemeinen Werte der Leistungen zu treffen. Dies insbesondere, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (vgl. VwGH 27.8.1990, 89/15/0062; 16.11.1995, 93/16/0051 u.v.a.).

Hingegen ist für die Bemessung der Schenkungssteuer der Einheitswert der Grundstücke (bzw. anteilige Einheitswert von übertragenen Miteigentumsanteilen) maßgebend.

Nach der Bewertungsvorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG ist u. a. für inländisches Grundvermögen in der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung das **Dreifache** des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des

Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

Unter Bedachtnahme darauf, dass

1. nach Erfahrungswerten der Abgabenbehörde der Verkehrswert einer Liegenschaft zumindest das Fünf- bis Sechsfache des steuerlich geringfügigen Einheitswertes und somit im Gegenstandsfalle für die (laut eigenen Angaben) übertragenen 62.790/469.860el Anteile zumindest rund € 40.000 - € 48.000 beträgt, sowie
2. auch bei Annahme eines an der untersten Grenze befindlichen m<sup>2</sup>-Preises von etwa € 330 (zufolge einer österreichweiten Erhebung bei den Gemeinden für Baugrundstücke in der Zeitschrift "Gewinn", Ausgabe Juli/August 2005 für das Jahr 2005, betr. Grundstücke für Ein- bis Zweifamilienhäuser, in der GB in "guter Lage" zwischen € 477 - € 575 pro m<sup>2</sup>, in "schlechter Lage" Abschlag 30 %) sich bei gegenständlichen Anteilen umgelegt auf die Fläche, das sind rund 162 m<sup>2</sup>, der Wert mit rund € 53.400 ergeben würde, ist aber hier das Missverhältnis von Leistung (Verkehrswert nach Obigem zumindest ca. € 45.000 - € 50.000) und Gegenleistung (Entgelt € 20.000) in Gegenüberstellung der gemeinen Werte (Verkehrswerte) offensichtlich und ist daher nach objektiven Verkehrswerten jedenfalls von einer gemischten Schenkung auszugehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erk. 1.12.1987, 86/16/0008; 12.7.1990, 89/16/0088, 0089) ist nämlich ein – zur Annahme einer gemischten Schenkung rechtfertigendes - offenes bzw. krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bereits gegeben, wenn die Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 25 % (teilweise schon 20 %) unterschreitet, welche Ansicht des VwGH sowohl mit der Lehre als auch mit der Verwaltungspraxis übereinstimmt.

Entgegen der Rechtsansicht des Bw, hinsichtlich des Wertansatzes seien anstelle des nicht anzuwendenden Bewertungsgesetzes im Rahmen der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" sohin wirtschaftliche Überlegungen über den konkret erworbenen Gartenanteil sowie den allenfalls erhöhten Nutzen durch die erworbenen Anteile anzustellen, ist nochmals darauf zu verweisen, dass zum Einen nach Obgesagtem die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" im Rahmen der Schenkungssteuer nicht in Betracht kommt. Zum Anderen **ist** bei Schenkungen hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen. Nach dessen Abs. 1 richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des **Bewertungsgesetzes** (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist. Gem. § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke (seit 2001) das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Besonderen Bewertungsvorschriften (II. Teil Bewertungsgesetz) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde.

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** ist gemäß § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Für wirtschaftliche Einheiten ist nach den Vorschriften des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes ein Einheitswert festzustellen (vgl. VwGH 26.2.1963, 2426/60).

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Die Einheitswertbescheide sind gem. § 192 BAO als Feststellungsbescheide für Abgabenbescheide bindend (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0197, 0229; vom 22.10.1992, 91/16/0044), wobei die abzuleitenden Abgabenbescheide nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von der Feststellung über die Art und den Umfang des Gegenstandes sowie über die Zurechnungsträger auszugehen haben (siehe VwGH 8.11.1977, 1155/76). Es ist somit im Hinblick auf die verbindliche Wirkung der Ergebnisse der Einheitsbewertung grundsätzlich nicht möglich, entgegen der darin getroffenen Feststellung über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bestimmte Vermögensteile auszuscheiden.

Im Gegenstandsfalle steht die Bemessung der Schenkungssteuer ausgehend vom zuletzt für die Gesamtliegenschaft „Mietwohngrundstück“ festgestellten Einheitswert insofern in Streit, als der Bw nach seiner Ansicht aufgrund "wirtschaftlicher Betrachtung" bloß Anteile des Gartens bzw. der "schlecht begehbaren Wiese", auf welcher der Anbau errichtet werde, dh. sohin am nackten Grund und Boden erworben habe. Dieses Gartenstück habe keinen höheren Wert als die vereinbarte Gegenleistung und sei damit angemessen abgegolten.

Dem ist aber nach dem Obgesagten entgegenzuhalten, dass im Rahmen der Einheitsbewertung, welche Bescheide als Grundlagenbescheide Bindungswirkung entfalten, verbindliche Feststellungen sowohl hinsichtlich der Wertgrößen wie auch über die Art und den Umfang des Gegenstandes sowie über den Zurechnungsträger getroffen werden. Fest steht, dass gegenständliche Liegenschaft als eine wirtschaftliche Einheit "Mietwohngrundstück" qualifiziert und bewertet wurde, woran durch Errichtung nunmehr der weiteren Wohnung Top 4 im Zuge des Zu- oder Anbaues naturgemäß keine Änderung eintreten wird. Wenn daher ideelle Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an

einem bebauten Grundstück erworben werden, was wiederum nur bedeutet, dass ein erforderlicher Miteigentums- bzw. Mindestanteil an der Gesamtliegenschaft verbunden mit einem ausschließlichen Nutzungsrecht an bestimmten Liegenschaftsteilen, jedenfalls aber kein reales Eigentum, erworben wird, dann ist es grundsätzlich nicht möglich, aus dem Umfang des Bewertungsgegenstandes "bebautes Grundstück" bestimmte Vermögensteile auszuscheiden und etwa nur – nach dem Dafürhalten des Bw – einen Teil des Gartens bewertungsmäßig in Ansatz zu bringen. Es ist daher auch dann, wenn wie im Gegenstandsfalle tatsächlich keine Abtrennung eines Teiles von einer bebauten Liegenschaft und keine Bildung einer neuen wirtschaftlichen Einheit (zB unbebautes Grundstück) stattgefunden hat, sondern vielmehr von der weiterhin Bestand habenden wirtschaftlichen Einheit "bebautes Grundstück" ein ideeller Miteigentumsanteil zugewendet wird, um darauf Wohnungseigentum zu begründen, von der Übertragung ideellen Miteigentums an der Gesamtliegenschaft auszugehen und ist dem zur Steuerbemessung der aliquote Einheitswert, der zuletzt für die gesamte (bereits bestehende) Liegenschaft festgestellt wurde, zugrunde zu legen.

Steuerlich ist sohin im Berufungsfalle hinsichtlich des Grundstückswertes abzustellen auf den zuletzt festgestellten anteiligen Einheitswert in dreifacher Höhe, das sind € 24.211,21, dem die Gegenleistung von lediglich € 20.000 gegenüber steht.

Nach den im Berufungsfall vorliegenden Wertverhältnissen ist eindeutig von einer durch das abgeschlossene Rechtsgeschäft verwirklichten gemischten Schenkung auszugehen, weshalb vom Finanzamt zu Recht von dem die Gegenleistung übersteigenden Wert (= steuerlicher Wert, Einheitswert) des erworbenen Liegenschaftsanteiles die Schenkungssteuer vorgeschrieben wurde.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. Juli 2005