

GZ. RV/0114-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. November 2002 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 Übergabsvertrag vom 31. August 2002 sind die geschiedenen Ehegatten JK und MK (= Bw) je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft in EZ 1169 GB Kö., Mietwohngrundstück, mit einer Grundfläche von 1.312 m². Das Grundstück ist mit Pfandrechten für das Land von

zusammen S 287.000 und für die A-Bank von S 1.960.000 belastet. JK übergibt seinen Hälftenanteil an die Bw; im Gegenzug verpflichtet sich diese zur Übernahme der im Betrag von gesamt € 36.534,58 aushaftenden Darlehensverbindlichkeiten und diesbezüglicher Schad- und Klagloshaltung des Übergebers sowie zur Bezahlung eines Barbetrages von € 40.000 (Pkte. 3. und 4.). Die Übergabe erfolgt mit Vertragsunterfertigung.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass es sich - laut einer beigebrachten Bankbestätigung - beim Darlehen des Landes um ein Wohnbauförderungsdarlehen im aushaftenden Betrag von € 18.028,96 bei einer Restlaufzeit bis zum Jahr 2029 handelt; die Scheidung ist am 25. August 1997 erfolgt.

Der zuletzt für die Gesamtliegenschaft unter EW-AZ X zum 1.1.1988 festgestellte erhöhte Einheitswert beträgt € 49.635,55.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw – neben der Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung - mit Bescheid vom 5. November 2002, Str. Nr. X, ausgehend vom dreifachen anteiligen Einheitswert der übergebenen Liegenschaft abzüglich der (teils abgezinsten) Gegenleistung von gesamt € 51.867 und des Freibetrages, sohin ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von € 22.476 gem. § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 4.836,19 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 5. November 2002).

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung wurde Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, es liege mangels Unentgeltlichkeit und Schenkungsabsicht keine Schenkung vor. Im Hinblick auf die vereinbarte Schuldübernahme zuzüglich Barzahlung handle es sich um einen entgeltlichen Vertrag. Es fehle auch jeder Hinweis auf die Annahme einer Schenkung.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2002 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass bei einem offensichtlichen Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung, wie im vorliegenden Fall, von der Schenkungsabsicht und damit einer gemischten Schenkung auszugehen sei. Die Vertragsannahme könne aufgrund der mit Unterfertigung vereinbarten Übergabe nicht in Abrede gestellt werden.

Mit Antrag vom 14. Jänner 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und unter Verweis auf die VwGH-Judikatur vorgebracht, für das Vorliegen einer gemischten Schenkung reiche ein unter dem tatsächlichen Wert liegender Kaufpreis aus privaten Motiven bzw. ein preisliches Entgegenkommen zwischen Verwandten oder Freunden nicht aus. Entscheidend sei vielmehr, ob sich die Parteien der

teilweisen Unentgeltlichkeit des Geschäfts bewußt waren und diese auch gewollt hätten. Aufgrund des amtsbekannten Umstandes der Scheidung der Vertragsparteien habe nicht die geringste Absicht bestanden, irgendwelche Geschenke zu machen. Die Feststellung über das Ausmaß eines Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen sei auch nicht nach steuerlichen Werten (Einheitswert), sondern vielmehr aufgrund eines Vergleiches der Verkehrswerte (Grundstück mit Haus) zu treffen, weil die Schenkungssteuer auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung beruhe und im täglichen Leben nicht steuerrechtliche Bewertungsvorschriften die Wertvorstellung der Vertragspartner beeinflussen würden. Der Verkehrswert der Liegenschaftshälfte liege aber mit Sicherheit nicht über € 51.867, weshalb keine Schenkungssteuer festzusetzen sei.

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.

Gem. § 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.

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 offensbaren **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 offensbaren 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).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist dabei – wie die Bw im Vorlageantrag völlig zutreffend und ausführlich darlegt - 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 sohin 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 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 den Hälftenanteil zumindest rund € 124.000 beträgt, sowie
2. auch bei Annahme eines an der untersten Grenze befindlichen m²-Preises von € 110 (erhoben zufolge des Immobilienpreisspiegels 2001 bzw. einer österreichweiten Erhebung bei den Gemeinden für Baugrundstücke in der Zeitschrift "Gewinn", Ausgabe Juli 2003, für das 2. Halbjahr 2002, ua. für Grundstücke in "schlechter Lage" in der GB Kö.) sich bei der gegenständlichen Liegenschaftsfläche von 1.312 m² der Wert der Liegenschaftshälfte (**ohne Gebäude**) mit rund € 73.000 ergibt,
ist aber hier das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung (€ 51.867) in Gegenüberstellung der gemeinen Werte (Verkehrswerte) offensichtlich und ist daher nach objektiven Verkehrswerten – wie die Bw ausdrücklich einwendet – jedenfalls von einer gemischten Schenkung auszugehen.

Die in diesem Zusammenhang von der Bw getroffene Aussage, "der Verkehrswert der Liegenschaftshälfte liegt mit Sicherheit nicht über € 51.867", erscheint dagegen, insbesondere auch im Hinblick auf die Größe des Grundstückes samt einem darauf befindlichen Gebäude mit zumindest 2 Wohnungen ("Mietwohngrundstück"), wenig plausibel und in keiner Weise nachvollziehbar. Es würde sich nämlich hieraus – umgelegt auf die hälfte Grundstücksfläche und ohne Berücksichtigung des Gebäudes – ein m²-Preis von lediglich € 78,79 ergeben, der sohin nicht annähernd dem niedrigst möglichen Wert von € 110 entspricht und damit als völlig unrealistisch zu erachten ist.

Steuerlich ist im Berufungsfalle hinsichtlich des Grundstückswertes abzustellen auf den zuletzt festgestellten anteiligen Einheitswert in dreifacher Höhe, das sind € 74.453,31, dem die Gegenleistungen von gesamt lediglich € 51.867 gegenüber stehen.

Das bedeutet, dass selbst ein Vergleich zwischen der Gegenleistung und dem steuerlichen Wert anstelle des Verkehrswertes eine Wertdifferenz von € 22.586,31, das sind umgerechnet rund 33 %, ergibt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erk. 1.12.1987, 86/16/0008; 12.7.1990, 89/16/0088, 0089) ist aber ein – zur Annahme einer gemischten Schenkung rechtfertigendes – offenkundiges 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.

Nach den im Berufungsfall vorliegenden Wertverhältnissen ist daher eindeutig von einer durch das abgeschlossene Rechtsgeschäft verwirklichten gemischten Schenkung auszugehen.

Von der Bw wird noch eingewendet, da das Rechtsgeschäft zwischen geschiedenen Ehegatten abgeschlossen worden wäre, könne keine Schenkungsabsicht bestanden haben bzw. unterstellt werden.

Dem ist entgegen zu halten, dass sich die Bw zum Einen in ihrer eigenen Argumentation widerspricht, wenn sie an anderer Stelle des Vorlageantrages darauf hinweist, für die Annahme einer Schenkung genüge nicht das "preisliche Entgegenkommen aus privaten Gründen bzw. zwischen Verwandten oder Freunden", was darauf schließen lässt, dass sohin gegenständlich – trotz Scheidung – ein freundschaftliches Verhältnis besteht (bestanden hat) und aus diesem Grund auch ein preisliches Entgegenkommen "aus privaten Gründen" erfolgte. Was das familiäre oder sonstige Naheverhältnis anlangt, so darf auch auf obige Judikatur hingewiesen werden, wonach in diesem Fall im Besonderen bei einem krassen Missverhältnis der beiderseitigen Leistungen das Vorliegen des Schenkungswillens anzunehmen ist.

Zum Anderen kommt allfälligen Beweggründen bzw. der zugrunde liegenden Motivation für die bereichernde Zuwendung steuerlich keinerlei Bedeutung zu (vgl. VwGH 27.4.2000, 99/16/0249).

Entgegen dem Dafürhalten der Bw hat daher das Finanzamt zu Recht eine gemischte Schenkung angenommen und von dem die Gegenleistung übersteigenden Wert des erworbenen Liegenschaftsanteiles – zusätzlich zur Grunderwerbsteuer – die Schenkungssteuer vorgeschrieben, welche betragsmäßig nicht bestritten wurde.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 16. Februar 2005