



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D, Adr, vertreten durch Steuerberater., gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. April 2008 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In dem am 2. Juli 2007 abgeschlossenen Übergabsvertrag wurde zunächst festgehalten: die Ehegatten W und S sind je hälftige ideelle Miteigentümer der Liegenschaft in EZ1.; im Lastenblatt des Grundbuches sind darauf ua. mehrere Pfandrechte für die Bank1 bzw. für die Bank2 verbüchert. Auf der Liegenschaft wird von S unter der Einzelfirma "S GasthofX" ein Gastgewerbebetrieb (Appartements und Zimmervermietung) ausgeübt. Gemäß Vertragspunkt 3. übergeben 1) die genannten Ehegatten die ihnen gehörige Liegenschaft und 2) übergibt S ihre Einzelfirma mit allen Aktiva und Passiva an die Tochter D (= Berufungswerberin, Bw) zum Stichtag 1. Juni 2007. Laut Vertragspunkt 5.2. übernimmt die Bw die in EZ1 unter C-LNr. 4, 5, 6, 7 und 10 pfandreichtlich sichergestellten Verbindlichkeiten (Bankverbindlichkeiten) sowie die sonstigen Verbindlichkeiten der Einzelfirma zum Stichtag in ihre Haftung zur Rückzahlung unter vollkommener Schad- und Klagloshaltung der beiden Übergeber. Als "Gegenleistung" räumt die Bw den beiden Eltern das lebenslange Wohnungsgebrauchsrecht an der im Gebäude auf der Liegenschaft befindlichen Wohnung im 2. Stock im Ausmaß von ca. 70 m² ein.

Neben der Abgabenerklärung wurde von der Bw eine "Erklärung der Betriebsübertragung" samt Antrag ua. auf Befreiung von der Grunderwerbsteuer (Freibetrag) nach dem Neugründungsförderungsgesetz (Formular NeuFö 3) beim Finanzamt eingereicht. Vorgelegt wurden weiters mehrere Kredit/Darlehenszusagen-Urkunden der Banken sowie eine Berechnungsdarstellung zur "Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1.6.2007", woraus hervorkommt:

Besitzposten: Liegenschaft (3facher Einheitswert) € 599.114,85 + sonstige Aktiva € 90.562,40, ergibt Aktiva € 685.577,25 (Anm.: rechnerisch richtig wäre € 689.677,25);
Schuldposten: zusammen € 1.026.983,20, darunter "Verbindlichkeiten Banken" € 999.752,29;
Gesamtwert des Betriebes: negativ - € 341.405,95.

Vom Finanzamt wurde der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft (Geschäftsgrundstück) mit € 199.704,95 erhoben.

Der Barwert des den Eltern eingeräumten Wohnrechtes wurde ausgehend von einem mtl. Mietwert von € 400 im Rahmen einer Verbindungsrente mit gesamt € 74.568,54 ermittelt, wovon auf den Vater (Erstbegünstigter) der Betrag von € 25.642,16 und auf die Mutter (Zweitbegünstigte) ein Betrag von € 48.926,38 entfällt.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit 3 Bescheiden je vom 16. April 2008, StrNr, Grunderwerb- und Schenkungssteuer wie folgt vorgeschrieben:

1.) Übergabe von der Mutter:

ausgehend vom Übergabspreis (= übernommene Passiva Einzelfirma abzüglich so. Aktiva unter Berücksichtigung des Freibetrages € 75.000 nach NeuFöG) und Wohnrecht (€ 48.926,38), sohin ausgehend von der Gegenleistung gesamt € 992.263,18 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 19.845,26;

2.) Übergabe vom Vater:

ausgehend von der auf ihn entfallenden Gegenleistung/Wohnrecht € 25.642,16 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 512,84;

3.) Übergabe vom Vater:

ausgehend vom hälftigen 3fachen Einheitswert der Liegenschaft € 299.557,42 abzüglich der Gegenleistung € 25.642,16 (Barwert Wohnrecht) abzüglich des Freibetrages € 2.200, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen unentgeltlichen Erwerb der Liegenschaft von € 271.715,26 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) sowie Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, die Schenkungssteuer im Betrag von zusammen € 29.932,65 (im Einzelnen: siehe Bescheide vom 16. April 2008).

Berufung wurde erhoben gegen den oben unter 1.) bezeichneten Bescheid (betr. Übergabe von der Mutter) mit der Begründung, dass von den ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten

€ 999.752,29 gesamt 45 % dem Vater W zuzurechnen seien, da er sowohl Kreditnehmer als auch Mithaftender für diese Darlehen sei. In diesem Umfang sei die Bemessungsgrundlage (an die Mutter erbrachte Gegenleistung) zu verringern.

Dieser Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung anhand einer Verhältnisrechnung (Gegenüberstellung Verkehrswerte Liegenschaft – so. Aktiva; Steuer vom Wert der Gegenleistung, insoweit diese prozentuell auf die Liegenschaft entfällt) teilweise Folge gegeben; dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Weiters wurde Berufung erhoben gegen den gegenständlich strittigen Schenkungssteuerbescheid (oben unter 3. betr. die Liegenschaftsübergabe vom Vater) mit der Begründung, die Gegenleistung sei von € 25.642,16 (Wohnrecht) um die dem Vater wegen seiner Darlehensnehmereigenschaft und Kredithaftung zuzurechnenden Darlehen € 449.888,52 zu erhöhen. Nachdem in der Folge die Gesamtgegenleistung den Wert des Grundstückes übersteige, entstehe keine Schenkungssteuerpflicht bzw. sei die Schenkungssteuer mit Null festzusetzen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass Vertragsgegenstand die hälftige Liegenschaft gewesen sei. Davon sei zwecks Bemessung der Steuer das Wohnrecht als Gegenleistung in Abzug zu bringen. Der Vater als Übergeber sei jedoch nicht Kreditnehmer, sondern nur Haftender und Grundeigentümer gewesen.

In dem – nach einer Vielzahl von Fristverlängerungsansuchen – am 30. Dezember 2010 eingebrachten Vorlageantrag wurde eingewendet: W sei bei einigen der betreffenden Darlehen zusammen mit seiner Gattin auch Kreditnehmer und nicht nur Hälfte-Grundeigentümer, nämlich beispielhaft zu:

1. Kreditzusage 12.2.1991 der Bank2 über ATS 1 Mio.
2. Pfandurkunde 12.2.1991 der Bank2 über ATS 1 Mio.
3. Hypothekarkredit 31.10.1989 der Bank2 über ATS 5 Mio.
4. Darlehenszusage 26.4.1983 der Bank1 über ATS 350.000
5. Kreditprolongation 9.5.2005 der Bank3 über € 14.534,57

Insgesamt 45 % der im Rahmen der Einheitswertfeststellung des Betriebsvermögens ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten seien daher dem W zuzurechnen, das sind € 449.888,52. Ausgehend vom Wert des Grundstückes ergebe sich nach Abzug der Gesamtgegenleistung (Wohnrecht + ant. Bankverbindlichkeiten) der steuerpflichtige unentgeltliche Erwerb mit negativ - € 175.973,26. Da die Gegenleistung den Wert des Grundstückes übersteige, falle keine Schenkungssteuer an.

Der UFS hat mit Vorhalt vom 24. Feber 2012 um Beibringung von Unterlagen (Bankbestätigungen) dahin ersucht, wer konkret zu welchem Kreditvertrag Kreditnehmer war und in welcher Höhe die bezüglichlichen Kredite zum Stichtag 1. Juni 2007 ausgehftet sind.

In Beantwortung des Vorhaltes wurden folgende Urkunden vorgelegt:

1. Kreditprolongation der Bank3 vom 9.5.2005 über einen Rahmen von € 14.534,57, Kreditnehmer W und S;
2. Darlehenszusage der Bank1 vom 26.4.1983 über den Darlehensbetrag von ATS 245.000, Darlehensnehmer W und S;
3. Kreditzusage und Pfandurkunde 12.2.1991 der Bank2 betr. Kredit über ATS 1 Mio., unterfertigt von W und S als Kreditnehmer;
4. Hypothekarkreditzusage 31.10.1989 der Bank2 über ATS 5 Mio., Kreditnehmer W und S;
5. Kreditprolongation 10.12.2004 der Bank3 über einen Fremdwährungskredit in Höhe von CHF 97.146 (derzeit € 63.000), ausnutzbar bis 31.12.2014, ausgewiesene Kreditnehmer W und S.

Laut beigeschlossener Aufstellung "Darlehensverzeichnis WJ 2006/2007" (Auszug aus dem Jahresabschluss zu GasthofX) beträgt der Stand (Tageskurs) der Verbindlichkeiten gegenüber obbenannten Kreditinstituten zum 31. Mai 2007 gesamt € 999.752,29; als Kreditnehmer sind zu sämtlichen Krediten die Ehegatten W und S angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG idgF. (vor BGBl. I 2007/9 ab 1. August 2008) 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 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF. (vor BGBl. I 2008/85 SchenkMG), waren ua. Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen - dh. unterliegen insoweit zusätzlich der Schenkungssteuer - als der Wert der Grundstücke (dreifacher 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 (siehe zur gemischten Schenkung: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 f zu § 3 ErbStG).

Die Beurteilung, ob überhaupt dem Grunde nach eine gemischte Schenkung vorliegt, ist dabei in Gegenüberstellung der maßgebenden Verkehrswerte von Leistung (bei Liegenschaften mit geschätzt zumindest dem 5-6fachen Einheitswert) und Gegenleistung vorzunehmen. Die Bemessung der Grunderwerbsteuer (vom entgeltlichen Teil der Zuwendung) und der Schenkungssteuer (vom unentgeltlichen Teil, insoweit der Wert des Grundstückes das Entgelt übersteigt) richtet sich hingegen nach den steuerlichen Werten.

Im Gegenstandsfall steht hinsichtlich der Übergabe der hälftigen Liegenschaft EZ1. mit einem anteiligen 3fachen Einheitswert von € 299.577,42 vom Vater an die Bw ausschließlich in Streit, ob die Bw als Gegenleistung laut Finanzamt nur das ihm eingeräumte Wohnrecht oder aber laut Berufungsvorbringen auch die Übernahme von Schulden erbracht hat. Nach Ansicht des Finanzamtes seien die anteilig aushaftenden Kreditschulden deshalb nicht dem Vater zuzurechnen bzw. nicht als weitere Gegenleistung anzuerkennen, da er zwar Miteigentümer der Liegenschaft, jedoch nicht Kreditnehmer gewesen sei.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt zur Gegenleistung beim Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer *übernommenen sonstigen Leistungen* und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Die Gegenleistung bildet jede nur denkbare, geldwerte und entgeltliche Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird. Grundsätzlich gehören auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung (VwGH 20.6.1990, 89/16/0101).

Zur Gegenleistung gehört daher auch die *Übernahme von Schulden* durch den Käufer, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirken. Schuldübernahmen einer auf der Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Forderung als Kaufpreis oder sonstige Leistungen gehören neben dem Kaufpreis als sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zur Gegenleistung (vgl. VwGH 12.4.1984, 83/16/0083).

Im Gegenstandsfall ist nunmehr durch die beigebrachten Urkunden wie Kreditzusagen, Pfandurkunden etc. wie auch durch das Darlehensverzeichnis zum 1. Juni 2007 (siehe eingangs), woraus hervorkommt, dass in allen Fällen beide Ehegatten W und S als Kreditnehmer aufgetreten sind, glaublich erwiesen, dass durch die Übernahme aller Darlehens/Kreditverbindlichkeiten eine Schuldübernahme auch gegenüber dem Vater erfolgt ist; dies unabhängig davon, dass offenkundig nicht mehr zu allen pfandreichtlich besicherten Bankverbindlichkeiten die betreffenden Verträge in Vorlage gebracht wurden bzw. werden konnten, oder dass nicht alle bestehenden Verbindlichkeiten pfandreichtlich besichert sind (zB hinsichtlich der Bank3). Die Bw hat sich jedenfalls unter Vertragspunkt 5.2. ausdrücklich

verpflichtet, sämtliche im Grundbuch besicherten Bankverbindlichkeiten sowie sonstige Verbindlichkeiten der Einzelfirma der Mutter in ihre alleinige Rückzahlung zu übernehmen und diesbezüglich *beide Eltern* völlig schad- und klaglos zu halten.

Insoweit daher auch der Vater als Kreditnehmer von einer Schuld befreit wird, liegt in Form der Schuldübernahme, die sich sohin zu seinen Gunsten in seinem Vermögen auswirkt, eine sonstige Leistung als weitere Gegenleistung gem. § 5 GrEStG vor.

Nachdem in der Folge die Gesamtgegenleistung (Wohnrecht + Schuldübernahme) von € 475.530,68 den Wert der erworbenen Liegenschaftshälfte von € 299.557,42 bei Weitem übersteigt, ist gem. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG von einem zur Gänze entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. Für die Vorschreibung einer Schenkungssteuer wie auch des Grunderwerbsteueräquivalentes nach § 8 Abs. 4 ErbStG bleibt diesfalls kein Raum. Übersteigt nämlich die (der Grunderwerbsteuer unterliegende) Gegenleistung den Wert des Grundstückes, ist § 8 Abs. 4 ErbStG nicht anzuwenden (siehe in *Fellner*, aaO, Rz 42 zu § 8).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. März 2012