

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B.S., Adressse, vertreten durch Notar, vom 15. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Dezember 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut notariellem Übergabevertrag vom 27. Oktober 2004 übergab und überließ H.S. ihren ideellen Hälfteanteil an der Liegenschaft in EZ X, bestehend aus den GST- NRn .Y Grundbuch Z samt den damit verbundenen anteiligen Rechten und dem dementsprechenden Anteil an den vorhandenen Baulichkeiten an ihren Sohn B.S. (im Folgenden kurz Bw.) zum Eigentum und dieser übernahm diese Liegenschaft samt den damit verbundenen Rechten und Baulichkeiten in sein Alleineigentum.

"Punkt 3) Gegenleistung" des Übergabevertrages hatte folgenden Wortlaut:

"Als Gegenleistung verlangt die Übergeberin und verpflichtet sich der Übernehmer B.S. mit Wirkung für sich (gegebenenfalls auch für Rechtsnachfolger) zur Erbringung folgender Leistungen:  
Zur weiteren Nutzung vereinbaren R.S. als verbleibender Hälfteigentümer und B.S. als neuer Hälfteigentümer eine Nutzungsvereinbarung dergestalt, dass R.S. weiterhin wie bisher seine Ehewohnung gemeinsam mit seiner Ehegattin H.S. nutzt und B.S. die von ihm auszubauende Wohnung im ersten Obergeschoss. In diesem Zusammenhang wird auf das nachstehende Wohnrecht verwiesen.

B.S. als Übernehmer räumt seiner Mutter H.S. und R.S. als weiterer ideeller Hälfteigentümer räumt seiner Gattin H.S. das lebenslängliche, unentgeltliche, betriebs- und heizkostenfreie, grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsgebrauchsrecht an der übergangsgegenständlichen Liegenschaft in EZ X Grundbuch Z und zwar im Gebäude in Wohnadresse, im Umfang der gemeinsam mit R.S. auszuübenden Benutzung der im Parterre gelegenen Räumlichkeiten: Küche, Stube, Schlafzimmer sowie Bad und WC und Nebenräume im Ausmaß von zusammen ca. 130 m<sup>2</sup>, als Dienstbarkeit ein und

H.S. erklärt die Annahme dieser Rechtseinräumung. Umfasst von diesem Wohnrecht ist neben dem vorstehenden ausschließlichen Benützungsrecht auch das Recht der Mitbenützung des Kellers, des Hausgartens und der Hofraumfläche sowie die Berechtigung zur Benützung eines Abstellplatzes für einen PKW, weiters das Recht der freien Bewegung und des ungehinderten Aufenthaltes auf den gesamten unbebauten Übergabsliegenschaften.

Ausschließlich für steuerliche Zwecke wird das Wohnrecht bewertet mit monatlich € 364,00 und unter Zugrundelegung der neuen Bewertungsvorschriften kapitalisiert bewertet mit dem 15,479969-fachen des Jahreswertes von € 4.365,00 veranschlagt, daher mit € 67.570,00.

#### Schuldüberbindung:

Festgestellt wird, dass mit der übergangsgegenständlichen Liegenschaft wie eingangs angeführt die den verbundenen Pfandrechten zugrundeliegenden Kredite und Darlehen mit insgesamt ATS 800.000,00, das entspricht einem Betrag von € 58.138,30, aushalten. Die vorgenannten Darlehensverbindlichkeiten stehen somit in untrennbarem Zusammenhang mit dem heute übergebenen Liegenschaftsvermögen. Aufgrund der Übernahme der Sachhaftung im Zusammenhang mit der Übernahme des ideellen Hälftenanteils entfällt somit auf B.S. davon die Hälfte, somit € 29.069,15. Die privativen Rückzahlungsverpflichtungen bleiben unverändert aufrecht wie bisher.

Hingegen wird hinsichtlich der noch gegenüber der Bausparkasse XXX aushaltenden Darlehensverbindlichkeit von € 7.200,00 (sichergestellt durch das Pfandrecht C-LNR 14a) festgehalten, dass dieses Darlehen bereits vom Übernehmer B.S. aufgenommen wurde und somit keine Übernahme mehr stattfindet. Die Übergeberin hält die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes gemäß § 364 c ABGB zum Schutz und zur Erhaltung des Familienbesitzes für entbehrlich."

Für diesen Rechtsvorgang setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 6. Dezember 2004

Schenkungssteuer in Höhe von 4.510,99 € fest mit der Begründung, wirtschaftlich gesehen seien keine Belastungen übernommen worden.

Gegen diese Schenkungssteuervorschreibung richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Argument, tatsächlich unterliege dieser Rechtsvorgang ausschließlich der Grunderwerbsteuer, handle es sich doch beim zugrunde liegenden Vertrag verkehrsteuerlich nicht um eine Schenkung. Die "Gegenleistung gemäß GrESt" betrage nämlich zusammen 66.454,15 € und sei daher höher als der Einheitswert der Grundstücke von 65.384,80 €. Als Gegenleistung sei vom Finanzamt zu berücksichtigen:

"a) die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes vom Übernehmer an die Übergeberin im kapitalisierten Gesamtwert von € 67.570,-- hievon die Hälfte auf den Übergeber fallend somit € 33.785,- b) die Schuldübernahme als Sachhaftung über anteilig € 32.669,15, das ist die Hälfte von € 58.138,30 zuzüglich € 7.200, zusammen sohin € 65.338,30".

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"Die Grunderwerbsteuer berechnet sich gemäß § 4 (1) GrEStG vom Wert der Gegenleistung. Gegenleistung ist die Summe aller Leistungen, die der Erwerber konkret übernehmen muss um in den Genuss des Kaufobjektes zu kommen. Im Berufungsfall werden die auf der Liegenschaft sichergestellten Pfandrechte grundbürgerlich zwar übernommen die Rückzahlungsverpflichtungen blieben aber unverändert aufrecht. Da der Berufungswerber bis auf das Bauspardarlehen der Bausparkasse XXX keine Schulden auf der erworbenen Liegenschaft im Zeitpunkt der Übergabe sichergestellt hat, kann die bloße grundbürgerliche Übertragung eines Pfandrechtes nicht als Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftsanteile angesetzt werden. Mit der Übertragung der Schuld im Grundbuch ist ja noch keine tatsächliche Tilgungsverpflichtung entstanden.

Das ausbedingene Wohnrecht der Übergeberin belastet den Berufungswerber wirtschaftlich auch nicht direkt, da ausdrücklich festgestellt wird, dass das Recht nur in den vom zweiten Hälftenbesitzer bisher schon genutzten Räumlichkeiten ausgeübt werden kann. Die Benützungsmöglichkeit an der dem Berufungswerber wirtschaftlich übergebenen zweiten Haushälfte ist im Innenverhältnis der Liegenschaftseigentümer nicht eingeschränkt. Auf Grund der im Grunderwerbsteuerrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgte daher die Übertragung der Liegenschaftshälfte im Berufungsfall ohne Übernahme von tatsächlichen Leistungen. Es war daher eine reine Schenkung zwischen H.S. und B.S. anzunehmen."

Der Berufungswerber stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde als Replik noch ausgeführt, die auf der Übergabsliegenschaft sichergestellten Pfandrechte mit einem aushaltenden Stand der zugrunde liegenden Darlehen bzw. Kredite von insgesamt 58.138,30 € seien vom Finanzamt nicht berücksichtigt worden, da anlässlich der Übergabe keine Schuldübernahme erfolgt sei. Allerdings würden gemäß der VwGH- Entscheidung vom 18.8.1994, 93/16/0111 zur Gegenleistung auch Belastungen gehören, die auf dem Grundstück ruhen und abzulösen wären, wenn das Grundstück lastenfrei übergehen würde. Aus diesem Grund müsste die Hälfte der ausstehenden, auf der Liegenschaft sichergestellten Schulden, somit 29.069,15 € als Gegenleistung im Sinne der Rechtsprechung angesehen werden. Nachdem diese Gegenleistung vom Einheitswert abzuziehen sei, ergebe sich als steuerpflichtiger Erwerb nicht der bisher angesetzte Betrag von 67.384,80 € (= Wert der Grundstücke 67.584,80 € minus Freibetrag von 2.200 €), sondern von 38.069,00 €. Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG hiervon 3,5 %, somit 1.341,02 € und gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 %, somit 766,30 € ergebe nach Abzug der Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft von 110 € eine Schenkungssteuer von insgesamt 1.997,39 €. Bei dieser Berechnung unterliefen dem Bw. allerdings einige Rechen- bzw. Ausfertigungsfehler (nämlich: Wert der Grundstücke 67.584,80 € minus Freibetrag von 2.200 € = 65.384,80 € und nicht 67.384,80; ausgehend von diesen 67.384,80 minus die Schulden von 29.069,15 € = 38.315,65 € und nicht die angeführten 38.069 € abgerundet 38.315 €, davon 3,5 % bzw. 2 % ergaben dann die vom Bw. ermittelten Steuerbeträge von 1.341,02 € und 766,30 €).

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

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987, BGBl.Nr. 309/1987 idgF, sind Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind (sogenannte gemischte Schenkungen), nur insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt (vgl. VwGH 14.1.1988, 86/16/0035, VwGH 22.5.1996, 96/16/0083, u.a.). Durch diese "insoweit" Bestimmung soll klargestellt werden, dass auch bei solchen Rechtsgeschäften der entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuer unterliegt, wobei hier die Steuer aus dem Wert der Auflage oder Gegenleistung zu berechnen ist. Der unentgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes fällt hingegen unter die Schenkungssteuer. Die auf den unentgeltlichen Teil entfallende Schenkungssteuer ist aus dem Wert des Grundstückes (ab 1. Jänner 2001: dreifache Einheitswert) unter Abzug der Gegenleistung zu berechnen. Ausschließlich Grunderwerbsteuer ist daher dann zu erheben, wenn die Auflage oder Gegenleistung den (dreifachen) Einheitswert des Grundstückes übersteigt (siehe dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz 29ff zu § 3 GrEStG

1987 und Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Band I, Rz 115ff zu § 2 GrEStG 1987).

Nach dem Vorbringen im Vorlageantrag, insbesondere aus der darin vorgenommenen Berechnung des schenkungssteuerpflichtigen Erwerbes, ergibt sich für die Entscheidung des Streitfalles, dass nach Vorliegen der Berufungsvorentscheidung vom Bw. von den beiden Berufungspunkten allein noch aufrechterhalten wurde, ob die in Punkt 3 des Übergabevertrages als Gegenleistungen vereinbarte Übernahme der Sachhaftung vom eigenständigen (eigentümlichen) Begriff der Gegenleistung des Grunderwerbsteuergesetzes umfasst ist. Die Berechnung der festzusetzenden Erbschaftsteuer im Vorlageantrag zeigt nämlich deutlich, dass der Bw. nunmehr nur mehr die Übernahme der Sachhaftung in Höhe von 29.069,15 € als Gegenleistung ansieht und vom (dreifachen) Wert des Grundstückes abgezogen haben will. Hingegen wurde die Berücksichtigung des Wertes des "Wohnungsgebrauchsrechtes" als Gegenleistung nicht länger als Berufungspunkt aufrecht erhalten; die eingebrachte Berufung erfuhr damit nachträglich eine Einschränkung auf den allein noch verbliebenen Streitpunkt, ob das Finanzamt zu Recht die Übernahme der Sachhaftung nicht als Gegenleistung angesehen hat. Die gegenständliche Berufungsentscheidung spricht somit allein über diesen Berufungspunkt ab.

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich- rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Dieser Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Gegenleistung im Sinne des GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Unter Beachtung dieser Begriffsbestimmung der Gegenleistung ist daher im Streitfall abzuklären, ob die Übernahme der Sachhaftung eine Auflage/Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn ist.

Nach GrESt- Recht bildet die Auflage eine Gegenleistung im Sinn des § 5 GrEStG. Unter einer Auflage ist jede dem Geschenknehmern (auch eine gemischte Schenkung ist eine Schenkung im Sinne des § 938 ABGB) auferlegte Leistung zu verstehen, die die Bereicherung des Bedachten vermindert. Die Auflage kann in Leistungen jeder Art bestehen, so insbesondere auch in der Übernahme von Hypotheken, die auf Grundstücken beruhen (VwGH 19.5.1988, 87/16/0162, ÖStZB 1988 Seite 539). Dieses VwGH- Erkenntnis führt diesbezüglich aus, nach § 1408 ABGB gelte die Übernahme des Pfandrechtes – wie im Beschwerdefall mangels anderer Vereinbarung- im Zweifel als persönliche Schuldübernahme. Dieses Erkenntnis lässt erkennen, dass das Vorliegen einer Auflage im oben besprochenen Sinn voraussetzt, dass es zusätzlich zur bloßen Sachhaftung durch eine Vereinbarung auch zur persönlichen Übernahme der Verpflichtung durch den kommt, der das mit der Hypothek

belastete Grundstück erhält. Gleiches gilt bei einem Grundstückskauf bezüglich der Gegenleistung. Pfandrechtlich auf dem erworbenen Grundstück sichergestellte Forderungen können nur dann in die Gegenleistung und damit in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn sich der Erwerber vertraglich verpflichtet, den bisherigen Eigentümer bezüglich der hypothekarisch sichergestellten Verpflichtungen schad- und klaglos zu halten. Allerdings kommt dem Umstand keine entscheidende Bedeutung zu, wenn im zu beurteilenden Vertragstext nicht die Worte, der Käufer werde den Verkäufer "klag- und schadlos" halten, verwendet werden. Entscheidend ist, ob der Übernehmer über die reine Sachhaftung hinaus sich zumindest im Innenverhältnis gegenüber dem Pfandschuldner zur persönlichen Schuldübernahme und damit zur Tilgung der Schuld verpflichtet hat (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 69 ff zu § 5 GrEStG 1987 und die dort referierte Rechtsprechung).

An Sachverhalt liegt dem vorliegenden Berufungsfall zugrunde, dass keine Vereinbarung in Richtung einer persönlichen Schuldübernahme der hypothekarisch sichergestellten Forderungen durch den Übernehmer getroffen wurde. Gerade im Gegenteil, es wurde ausdrücklich vertraglich vereinbart, dass "die privativen Rückzahlungsverpflichtungen unverändert aufrecht wie bisher bleiben". Über die reine Sachhaftung hinaus hat sich daher der Übernehmer nicht persönlich verpflichtet, die Schuld durch Rückzahlung zu tilgen. Nach dem Text der Vertragsurkunde ist somit schlachterwegen auszuschließen, dass der Bw. diese Hypothekforderungen zumindest im Innenverhältnis in seine persönliche Zahlungspflicht übernommen hat. In der vereinbarten Übernahme der bloßen Sachhaftung ohne vertragliche Übernahme der persönlichen Verpflichtung zur Abstattung dieser in Frage stehenden Hypothekarschulden bzw. ohne die Übergeberin bezüglich der hypothekarisch sichergestellten Verpflichtungen zumindest im Innenverhältnis schad- und klaglos zu halten, liegt kein Leistung des Übernehmers, die als Auflage/Gegenleistung eine Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn darstellt. An dieser rechtlichen Qualifizierung vermag auch der Hinweis auf das VwGH- Erkenntnis 18.8.1994, 93/16/0111 nichts zu ändern, denn diesem Beschwerdefall lag als Besonderheit des Sachverhaltes zugrunde, dass die Liegenschaft vom Hypothekargläubiger erworben worden war. Abgestellt auf den Umstand, dass vom Hypothekargläubiger die Liegenschaft rechtsgeschäftlich erworben wurde, vertrat der VwGH die Rechtsansicht, dass dann zur Bemessungsgrundlage neben dem Kaufpreis auch der Wert der Forderung des nunmehrigen Erwerbers zählt. Begründet wurde dies damit, dass nach der Bestimmung des § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 zur Gegenleistung auch diejenigen Lasten gehören, die abzulösen wären, wenn das Grundstück sofort lastenfrei übergehen würde. Dabei kommt es in zeitlicher Hinsicht darauf an, ob und in welcher Höhe Belastungen im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bestehen. Hingegen ist es nicht von Bedeutung, ob es als Folge dieses Erwerbsvorganges zur Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit kommt. Auch der ausdrückliche oder stillschweigende Verzicht auf eine

Forderung bzw. deren "Fallenlassen" ist beim Wert der Gegenleistung zu berücksichtigen. Durch diese Vorschrift soll nämlich erreicht werden, dass der Steuer der Wert des Grundstückes im unbelasteten Zustand unterzogen wird, indem jene Belastungen zur Bemessungsgrundlage zuzurechnen sind, die den Barkaufpreis bei der Preisvereinbarung entsprechend den bestehenden Belastungen herabgesetzt haben (siehe nochmals Fellner, Rz 158 zu § 5 GrEStG 1987). Der vorliegende Berufungsfall unterscheidet sich vom Sachverhalt her entscheidend vom Beschwerdefall, wurde doch im Gegenstandsfall die Liegenschaft nicht vom Hypothekargläubiger übernommen. Die vom VwGH für den Fall des rechtsgeschäftlichen Erwerbes einer Liegenschaft durch den Hypothekargläubiger vertretene Rechtsansicht vermag demzufolge das gegenständliche Berufungsbegehren nicht zu stützen.

Dem nach Ergehen der Berufungsentscheidung allein noch aufrecht erhaltenen Berufungspunkt, die Übernahme der Sachhaftung im Betrag von 29.069,15 € stelle "insoweit" eine Gegenleistung dar die vom schenkungssteuerpflichtigen Erwerb (dreifachen Einheitswert) abzuziehen sei, wodurch sich lediglich ein schenkungssteuerpflichtiger Erwerb von "38.069,00 €" ergebe, steht daher entgegen, dass nach der oben dargestellten Rechtslage diese vereinbarte Übernahme der reinen Sachhaftung wegen der fehlenden persönlichen Schuldverpflichtung nicht als "Übernahme der auf dem Grundstück lastenden Hypothek" und damit nicht als Auflage/Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn anzusehen war. Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Übergabe der ideellen Hälfte der Liegenschaften von der Mutter auf den Sohn auch nicht zum Teil (hinsichtlich der Übernahme der Sachhaftung) gegen Entgelt erfolgt ist. Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz GrEStG kam folglich im Streitfall nicht zum Tragen. Die mit dem gegenständlichen Steuerbescheid vorgenommene Vorschreibung von Schenkungssteuer ist somit rechtmäßig, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, am 1. Juni 2005