



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 20. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20. Februar 2007 betreffend Schenkungsteuer entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 20.3.2006 übertrugen die Ehegatten M die in Vertragspunkt "Erstens" näher umschriebene Liegenschaft (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, sonstig bebautes Grundstück – Wohnungswert gem. § 33 BewG) gegen Einräumung bestimmter Ausgedingsrechte.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 2.5.2006 die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG vom Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie gemäß § 7 Z. 1 iVm. § 5 GrEStG von der auf das sonstig bebaute Grundstück entfallenden Gegenleistung fest.

Der Abgabebemessung wurden dabei die in der Vertragsurkunde angegebenen Einheitswerte zugrundegelegt; eine amtswegige Überprüfung dieser Angaben für den Stichtag 1.1.2006 ist erfolgt (Einheitswert L+F 8.938,76 €, Wohnungswert 3.924,33 €).

Das Finanzamt erlangte vom Lagefinanzamt Kenntnis, dass das bisher als sonstig bebautes Grundstück (Wohnungswert iSd. § 33 BewG) bewertete Gebäude zum 1.1.2006 (offensichtlich auf Grund einer Nachfeststellung) als Mietwohngrundstück (mit 42.500,00 €) bewertet wurde und setzte mit (den im Sinne des § 295 Abs. 3 BAO abgeänderten GrESt-Bescheiden) die Grunderwerbsteuer (diese Bescheide wurden rechtskräftig) sowie (erstmals) die

Schenkungssteuer vom unentgeltlich erworbenen sonstigen Grundvermögen (Mietwohngrundstück) fest; der unentgeltlich erworbene Anteil wurde dabei nach einer Verhältnisrechnung ermittelt (Wert des unentgeltlich erworbenen sonstigen Grundvermögens abzüglich anteiliger Gegenleistung lt. GrESt-Bescheid).

Dagegen wird in der Berufung – nach ausführlicher Darstellung des bisherigen Verfahrensverlaufes – eingewendet:

Bemessungsgrundlage für die Abgabeberechnung sei die auf Basis der Wertrelation zwischen den Einheitswerten ermittelte anteilige Gegenleistung gewesen, wobei der Wert der Landwirtschaft mit dem 20-fachen Einheitswert, der Wert der übrigen Grundstücke mit dem 10-fachen Einheitswert angenommen wurde. Abgesehen davon, dass bei den geänderten Bescheiden auf diese Wertrelation nicht Bedacht genommen wurde und die Gegenleistung zu 100 % für die Übergabe der sonstigen Grundstücke herangezogen wurde, führe diese Schätzung zu einem undenkbaaren Ergebnis. So habe der geschätzte Verkehrswert ursprünglich 39.243,40 € betragen und habe sich – angeblich durch eine Bauführung – bei nachgewiesenen Baukosten von 125.000,00 € auf 425.000,00 €, also mehr als das Dreifache der Baukosten erhöht. Die Erhöhung des Einheitswertes sei auf eine Bauführung (Um- und Ausbau) zurückzuführen und sei ausschließlich vom Übernehmer mit Zustimmung der Übergeber durchgeführt und finanziert worden. Daraus folge im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 3.10.1961, 386, 387/61, dass in dem Fall, wenn der Erwerber bereits vor Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes auf dem in der Folge erworbenen Grundstück ein Gebäude errichtet habe, bei Einverständnis des Grundeigentümers nur Grund und Boden erwerbe. Gleiches müsse gelten, wenn ein bereits bestehendes Gebäude erweitert, aus- oder umgebaut werde, die Baukosten nicht als weitere Gegenleistung für den Grundstückserwerb zu werten seien. Stehe dieses Gebäude wirtschaftlich im Eigentum eines Dritten, erlange zwar der Erwerber zivilrechtliches Eigentum am Gebäude, aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht sei jedoch kein Erwerbsvorgang gegeben. Selbiges gelte, wenn das Gebäude auf fremden Grund bereits dem Erwerber zustehe.

Das Finanzamt änderte mit Berufungsvorentscheidung die Abgabenfestsetzung dahingehend ab, als es die Gegenleistung für die Übertragung der übertragenen Vermögen unter Berücksichtigung der behaupteten Baukosten in einer Verhältnisrechnung ermittelte und demnach die Grunderwerbsteuerbescheide abänderte (diese Bescheide blieben unangetastet); die Berufungen gegen die Schenkungssteuerbescheide wurden insbesondere unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.6.1991, 90/15/0112, abgewiesen.

Im Vorlageantrag wird ergänzt:

Der Berufungswerber habe außerdem eine Darlehensverbindlichkeit der Übergeber übernommen, wobei dieses Wohnhaussanierungsdarlehen zum Übergabstichtag mit

35.170,85 € ausgehafftet habe. Das Darlehen sei zum Aus- und Umbau des Wohnhauses aufgenommen worden, welches nach dem Schenkungssteuerbescheid den Übergebern zugerechnet worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein sonstiges Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Von der Besteuerung ausgenommen ist gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach Abs. 2 Z. 2 des § 4 ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird.

Als Wert des Grundstückes ist gemäß § 6 Abs. 1 lit. a GrEStG im Falle des § 4 Abs. 2 Z. 2 der Einheitswert anzusetzen. Im Übrigen ist gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes (oder ein anderer nachgewiesener Wert) maßgebend.

Bei gleichzeitiger Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und sonstigen Grundstücken ist die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte aufzuteilen. Die auf das sonstige Grundstück entfallende Gegenleistung ist daher mittels einer Proportionalrechnung zu ermitteln; der (einfache) Einheitswert kann nur für die Anwendung des Sondertatbestandes des § 4 Abs. 2 Z. 2 GrEStG herangezogen werden, im Übrigen sind jedoch für die Ermittlung der Gegenleistung die Verkehrswerte in Ansatz zu bringen.

Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG ist jede geldwerte Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes zu entrichten ist, also die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff. Die Gegenleistung kann auch in der Übernahme aushaftender Darlehen, in der Einräumung von Rechten an den Übergeber oder an Dritte bestehen, aber auch im Verzicht auf Forderungen gegen den

Übergeber.

Nach Ansicht der erkennenden Behörde ist im Verzicht auf die dem Berufungswerber in Höhe der Baukosten gegen die Übergeber zustehenden Forderung eine Gegenleistung zu sehen, zumal der Begriff der Gegenleistung auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen ist.

Der Berufungswerber hat in der Berufung glaubwürdig vorgebracht, dass noch vor Abschluss des Übergabsvertrages Zu- und Umbauten im bestehenden, im Eigentum der Übergeber stehenden Gebäude stattgefunden haben. Das hat auch objektiv zur Folge gehabt, dass zum 1.1.2006 eine Nachfeststellung stattgefunden und zur Bewertung als Mietwohngrundstück geführt hat.

Aus dem in der Berufungsvorentscheidung zitierten Erkenntnis des VwGH vom 24.6.1991, 90/15/0112, kann in diesem Fall nichts gewonnen werden, weil es ausschließlich die Zurechnung des Gebäudes (Dachbodenausbau) an den Grundstückseigentümer betrifft, jedoch keinerlei Aussage über die Qualifikation der Errichtungskosten als Gegenleistung anlässlich der Übertragung des Grundstückes trifft.

Es entspricht auch durchaus der Lebenserfahrung, dass der zukünftige Übernehmer eines Grundstückes – mit Einverständnis des Eigentümers – zeitnahe zum Übergabszeitpunkt Investitionen ausführt und auch deren Kosten trägt.

Nach der Zivilrechtslage gilt, dass das gesamte Gebäude dem (bisherigen) Grundstücks- bzw. Gebäudeeigentümer zuzurechnen ist, weil ein Gebäude unselbständiger Bestandteil von Grund und Boden ist und unselbständige Bestandteile sachenrechtlich das Schicksal der Hauptsache teilen. Dem Bauführer bzw. demjenigen, auf dessen Kosten die Errichtung erfolgt ist, steht eine Forderung gegen den Grundstückseigentümer aus dem Titel der Bereicherung zu, und zwar in Höhe des getätigten Bauaufwandes. Der zivilrechtlichen Anordnung entsprechend bestimmt auch § 51 BewG, dass das Grundstück demjenigen zuzuordnen ist, wer Eigentümer von Grund und Boden ist, weil (zumindest grundsätzlich) ein Gebäude Bestandteil desselben ist. Solange also eine Trennung (beispielsweise durch Wohnungseigentumsvertrag) nicht erfolgt ist, ist Grund und Boden samt dem darauf errichteten Gebäude dem Grundstückseigentümer zuzurechnen und im Fall einer Übertragung ein (auch schlüssiger) Verzicht auf die wegen der Bauführung entstandenen Forderung als (weitere) Gegenleistung für die Grundstücksübertragung zu werten.

Der Berufungswerber hat weiters vorgebracht, dass er ein zugunsten der R-Bank aushaftendes Darlehen in Höhe von 35.170,85 € als Gegenleistung übernommen hat; eine diesbezügliche Bestätigung des darlehensgewährenden Kreditinstitutes war der Eingabe angeschlossen, sodass an der Richtigkeit keine Zweifel bestehen.

Als Wert des unentgeltlich übertragenen Vermögens wird im Sinne des § 19 Abs. 2 ErbStG der

dreifache Einheitswert herangezogen.

Demnach ergibt sich folgende Berechnungsgrundlage:

1) Aufteilung der (Verkehrs)Werte des übertragenen Vermögens (Ansatz: Verkehrswert L+F Vermögen: 20-facher Einheitswert, Mietwohngrundstück: 6-facher Einheitswert), jeweils gerundet:

Wert L+F Vermögen: 178.800,00 €; Wert Mietwohngrundstück 255.000,00 € Verhältnis der Werte ca. 59 % Mietwohngrundstück, 41 % L+F Grundstück;

2) Gesamtgegenleistung: Kapitalwert der Ausgedingsleistungen (vgl. die Summen in den Berufungsvorentscheidungen zu den Grunderwerbsteuerbescheiden): 95.860,18 €; übernommenes Darlehen: 35.170,85 €; Wert der Eigenleistungen: 125.000,00 € Summe 256.031,03 €, davon entfallen 59 % auf das Mietwohngrundstück, d.s. 151.058,30 €.

3) Geht man nunmehr davon aus, dass beide Übergeber jeweils einen Hälfteanteil übertragen haben, so beträgt der halbe steuerliche Wert des übertragenen Mietwohngrundstückes 63.750,00 €, wobei diesem Wert eine bedeutend höhere Gegenleistung gegenübersteht, weshalb (auch bei unterschiedlicher Höhe der Gegenleistung an die Übergeber infolge verschiedener Kapitalwerte der eingeräumten Rechte) von einer unentgeltlichen Zuwendung nicht gesprochen werden kann.

Die Schenkungssteuerbescheide waren daher aufzuheben.

Linz, am 21. Juli 2008