



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1216-L/07,
mit erledigt RV/1232-L/07 und
RV/1231-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GN, Adr, vertreten durch Dr. Friedrich Fellinger, Notar, 4273 Unterweißenbach, Markt 40, vom 23. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 21. Juni 2007 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO, Grunderwerbsteuer und Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 30. April 2007 haben JN und dessen geschiedene Ehegattin GerN die ihnen je zu einer Hälfte gehörigen Liegenschaften EZ 28, GB P und EZ 95, GB S, mit Einheitswerten von insgesamt 27.324,99 € (Land und Forstwirtschaft 5.087,10 €, übersteigender Wohnungswert 22.237,89 €) ihrem Sohn GN übergeben.

Als Gegenleistung für diese Übergabe haben sich die Übergeber

It. Punkt 3 **jedoch nur für Herrn** JN ein Wohnungsrecht und bis zur Erreichung des Pensionsalters das Fruchtgenussrecht (Kapitalwert 103.960,36 €) sowie It. Punkt 5 einen Übergabspreis von 20.000,00 € ausbedungen.

In Zusammenhang mit diesem Rechtsvorgang sind in der Folge Grunderwerbsteuer- und Schenkungssteuerbescheide an GN als Sohn und Übernehmer ergangen.

Hinsichtlich des Übergabsvertrages mit der Mutter, GerN, hat das Finanzamt mit Bescheid vom 16. Mai 2007 zunächst nur Grunderwerbsteuer (GrEST) vorgeschrieben, weil die gesamte Gegenleistung je zur Hälfte Vater und Mutter zugerechnet wurde, sodass ein ausschließlich entgeltliches Rechtsgeschäft anzunehmen war. Die GrEST wurde von einer Gegenleistung in Höhe von 61.980,18,00 € (51.980,18 € + 10.000,00 €) mit einem Betrag von 1.239,60 € errechnet.

Aufgrund des folgenden Rechtsmittelverfahrens hat das Finanzamt die Rechtslage jedoch neu eingeschätzt und gemäß Punkt 3 des Übergabsvertrages den Kapitalwert für Wohnungs- und Fruchtgenussrecht ausschließlich als Gegenleistung der Übergabe vom Vater, JN, zugeordnet, sodass sich im Verhältnis zur Mutter nunmehr eine gemischte Schenkung ergeben hat.

Aus diesem Grund wurde obiger GrEST-Bescheid am 21. Juni 2007 unter Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtssicherheit gemäß § 299 BAO aufgehoben. Gleichzeitig hat das Finanzamt für den Erwerb von der Mutter die GrEST neu (nur vom halben Übergabspreis) mit 200,00 € ermittelt und außerdem Schenkungssteuer (SchSt) in Höhe von 1.373,35 € vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage für die SchSt wurde der (halbe) dreifache Einheitswert der Liegenschaften, somit ein Betrag von 40.987,50 €, abzüglich der Gegenleistung in Höhe von 10.000,00 € herangezogen.

Gegen diese drei Bescheide (Aufhebung gemäß § 299 BAO, GrEST neu und SchSt) hat GN, nunmehriger Berufungswerber, = Bw., am 23. Juli 2007 Berufung erhoben, weil die Einräumung des Wohn- und Fruchtgenussrechtes auch an der Liegenschaftshälfte der GerN erfolgt sei. Im Übrigen habe GerN ihrem Gatten bereits im Scheidungsvergleich vom 4. Juli 2006 das alleinige Nutzungs- und Bewirtschaftungsrecht an der gesamten Liegenschaft EZ 28 bis zur Übergabe an die Kinder eingeräumt. Die Belastung des Übernehmers sei jedenfalls für beide Liegenschaftshälften völlig gleich.

In der Folge hat das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen jeweils vom 4. September 2007 sowohl die Berufung gegen die Aufhebung gemäß § 299 BAO, als auch gegen GrEST- und SchSt-Bescheid als unbegründet abgewiesen. Es lägen zwei getrennte Erwerbsvorgänge vor, die einzeln zu betrachten seien. Die Gegenleistung lt. Punkt 3 des Übergabsvertrages sei nur für den Übergeber vereinbart worden. Somit bestehe die Gegenleistung für die Übergeberin lediglich aus dem halben Übergabspreis.

Daraufhin hat der Bw. den gegenständlichen Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und ergänzend darauf hingewiesen, dass eine Gegenleistung auch dann gegeben sei, wenn die ausbedungenen Rechte dritten Personen zukämen, zB im Falle eines Wohnungsrechtes zugunsten weichender Kinder.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Aufhebung gemäß § 299 BAO

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzen Bescheid zu verbinden. Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung liegt überdies im Ermessen der Abgabenbehörde, welches vom Finanzamt mit allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen begründet wurde.

Wie im Folgenden noch ausführlich zu begründen sein wird, war der Grunderwerbsteuerbescheid, welchen das Finanzamt wiederum beseitigt hat, tatsächlich nicht richtig, weil eine Gegenleistung zur Bemessung herangezogen wurde, welche nicht der Übergeberin erbracht wurde, sodass die Aufhebung zu Recht erfolgt ist.

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid ist daher nicht stattzugeben.

2) Grunderwerbsteuer

Gemäß § 1 Abs.1 Zif. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen Rechtsvorgänge, welche einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründen, der GrESt. Nach § 4 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Bei einer Mehrheit von Rechtsvorgängen ist jeder einzelne Tatbestand gesondert zu prüfen. Stehen einem Übernehmer mehrere Übergeber gegenüber, sind so viele selbständige Steuervorgänge gegeben, wie Übergeber vorhanden sind. Demgemäß beinhaltet der zugrunde liegende Übergabsvertrag vom 30. April 2007 zwei Erwerbsvorgänge, welche eigenständig zu beurteilen und zu besteuern sind. Gegenstand dieser Berufungsentscheidung ist die Übergabe von der Mutter GerN an den Bw.

Die Höhe der Gegenleistung für die Übergabe vom 30. April 2007 insgesamt ist im gegenständlichen Fall unstrittig. Meinungsverschiedenheit besteht ausschließlich darüber, welchem Erwerbsvorgang ein konkreter Teil der Gegenleistung (Wohnungs- und Fruchtgenussrecht) zuzurechnen ist, dh. welchem der beiden Übergeber der Bw. diese Gegenleistung erbringt.

Gegenleistung ist alles, was der Erwerber einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Neben dem Entgelt im engeren Sinn zählen auch vom Käufer übernommene sonstige Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltene Nutzungen zur Gegenleistung. Gegenleistung ist somit jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt oder der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt.

Aber nur jene Leistung ist Gegenleistung, die dem Veräußerer zugute kommt, was sich also im Vermögen des Veräußerers auswirkt oder doch wenigstens seine rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu seinen Gunsten beeinflusst.

Nach der Textierung des Übergabsvertrages ist der tatsächliche Nutzungsberechtigte eindeutig JN. Der Bw. erbringt die Gegenleistung ausschließlich seinem Vater, welcher in den tatsächlichen Genuss der Rechte kommt, indem er die Wohnung in P bewohnt und die Landwirtschaft betreibt. Eine Gegenleistung an die Mutter (in Form von Rechten), welche deren Vermögen vermehrt, liegt hingegen nicht vor.

Aufgrund des Scheidungsvergleiches vom 7. Juli 2006 ist gewiss, dass GerN bereits damals aus der Ehewohnung im Haus P ausgezogen war und nunmehr in Eidenberg wohnt. Die Ehewohnung ist dem JN alleine verblieben. Außerdem wird in dem Scheidungsvergleich festgehalten, dass die im Miteigentum der Ehegatten befindliche Liegenschaft in P auch nach der Scheidung jeweils im Hälfteeigentum der Parteien verbleibt. Allerdings verpflichten sich die Parteien, zu einem späteren Zeitpunkt jeweils ihre Hälfte an eines der drei Kinder zu übertragen. Bis zur Übergabe an die Kinder räumt GerN dem JN das alleinige Nutzungs- und Bewirtschaftungsrecht an der gesamten Liegenschaft ein.

Dem Berufungsvorbringen ist entgegenzuhalten: Im GrEST-Recht ist der Begriff der Gegenleistung nach ständiger Judikatur des VwGH im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Der Bw. erbringt seiner Mutter gegenüber als Leistung für den Erhalt der Liegenschaftshälfte ausschließlich den halben Übergabspreis. Darin besteht wirtschaftlich betrachtet das Austauschverhältnis, welches der Besteuerung unterliegt. Darauf, dass die gesamte Liegenschaft mit den Rechten (des Vaters) belastet ist, kommt es nicht an.

Ausschlaggebend für die GrEST ist vielmehr, in welchem Zustand das Grundstück erworben werden soll. Diesbezüglich hat die Mutter zweifelsfrei bereits mit der Scheidung alle Nutzungsrechte am Grund und Boden an JN abgegeben, sodass nur das nackte Eigentum zur Übertragung angestanden ist. Deshalb fehlt der tatsächliche, wirtschaftliche oder „innere“ Zusammenhang zwischen der Eigentumsübertragung von der Mutter und der Rechtseinräumung durch den Bw. an den Vater.

Soweit der Bw. einwendet, dass die Gegenleistung an die Mutter in einer Leistung an Dritte (Vater) besteht, gilt es zu bedenken, dass nur solche Leistungen an Dritte Gegenleistung sind, wenn sie an Dritte erbracht werden, weil sich der Erwerber hierzu vertraglich verpflichtet hat und die sich im Vermögen des Veräußerers auswirken. Dass solche Leistungen des Erwerbers nicht dem Verkäufer (Mutter) zugute kommen, schadet in einem solchen Fall nicht. Entscheidend ist, ob sich die Leistungen im Vermögen des Verkäufers – etwa durch Befreiung von einer ihn treffenden Verpflichtung – auswirken.

In diesem Sinn hat jedoch die Mutter keine Verpflichtung mehr getroffen, dem geschiedenen Ehegatten JN die gegenständlichen Rechte zuzuwenden, vielmehr waren aufgrund der Scheidung sämtliche gegenseitigen Ansprüche bereinigt und verglichen.

Im übrigen hat der Bw. gegen die Berechnung der GrESt durch das Finanzamt, wie sie in der Berufungsvorentscheidung vorgenommen wurde, weder dem Grunde noch der Höhe nach weitere Einwendungen vorgebracht und bestehen dagegen auch von amts wegen keine Bedenken. Vielmehr wurde insbesondere die Aufteilung der Gegenleistung nach den Verkehrswerten (EW im Verhältnis 2:1), wie es der Judikatur und der gängigen Verwaltungspraxis entspricht, vorgenommen.

3) Schenkungssteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Zif. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der SchSt.

Nach § 3 Abs. 1 Zif. 2 GrEStG sind Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich, teils unentgeltlich sind (gemischte Schenkungen), insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Zweifelsfrei liegt im gegenständlichen Fall zivilrechtlich insgesamt eine gemischte Schenkung vor, weil Leistung und Gegenleistung in einem offensären Missverhältnis zueinander stehen. Der Verkehrswert der übergebenen Liegenschaft (vom Finanzamt in Höhe von 324.121,00 € geschätzt) liegt weit über dem Wert der Gesamtgegenleistung von 123.960,36 €. Soweit jedoch im Sinne des § 3 Abs. 1 Zif. 2 GrEStG steuerliche Werte maßgeblich sind, ist für die Berechnung der konkreten Schenkungssteuer dem dreifachen Einheitswert der übergebenen Liegenschaftshälfte der GerN in Höhe von 40.987,50 € entsprechend dem Punkt 2) dieser Entscheidung die ihr zu erbringende Gegenleistung in Höhe von 10.000,00 € gegenüberzustellen, sodass sich der bekämpfte Bescheid vom 21. Juni 2007 als richtig erweist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. September 2008