



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HE, Adr, vom 17. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. Dezember 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 30. Oktober 2005 hat RE seiner Ehegattin HE einen Drittelanteil an der ihm alleine gehörigen Liegenschaft XY, samt den anteiligen Baulichkeiten gegen a) eine Darlehensübernahme im Umfang von 13.323,25 € und b) einen Übergabpreis von 25.000,00 €, welchen die Übernehmerin bereits in Baukosten investiert hat, übergeben. Der vertragserrichtende Notar hat den Übergabsvertrag am 3. November 2005 beim Finanzamt angezeigt und der Anzeige eine Einheitswertauskunft beigelegt, welche die Liegenschaft als unbebautes Grundstück mit einem Einheitswert (EW) von 12.645,07 € ausgewiesen hat.

Mit Bescheid vom 14. November 2005 hat das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang zunächst die Grunderwerbsteuer (GrESt) von der Gegenleistung vorgeschrieben.

Da jedoch – wie dem Vertragsinhalt zu entnehmen war - aufgrund der Errichtung eines Neubaus auf dem Grundstück die übergabegenständliche Liegenschaft im Zeitpunkt der Übergabe nicht mehr unbebaut war, hat das Finanzamt eine Artfortschreibung im Sinne des

§ 21 Abs. 1 Zif. 2 BewG vorgenommen und mit Bescheid vom 15. Oktober 2009 den EW für das nunmehrige Einfamilienhaus auf der XY ab 1. Jänner 2005 neu in Höhe von 54.100,00 € festgestellt. Damit war aber zum Übergabezeitpunkt der dreifache EW des übergebenen Anteils an der Liegenschaft (=54.100,00 €) größer als die Gegenleistung in Höhe von insgesamt 38.323,25 € und daher eine gemischte Schenkung gegeben.

Mit Bescheid vom 11. Dezember 2009 hat daher das Finanzamt der Übernehmerin HE für die Übergabe vom 30. Oktober 2005 zusätzlich Schenkungssteuer (SchSt) in Höhe von 441,04 € vorgeschrieben.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid hat HE, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, am 17. Dezember 2009 Berufung erhoben, weil die Gegenleistung bereits im Jahr 2005 Berechnungsgrundlage für eine GrESt in Höhe von 766,47 € gewesen sei. Lt. Feststellungsbescheid des Finanzamtes vom 27. Jänner 2006 habe der EW für den Drittelanteil lediglich 4.215,02 € betragen, sodass die Gegenleistung den 3-fachen EW bei weitem übersteige und daher kein schenkungssteuerpflichtiger, sondern nur ein GrESt-pflichtiger Vorgang vorgelegen sei. Eine Neubemessung nach einem allenfalls nachträglich ergangenen EW Bescheid aus 2009 sei unzulässig. Im Scheidungsvergleich vom 29. Juni 2009 sei überdies festgelegt, dass GrESt und Kosten von ihrem Exmann RE zu tragen seien.

Aufgrund einer abweislichen Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes hat HE am 29. Jänner 2010 rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Schenkungen unter Lebenden unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Zif. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, werden als gemischte Schenkung bezeichnet.

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 gemischte Schenkung ist somit vor allem bei einem **offenbaren Missverhältnis** zwischen Leistung und Gegenleistung anzunehmen. Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Missverhältnis vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des BewG, also der EW, sondern auf Grund eines Vergleiches der objektiven Verkehrswerte zu treffen.

Überdies kommt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Schenkungswille des Übergebers – insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen – durch ein offenbaren Missverhältnis der wechselseitigen Leistungen zum Ausdruck.

Für die Anwendung des Gesetzes überhaupt und als Bewertungsstichtag ist der Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld entsteht, entscheidend.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs.1 Zif. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Im konkreten Fall ist unter Bedachtnahme darauf, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens der Verkehrswert einer Liegenschaft zumindest das Fünf- bis Sechsfache des EW beträgt, ohne Zweifel von einem Missverhältnis zwischen dem Verkehrswert des von der Übergabe erfassten Teiles des Einfamilienhauses (rund 100.000,00 €) und der im Verhältnis geringfügigen – und im Übrigen unstrittigen - Gegenleistung in Höhe von 38.000,00 € auszugehen. Der Schenkungswille kann aus dem Umstand der Übergabe zwischen Ehegatten erschlossen werden. Gemäß Punkt Viertens des Übergabsvertrages ist die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes am Tag der Unterfertigung erfolgt. Zu dem für die Beurteilung der Schenkungssteuerpflicht maßgeblichen Zeitpunkt, dem 30. Oktober 2005, ist somit dem Grunde nach von einer gemischten Schenkung auszugehen. Nicht zuletzt waren sich die Vertragsparteien dieser Tatsache auch bewusst, da in Punkt Sechstens eine allfällige Schenkung ausdrücklich für angenommen erklärt wird.

In diesen Fällen einer gemischten Schenkung wird für den entgeltlichen Teil alleine GrESt (mit Bescheid vom 14. November 2005), für den unentgeltlichen Teil alleine SchSt (mit Bescheid vom 11. Dezember 2009) erhoben.

Im Sinne des § 3 Abs. 1 Zif. 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) sind nämlich gemischte Schenkungen, „insoweit“ von der GrESt ausgenommen - dh. unterliegen insoweit **zusätzlich** der SchSt - als der Wert der Grundstücke (das ist das Dreifache des EW) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Für die Ermittlung der schenkungssteuerpflichtigen Bereicherung ist somit vom gesamten Wert der Zuwendung die Gegenleistung abzuziehen und sodann der die Gegenleistung übersteigende Wert der Schenkungssteuerbemessung zu Grunde zu legen.

Für die Berechnung der Steuer sind Leistung und Gegenleistung auf die in § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonders vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des BewG (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Für inländisches Grundvermögen ist das Dreifache des EW maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des BewG (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird (§ 19 Abs. 2 ErbStG).

Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des BewG die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. In diesem Falle ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend (§ 19 Abs. 3 ErbStG).

Nach § 21 Abs.1 Zif. 2 Bewertungsgesetz wird ein EW neu festgestellt, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht. Insbesondere die Bebauung eines Grundstückes stellt einen Grund für eine solche Artfortschreibung dar.

Im vorliegenden Fall sind zum Schenkungszeitpunkt – wie dem Übergabevertrag eindeutig zu entnehmen ist – die Voraussetzungen für eine Artfortschreibung bereits vorgelegen, nämlich die Änderung der Grundstücksart von einem unbebauten in ein bebautes Grundstück. Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 19 Abs. 3 ErbStG gegeben.

Bei der Wertermittlung für die Bemessung der Schenkungssteuer ist aber nach § 19 Abs. 2 ErbStG **zwingend** von dem dort bestimmten EW auszugehen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht für die Steuerbemessung das Dreifache des zum 1.1.2005 für das Einfamilienhaus als Schenkungsgegenstand festgestellten EW herangezogen.

Den weiteren Berufungseinwendungen ist entgegenzuhalten:

Aufgrund der oben dargestellten Rechtslage war für die gemischte Schenkung sowohl GrEST als auch SchSt vorzuschreiben. Bei dem bekämpften SchSt-Bescheid vom 11. Dezember 2009 handelt es sich um einen Erstbescheid, eine „Neubemessung“ hat nicht stattgefunden, auch wenn GrEST- und SchSt-Bescheid infolge der erst vorzunehmenden Artfortschreibung zeitlich auseinander gefallen sind. Eine Schenkung hat sich nur soweit ergeben, als der Wert des Grundstückes die Gegenleistung, welche mit dem früher ergangenen GrEST-Bescheid übereinstimmt, übersteigt.

Steuerschuldner ist gemäß § 13 ErbStG der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber. Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner; die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern liegt

unter dem Gesichtswinkel des Ermessens (nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit) im Belieben des Gläubigers. Die Regelungen hinsichtlich Kostentragung im Scheidungsvergleich beziehen sich nicht auf den 4 Jahre zuvor abgeschlossenen Übergabsvertrag.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 5. Juli 2012