



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.P, Adresse, vertreten durch die Rechtsanwaltsgemeinschaft.X, vom 20. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Jänner 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Schenkungssteuer wird mit 1.894,65 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. An der bereits entstandenen Fälligkeit tritt keine Änderung ein.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2005 verkaufte und übergab G.S. ihrem Bruder M.P (Bw.) ihre 304/606 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ X samt Wohnungseigentum an W 1, BLN 2. Unter Punkt III dieses Vertrages wurde als Kaufpreis vereinbart, dass der Käufer die unter diesem Vertragspunkt näher bezeichneten Hypothekarverbindlichkeiten im Ausmaß von 20.453,77 € zur alleinigen Rückzahlung übernimmt.

Für diesen Rechtsvorgang schrieb das Finanzamt zum einen Grunderwerbsteuer im Betrag von 715,88 € (= 3,5 % von 20.453,77 €) vor. Die Annahme des Vorliegens einer gemischten Schenkung führte zum anderen dazu, dass von der Differenz zwischen dem dreifachen

---

Einheitswertanteil der Verkaufs liegenschaft (56.325,02 €) und der vereinbarten Gegenleistung gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG Schenkungssteuer in Höhe von 4.975,75 € festgesetzt wurde (siehe beide Bescheide vom 18. Jänner 2006).

Gegen den Schenkungssteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit dem Argument, der Einheitswert der vertragsgegenständlichen Anteile betrage 18.775,01 €, woraus sich ergebe, dass der zwischen den Geschwistern vereinbarte Kaufpreis von 20.453,77 € durchaus angemessen und den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Die Vorschreibung der Schenkungssteuer sei demzufolge in keiner Weise gerechtfertigt, handle es sich doch dabei nicht um eine Schenkung, sondern um einen echten Kaufvertrag zwischen Geschwistern.

Das Finanzamt begründete die abweisende Berufungsvorentscheidung wie folgt:

„Im gegenständlichen Fall liegt sehr wohl eine gemischte Schenkung vor, da die vereinbarte Gegenleistung niedriger ist als der Wert des Grundstückes. Gemäß § 19 Abs. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ist als Wert des Grundstückes der dreifache Einheitswert heranzuziehen (BGBI I 2000/142 ab 2001). Ihr Berufungsbegehren war somit abzuweisen.“

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede anderer freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind von der GrESt- Besteuerung ausgenommen ua. der Grundstückserwerb unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung. 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 Gegenleistung übersteigt.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht im Wesentlichen Streit darüber, ob der zwischen den beiden Geschwistern abgeschlossene gegenständliche Kaufvertrag, womit die Übertragung eines 304/606 Miteigentumsanteiles an einer Liegenschaft samt darauf errichtetem Wohnhaus um eine Gegenleistung von 20.453,77 € vereinbart wurde, vom Finanzamt zu Recht als eine gemischte Schenkung beurteilt worden war. Die Abklärung dieser Frage entscheidet letztlich den vorliegenden Berufungsfall, blieb doch auf Grund obiger Rechtslage ansonsten

---

unbestritten, dass im Falle einer gemischten Schenkung (gemischten freigebigen Zuwendung) im Umfang des die Gegenleistung übersteigenden (dreifachen) Einheitswertanteiles der schenkungssteuerpflichtige Erwerb liegt.

Ein Rechtsgeschäft kann der Schenkungssteuer unterliegen, 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 solche gemischte Schenkung kommt somit bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht. Bei der gemischten Schenkung wird eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen. Die gemischte Schenkung besteht also aus einem Kauf und einer Schenkung, wobei die gemischte Schenkung als ein einheitliches Geschäft zu beurteilen ist. Im Umfang der Unentgeltlichkeit ist die gemischte Schenkung eine Schenkung. Die Annahme einer gemischten Schenkung bedeutet, dass nur der die Gegenleistung übersteigende Wert der gemischten Schenkung (der gemischten freigebigen Zuwendung) schenkungssteuerrechtlich relevant ist.

Eine gemischte Schenkung bzw. eine gemischte freigebige Zuwendung (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 7, 7a und Rz 50a zu § 3 ErbStG) kann angenommen werden, wenn nach dem Parteiwillen ein Teil der Leistung unentgeltlich hingegeben werden sollte. Erforderlich ist somit, dass sich die Vertragspartner (bei einer freigebigen Zuwendung: jedenfalls der Zuwendende) des doppelten Charakters der Leistung bewusst gewesen sind, beide (der Zuwendende) die teilweise Unentgeltlichkeit gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben. Der Bereicherungswille kann von der Abgabenbehörde aus den Umständen des Einzelfalles erschlossen werden. Ein krasses Missverhältnis reicht für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung (einer gemischten freigebigen Zuwendung) zu begründen; es kann jedoch- als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles- den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien (des Zuwendenden) durchaus rechtfertigen. Dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen, bei welchen eine Schenkung zwischen den Vertragsparteien eher als bei Vertragsparteien, die einander fremd gegenüberstehen, zu erwarten sein wird bzw. eine Verschleierung der teilweisen Schenkungsabsicht möglich ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 -51a zu § 3 ErbStG und die dort referierte Rechtsprechung).

Bildet ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung das wesentliche Anzeichen (insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Verwandten) für die Annahme einer gemischten Schenkung oder einer gemischten freigebigen Zuwendung, dann entscheidet unter Beachtung des Berufungsvorbringens die Abklärung dieses allein streitigen

Tatumstandes, nämlich ob ein solches offenkundiges Missverhältnis tatsächlich vorlag, den gegenständlichen Berufungsfall. Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte bzw. der gemeinen Werte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Berechnung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften ergeben kann. Dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen. In diesem Zusammenhang bleibt noch zu erwähnen, dass der Verwaltungsgerichtshof ein offenkundiges oder ein erhebliches Missverhältnis bereits dann annimmt, wenn die Gegenleistung die ansonsten übliche angemessene Gegenleistung um 20-25 % unterschreitet (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51b zu § 3 ErbStG und die dort angeführte Rechtsprechung)

Laut Punkt III des Kaufvertrages wird der Kaufpreis dadurch abgestattet, dass der Käufer die darin angeführten hypothekarisch gesicherten Schulden im aushaltenden Ausmaß von 20.453,77 € zur alleinigen Rückzahlung übernahm. Gegen die Vorschreibung der Schenkungssteuer wendet die Berufung im Wesentlichen ein, der (einfache) Einheitswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile betrage 18.775,01 €. Sieht man den vereinbarten Kaufpreis von 20.453,77 €, dann ergebe sich, dass der zwischen den Geschwistern vereinbarte Kaufpreis durchaus angemessen sei und den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Das Finanzamt begründete demgegenüber die abweisende Berufungsvorentscheidung wie folgt: „*Im gegenständlichen Fall liegt sehr wohl eine gemischte Schenkung vor, da die vereinbarte Gegenleistung niedriger ist als der Wert des Grundstückes. Gemäß § 19 Abs. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ist als Wert des Grundstücks der dreifache Einheitswert heranzuziehen (BGBl. I 2000/142 ab 2001)*“.

Sowohl das Finanzamt als auch der Bw. lassen in ihrer jeweiligen Argumentation letztlich unberücksichtigt, dass nach Lehre und Rechtsprechung die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches krasses Missverhältnis, das als wesentliches Anzeichen für die Annahme einer gemischten Schenkung gilt, nicht auf Grund des Verhältnisses der Gegenleistung zum (einfachen bzw. dreifachen) Einheitswert zu treffen ist, sondern auf Grund der Gegenüberstellung der Gegenleistung zum Verkehrswert/ gemeinen Wert der Liegenschaft. Erst in der Folge, nämlich bei der etwaigen Berechnung der Schenkungssteuer sind dann die Leistungen und Gegenleistungen ausschließlich nach den Bestimmungen im § 19 ErbStG zu bewerten (VwGH 1.12.1987, 86/16/0008 und 12.7.1990, 89/16/0088,0089). Das

---

Berufungsvorbringen vermag demzufolge aus folgenden Gründen/Überlegungen keinesfalls auszuschließen und dagegen zu sprechen, dass bei Ansatz der Verkehrswerte/gemeinen Werte die vereinbarte Gegenleistung nicht in einem auffallenden Missverhältnis zum Verkehrswert des übertragenen Liegenschaftsanteiles steht.

Der anteilige (einfache) Einheitswert für den übertragenen Liegenschaftsanteil beträgt unbestritten 18.775,01 €. Es ist aber eine allgemein bekannte Erfahrungstatsache, dass Einheitswerte für bebaute Grundstücke ebenso wie für unbebaute Grundstücke nur einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmachen (VwGH 25.6.1992, 91/16/0045 und 30.5.1994, 93/16/0093). Zieht man im Streitfall die Grundstücksgröße von 736 m<sup>2</sup>, einen Grundstückskaufpreis für T zwischen 300-400 € /pro m<sup>2</sup> und den Umstand in Betracht, dass das im Jahr 1973 darauf errichtete Einfamilienhaus im Jahr 1989 aufgestockt und damit um eine weitere Wohneinheit erweitert wurde, dann darf wohl in Kenntnis vergleichbarer Immobilienangebote unbedenklich davon ausgegangen werden, dass der anteilige Verkehrswert bzw. gemeine Wert dieser bebauten Liegenschaft jedenfalls ein Mehrfaches der vereinbarten Gegenleistung von 20.453,77 € ausmacht. Dabei ist noch festzuhalten, dass die übertragenen 304/606 Anteile, mit denen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 1 verbunden war, eine Eigentumswohnung mit folgenden Räumlichkeiten umfasste: Windfang, Flur, WC, Bad, 3 Kinderzimmer, Gang, Elternzimmer, Wohnzimmer, Küche, Speis, sowie als Zubehör Terrasse, Vorplatz, Garage, Holzschuppen und Außenanlagen (Grundstücksanteil). Bei einer derartigen Eigentumswohnung bestehen wohl keine Zweifel, dass selbst ohne Verkehrswertgutachten an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen ist, dass der Verkehrswert/gemeine Wert des übertragenen 304/606- Miteigentumsanteiles das Vielfache der Gegenleistung von 20.453,77 € beträgt. Gegenteiliges wurde vom Bw. selbst gar nicht behauptet geschweige denn durch ein Verkehrswertgutachten nachgewiesen. Bezieht man noch das zwischen den Vertragsparteien bestehende verwandtschaftliche Naheverhältnis (Geschwister) ein, dann rechtfertigt das aus der Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung sich ergebende offensichtliche Missverhältnis den Schluss auf die objektive Bereicherung des Bw. und auf das Vorliegen des teilweisen Schenkungswillens zumindest bei der zuwendenden Schwester. Dieser Wille braucht im Übrigen kein unbedingter zu sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäfts ergibt. Das Finanzamt ist daher im Ergebnis zu Recht bei diesem Kaufvertrag von einer gemischten Schenkung (von einer gemischten freigebigen Zuwendung) ausgegangen. Dies führt dazu, dass der die Gegenleistung übersteigende Wert des übertragenen Liegenschaftsanteiles schenkungssteuerrechtlich relevant ist. Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes und für die Berechnung der Steuer sind dann, wie oben bereits

---

erwähnt, Leistung und Gegenleistung ausschließlich auf die im § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten. Dem Finanzamt ist daher dahingehend zu folgen, dass sich der schenkungssteuerpflichtige Erwerb im Streitfall durch Abzug der Gegenleistung vom dreifachen Einheitswert (§ 19 Abs. 2 ErbStG idF BGBl. I Nr. 142/2000) des übertragenen Liegenschaftsanteiles errechnet.

Als Gegenleistung haben sowohl der Bw. als auch das Finanzamt die vom Käufer zur alleinigen Rückzahlung übernommenen Hypothekarschulden in der aushaltenden Höhe von 20.453,77 € angesehen. Dabei wurde allerdings außer Acht gelassen, dass laut Grundbuchsstand dem Käufer M.P an bestimmten Räumen ein Wohnungsrecht gem. Pkt. VIII des Schenkungsvertrages vom 3. November 1989 zukam. Nach Punkt IV des Kaufvertrages „*ist das zugunsten des Käufers zu CLN 6 verbücherte Wohnungsrecht zu löschen, da der Wohnungsberechtigte Eigentümer wird.*“

Nach der Bestimmung des § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen. Daraus ergibt sich, dass zur Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinne 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 ein Fruchtgenussrecht stellt eine Last dar, die abzulösen wäre, wenn das Grundstück sofort lastenfrei auf den Erwerber übergehen würde (VwGH 21.12.2000, 2000/16/0613 mit Hinweis auf VwGH 18.8.1994, 93/16/0111; OGH 18.3.1988, 3 Ob 587/87, NZ 1990, 153). Unter Beachtung dieser Rechtsprechung, die in gleicher Weise auf ein Wohnungsrecht zutrifft, zählt der Wert des abzulösenden Wohnungsrechtes zur Gegenleistung. Unter Beachtung des Lebensalters des M.P, dem Bewertungsstichtag und dem vom Bw. selbst angeführten monatlichen Wert des Wohnungsrechtes von 105 € ergibt sich gemäß § 16 BewG ein Barwert von 20.396,27 € (siehe beiliegendes Berechnungsblatt und <http://www.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerberech/Par16/Par16.aspx>). Zur Gegenleitung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn gehört daher nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates neben den übernommenen Schulden im Ausmaß von 20.453,77 € auch der (abzulösende) Barwert des Wohnungsrechtes im Betrag von 20.396,27 €, gesamt somit 40.850,04 €.

Bei der Entscheidung über den vorliegenden Berufungsfall war davon auszugehen, dass das Finanzamt zu Recht den Kaufvertrag als gemischte Schenkung bzw. gemischte freigebige Zuwendung beurteilt hat. Die Vorschreibung von Schenkungssteuer von dem die

Gegenleistung übersteigenden Wert des Grundstückes war somit dem Grunde nach rechtens. Abweichend vom diesbezüglichen Ansatz des Finanzamtes ist jedoch gemäß § 289 Abs. 2 BAO bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen von einer grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung von 40.850,04 € auszugehen, die vom nach § 19 Abs. 2 ErbStG sich ergebenden „Wert des Grundstückes“ von 50.325,03 € abzuziehen ist. Der Berufung war somit im Ergebnis teilweise statzugeben und die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Schenkungssteuer wie folgt vorzunehmen:

<i>Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:</i>	
Wert des Grundstücksanteiles	56.325,03 €
abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung laut Berufungsentscheidung	- 40.850,04 €
steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstückes	15.474,99 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 440,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	15.034,99 €
<i>Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:</i>	
Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) 9 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 15.034,00 €	1.353,06 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes in Höhe von 15.474,00 €	541,59 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	1.894,65 €

Innsbruck, am 3. Oktober 2007