



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P.S., Adresse, vertreten durch RA, vom 17. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. August 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 10./12. Juli 2007 schlossen K.W. als Verkäuferin und deren Tochter P.S. als Käuferin einen Kauf und Wohnungseigentumsvertrag ab, der auszugsweise folgenden Inhalt hatte.

„II. Vorausbemerkung:

Auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft wird von der Käuferin an das bereits bestehende Wohnhaus ein Einfamilienhaus angebaut. Die Vertragsparteien beabsichtigen an der Liegenschaft Wohnungseigentum zu begründen.

Es werden insgesamt vier Wohnungseigentumseinheiten gebildet, wobei die Mindestanteile dieser abgeschlossenen Wohnungseigentumseinheiten gemäß dem Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen D vom 11.04.2007 festgelegt wurden. Hinsichtlich der Lageverwiesen.

III. Kaufgegenstand:

Gegenstand dieses Kaufvertrages sind

- a) 191/413 Anteile am Gst 94/5 mit denen Wohnungseigentum an der Wohnung TOP w 2 verbunden wird.
- b) 6/413 Anteile am Gst 94/5 mit denen Wohnungseigentum am Carport TOP g 2 verbunden wird.

IV. Käuferklären:

K.W., im folgenden auch kurz Verkäuferin genannt, verkauft und übergibt hiermit an P.S., im folgenden auch kurz Käuferin genannt, und diese kauft und übernimmt von ersterer 191/413 Anteile am GSt 94/5 mit denen Wohnungseigentum an der Wohnung TOP w 2 verbunden wird und 6/413 Anteile am GSt 94/5 mit denen Wohnungseigentum am Carport TOP g 2 verbunden wird samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zugehör, wie die Verkäuferin diese Liegenschaftsanteile bisher besessen und benützt hat oder doch zu besitzen und benützen berechtigt war.

V. Kaufpreis:

Als Kaufpreis wird ein Betrag von € 7.437,-- (Euro Siebentausendvierhundertsechunddreißig) vereinbart. Dieser Betrag ist

VIII. Einräumung des Wohnungseigentums:

Die Vertragsparteien räumen sich hiermit im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 das Wohnungseigentum ein, das ist das Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen, und zwar

a) K.W. der Käuferin P.S.

- an der Wohnung TOP w 2 mit 191/413 Anteilen
- am Carport TOP g 2 mit 6/413 Anteilen

b) P.S. der Verkäuferin K.W.

- an der Wohnung TOP w 1 mit 205/413 Anteilen
- am Carport TOP g 2 mit 11/413 Anteilen.

XI. Einheitswert

Zu Zwecken der Steuerbemessung wird festgehalten, dass bei der Einheitswertberechnung, EW- AZ Y der Bodenwert mit ATS 68.220,-- festgelegt worden ist. In Euro umgerechnet ergibt dies € 4.957,74. Der dreifache Einheitswert vom Bodenwert beträgt € 14.873,22. Die Käuferin errichtet zur Zeit auf ihre Rechnung auf einem Teil des Grundstückes der Verkäuferin einen Zubau zum bestehenden Gebäude. Der hälftige dreifache (Boden) Einheitswert beträgt daher € 7.436,61.

XII. Kosten, Steuern und Gebühren

Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trägt der Käufer."

Aus der vorgelegte Abgabenerklärung Gre 1 geht hervor, dass mit Bescheid vom 25. Juli 1984 der zuletzt festgestellte Einheitswert für dieses Grundstück, Grundstücksart Einfamilienhaus, mit 255.000 S festgestellt worden war.

Neben der Vorschreibung von Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung von 7.437,00 € setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang gegenüber der P.S. (Bw) mit dem gegenständlichen Schenkungssteuerbescheid auch gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG Schenkungssteuer in Höhe von 1.350,85 € fest. Die Bemessungsgrundlagen wurden dabei wie folgt ermittelt:

„Wert der Grundstücke	35.774,03 €
abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	-7.437,00 €
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	28.337,03 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	26.137,03 €"

Begründet wurde der Schenkungssteuerbescheid damit, dass der Bemessung der im Zeitpunkt der Zuwendung maßgebliche (Einheits-)Wert zu Grunde gelegt wird (nämlich dreifache vom erhöhten EW = $24.999,45 \times 3$, davon 197/413- Anteile = 35.774,03 €).

Die Rechtmäßigkeit der mit diesem Schenkungssteuerbescheid vorgenommenen Steuervorschreibung bestreitet die vorliegende Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, die gegenständliche Kaufverfügung der verkaufenden Mutter an die kaufende Tochter habe in etwa die Hälfte des Grundstückes betroffen. Die Käuferin (Bw) errichte auf ihrem Teil des Grundstückes gerade auf ihre Kosten ein Einfamilienhaus. Durch den gegenständlichen Vertrag solle Wohnungseigentum an der gesamten Liegenschaft begründet werden. Das Finanzamt habe dem Schenkungssteuerbescheid jedoch den gesamten Einheitswert und nicht bloß den hälftigen (Boden) Einheitswert zu Grunde gelegt, und sei deshalb zur Rechtsansicht gelangt, es liege eine Schenkung vor. Es liege jedoch keine Schenkung vor, da der Kaufpreis jedenfalls die Hälfte des dreifachen Bodeneinheitswertes erreiche und nur die Hälfte des Grundstückes zum Bau des Einfamilienhauses an die Berufungswerberin verkauft worden sei. Lege man jedoch wie das Finanzamt den gesamten Einheitswert zugrunde, dann würde damit auch das von der Berufungswerberin selber hergestellte Gebäude übertragen werden, was jedoch nicht der Fall sei. Zum Beweis werde neben dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag noch auf das beigebrachte Parifizierungsgutachten samt Bauplänen verwiesen, aus denen die Bauherreneigenschaft der Bw. hervorgehe.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

„Bei der Bemessung der Schenkungssteuer ist vom zuletzt festgestellten Einheitswert auszugehen. Vertragsgegenständlich sind 413/413 Anteile an EZ W., zu dieser Liegenschaft gehört nicht nur der Grund und Boden, sondern auch das derzeit dort errichtete Gebäude.“

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung 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.

Die vorliegende Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit der Schenkungssteuervorschreibung dem Grunde und der Höhe nach. Diesen Berufungsfall entscheidet somit, ob das Finanzamt zu Recht diesen zwischen der verkaufenden Mutter und der kaufenden Tochter abgeschlossenen gegenständlichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag, womit die Übertragung von 191/413 und 6/413- Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft Gst 94/5 verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung TOP w 2 und dem Carport Top g 2 um eine Gegenleistung von 7.437 € vereinbart wurde, als eine (gemischte) Schenkung beurteilt und in der angesetzten Höhe Schenkungssteuer vorgeschrieben hat.

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 offenbaren 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 Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 - 51a zu § 3 ErbStG und die dort referierte Rechtsprechung).

Stellt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein solches offenkundiges (krasses) Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung (insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Verwandten) ein wesentliches Anzeichen für die Annahme einer gemischten Schenkung (einer gemischten freigebigen Zuwendung) dar, dann entscheidet die zu allererst zu beurteilende Streitfrage, nämlich ob das Finanzamt dem Grunde nach zu Recht in diesem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag eine gemischte Schenkung bzw. eine gemischte freigebige Zuwendung gesehen hat, die Abklärung des Tatbestandes, ob im Gegenstandsfall überhaupt ein solches offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung tatsächlich bestand. Bejahendenfalls sprechen diese Umstände des Einzelfalles (krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Verbindung mit dem Verwandtschaftsverhältnis Mutter- Tochter) durchaus begründet für das Vorliegen des Schenkungswillens zumindest bei der Verkäuferin und das Finanzamt ist diesfalls hinsichtlich des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages schlüssig von einem mit zumindest teilweise in Schenkungsabsicht abgeschlossenen teils entgeltlichen und teils unentgeltlichen Rechtsgeschäft (= gemischte Schenkung bzw. gemischte freigebige Zuwendung) ausgegangen. 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 Bereicherung 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 Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51b zu § 3 ErbStG und die dort angeführte hg. Rechtsprechung).

Wenn in der Berufung als Argument gegen die vom Finanzamt augenscheinlich angenommene (gemischte) Schenkung im Wesentlichen eingewendet wird, „es liegt jedoch keine Schenkung vor, da der Kaufpreis jedenfalls den hälftigen dreifachen Bodeneinheitswert erreicht und nur etwa die Hälfte des Grundstückes zum Bau des Einfamilienhauses an die Bw. verkauft worden

ist“, dann ist diesem Vorbringen hinsichtlich der Beurteilung des Vorliegens einer Schenkung dem Grunde nach vorerst entgegenzuhalten, dass wie eingangs bereits dargelegt die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein für die Annahme einer gemischten Schenkung oder einer gemischten freigebigen Zuwendung sprechendes offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, 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 ist, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht nach den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittssätze dienen soll, ergeben kann. Nur durch die Heranziehung des gemeinen Wertes kann die wahre Natur des Rechtsgeschäftes festgestellt werden. Der für die Berechnung der Steuer allein maßgebliche Einheitswert kann, weil dieser mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmt, keine geeignete Grundlage für einen Wertvergleich bilden. Es ist überdies eine allgemein bekannte Erfahrungstatsache, dass Einheitswerte für bebaute Grundstücke ebenso wie für unbebaute Grundstücke nur einen Bruchteil (idR. etwa 1/10, siehe SWK 2000, Heft 35/36, S 813, Seite 1385) des Verkehrswertes ausmachen. Nach dem Berufungsvorbringen *„ist nur die Hälfte des Grundstückes zum Bau des Einfamilienhauses an die Berufungswerberin verkauft worden.“* Da das Grundstück 94/5 in EZ X laut Grundbuchsatzung eine Grundstücksfläche von 777 m² aufweist, entfällt laut Berufungsausführungen auf den Neubau eine Grundstücksfläche von 388 m². Schon bei grundsätzlicher Übernahme der in der Berufung vorgeschlagenen Berechnungsart ausgehend vom Bodenwert-Einheitswert von 4.957,74 €, wobei man statt des dreifachen ($4.957,74 \times 3$, davon die Hälfte = 7.436,61 €) den dem Verhältnis Einheitswert zu Verkehrswert in etwa entsprechenden Vervielfacher 10 heranziehen würde, würde sich bereits ein offenkundiges Missverhältnis zwischen dieser Leistung in Höhe von 24.788,70 € ($4.957,74 \times 10$, davon die Hälfte = 24.788,70 €) zum vereinbarten Kaufpreis von 7.437 € ergeben. In diesem Zusammenhang ist außerdem noch zu erwähnen, dass jedenfalls der zum 1. Jänner 1983 um 35 % erhöhte (siehe BGBl Nr. 1982/570) Bodenwert- Einheitswert heranzuziehen wäre, sodass selbst wenn man der Berechnung der Bw. eins zu eins folgen würde, sich bereits daraus ein Missverhältnis zwischen der einen Leistung von 10.039,42 € ($4.957,74 \times 1,35 = 6.692,95 \times 3$, davon die Hälfte = 10.039,42 €) und der vereinbarten Gegenleistung von 7.437 € ergeben würde. Ist aber nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe Erk. vom 30.5.1994, 93/16/0093 mit Vorjudikatur) im Hinblick auf die mannigfachen Umstände, die den gemeinen Wert einer Liegenschaft beeinflussen imstande sind, eine lineare Vervielfachung des Einheitswertes zur Ermittlung des gemeinen Wertes völlig ungeeignet, dann erscheint diese Ermittlungsmethode des Verkehrswertes nicht sachgerecht. Eine geeignete Methode für die

Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes ist hingegen die Wertableitung aus den tatsächlich bezahlten Preisen für Vergleichsgrundstücke (VwGH 21.10.1993, 92/15/0079 und VwGH 26.7.2006, 2005/14/0018). Für die Wertableitung aus Vergleichsverkäufen von unbebauten Grundstücken in diesem Ort ist nach amtlichen Erfahrungen von Quadratmeterpreisen zwischen 110 € und 155 € auszugehen. Dem vereinbarten Kaufpreis von 7.437 € steht daher unzweifelhaft ein gemeiner Wert der Leistung der Verkäuferin von zumindest 40.480 € (368 m² x 110 €) gegenüber. Sieht man dieses bezogen auf den anteiligen Grund und Boden bestehende auffallende und damit offenbare Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung und berücksichtigt man noch das Verwandtschaftsverhältnis Mutter-Tochter, dann sprechen diese Umstände des Einzelfalles durchaus schlüssig für die Annahme, dass bei Vertragsabschluss der Parteiwille (zumindest der Verkäuferin) dahin ging, dass ein Teil der von ihr erbrachten Leistung als Geschenk an ihre Tochter anzusehen ist. Wenn daher das Finanzamt bei diesem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag dem Grunde nach von einer gemischten Schenkung (gemischten freigebigen Zuwendung) ausgeht, dann liegt in dieser Zuordnung keine Rechtswidrigkeit begründet. Unter Beachtung der oben dargestellten Rechtslage bestreitet die Bw. mit dem ausschließlich auf den (Boden) Einheitswert und nicht auf den Verkehrswert abgestellten Vorbringen dem Grunde nach gar nicht die Schlüssigkeit dieser vom Finanzamt aus dem Sachverhalt gefolgerten Einstufung als gemischte Schenkung, sondern wendet sich implizit gegen die erfolgte Schenkungssteuervorschreibung mit dem Argument, da der vereinbarte Kaufpreis den hälftigen dreifachen (Boden)Einheitswert erreiche, falle mangels schenkungssteuerrelevanter Bemessungsgrundlage keine Schenkungssteuer an.

War daher bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles unbedenklich vom Vorliegen einer gemischten Schenkung oder einer gemischten freigebigen Zuwendung auszugehen, verbleibt noch abzuklären, ob unter Beachtung der vereinbarten Gegenleistung die vom Finanzamt vorgenommene Ermittlung der schenkungssteuerrechtlich relevanten Bemessungsgrundlagen (insbesondere „Wert der Grundstücke“) rechtens war, wobei die Berechnung der festgesetzten Steuer als solche unbestritten blieb. Während die Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung nur für die Beurteilung der Frage Bedeutung hat, ob eine objektive Bereicherung vorliegt, sind in der Folge für die Berechnung der Steuer die Leistung und Gegenleistung auf die im § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten. Danach entscheidet sich nämlich bei gemischten Schenkungen, ob nach Abzug der Gegenleistung überhaupt eine schenkungssteuerrelevante Bemessungsgrundlage verbleibt (vgl. VwGH vom 31.3.1976, 1199/75, vom 3.9.1987, 86/16/0006, vom 1.12.1987, 86/1670008, und vom 12.7.1990, 89/16/0088,0089).

Bei Schenkungen ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen und richtet sich nach dessen Abs. 1 die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist. Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist ua. für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. 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 Bewertungsgesetzes 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 Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Nach dem in § 51 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes definierten Begriff des Grundvermögens zählen dazu der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile, das sind insbesondere die darauf errichteten Gebäude, und das Zubehör. Erst durch das Gebäude wird der Charakter der Liegenschaft wesentlich bestimmt und das Grundstück zu einem bebauten Grundstück. Die Mitbewertung des Gebäudes als Bestandteil des Grund und Bodens beim Eigentümer der Liegenschaft käme nur für den Fall nicht in Betracht, wenn es sich als Superädifikat bzw. als ein Gebäude auf fremden Grund und Boden um eine gesondert zu betrachtende wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens handeln würde.

Gemäß § 53 Abs. 1 BewG ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken- das sind Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist und solche, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden- vom Bodenwert und vom Gebäudewert auszugehen, wobei nach Abs. 9 dieser Bestimmung bei im Zustand der Bebauung befindlichen Grundstücken zum Wert des Grund und Bodens sowie der benutzungsfertigen Gebäudeteile all jene Kosten (Baukosten) hinzuzurechnen sind, die für die im Bau befindlichen Gebäudeteile bis zum Feststellungszeitpunkt entstanden sind.

Jede wirtschaftliche Einheit ist gemäß § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Für wirtschaftliche Einheiten ist nach den Vorschriften des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes ein Einheitswert festzustellen. Was im Einzelfall als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden (vgl. VwGH 26.2.1963, 2426/60). Dabei sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen.

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/1570171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Die Einheitswertbescheide sind gemäß § 192 BAO als Feststellungsbescheide für Abgabenbescheide bindend (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0197,0229; vom 22.10.1992, 91/16/0044), wobei die abzuleitenden Abgabenbescheide nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von der Feststellung über die Art und den Umfang der Gegenstandes sowie über die Zurechnungsträger auszugehen haben (VwGH 8.11.1977, 1155/76). Es ist somit im Hinblick auf die verbindliche Wirkung der Ergebnisse der Einheitswertbewertung grundsätzlich nicht möglich, entgegen der darin getroffenen Feststellungen über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bestimmte Vermögensteile auszuscheiden.

Das Finanzamt ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen unbestritten von dem zuletzt für die Liegenschaft Gst 94/5 EZ X, Grundstücksart Einfamilienhaus (= wirtschaftliche Einheit), unter EW- AZ Z. festgestellten Einheitswert ausgegangen und hat den angesetzten Wert des Grundstückes wie folgt ermittelt: erhöhter EW 24.999,45 x 3, davon 197/413- Anteile ergibt den Wert des Grundstückes von 35.774,03 €, wovon die grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung von 7.437,00 € abgezogen wurde. Dieser zuletzt festgestellte Einheitswert umfasste neben dem Bodenwert den Gebäudewert für den Altbestand.

Im Gegenstandsfall bestreitet die Bw. die Rechtmäßigkeit der Berechnung der Schenkungssteuer ausgehend vom zuletzt für die Gesamtliegenschaft (Bodenwert und Gebäudewert Altbestand) festgestellten Einheitswert im Wesentlichen mit folgendem Vorbringen:

„Es liegt jedoch keine Schenkung vor, da der Kaufpreis jedenfalls den hälftigen dreifachen Bodeneinheitswert erreicht und nur die Hälfte des Grundstückes zum Bau eines Einfamilienhauses an die Berufungswerberin verkauft worden ist.

Legt man jedoch so wie das Finanzamt den gesamten Einheitswert zugrunde, würde damit auch das von der Berufungswerberin selber hergestellte Gebäude übertragen werden, was jedoch nicht der Fall ist.“

Diesem Vorbringen ist aber nach dem Obgesagten entgegenzuhalten, dass im Rahmen der Einheitsbewertung, welche Bescheide als Grundlagenbescheide Bindungswirkung entfalten, verbindliche Feststellungen sowohl hinsichtlich der Wertgrößen wie auch über Art und den Umfang des Gegenstandes sowie über den Zurechnungsträger getroffen werden. Fest steht, dass gegenständliche Liegenschaft bislang schon als bebautes Grundstück qualifiziert und bewertet war, woran durch die Errichtung einer weiteren Wohnung im Zuge des Zu- bzw. Anbaues keine Änderung eintreten wird. Wenn daher unbestritten ideelle Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an einem bebauten Grundstück erworben werden, was wiederum nur bedeutet, dass ein erforderlicher Miteigentums- bzw. Mindestanteil an der

Gesamtliegenschaft verbunden mit einem ausschließlichen Nutzungsrecht an bestimmten Liegenschaftsanteilen erworben wird, dann ist es grundsätzlich nicht möglich, aus dem Umfang des Bewertungsgegenstandes „bebautes Grundstück“ bestimmte Vermögensteile, wie etwa das Gebäude, auszuscheiden. Nach obiger Definition des Grundvermögens zählen dazu, insbesondere beim bebauten Grundstück, neben dem Grund und Boden immer auch die darauf befindlichen Gebäude als Bestandteile des Grundstückes. Es ist daher auch dann, wenn wie im Gegenstandsfall tatsächlich keine Abtrennung eines Teiles von einer bebauten Liegenschaft und keine Bildung einer neuen wirtschaftlichen Einheit (unbebautes Grundstück) stattgefunden hat, sondern vielmehr von der weiterhin in Bestand habenden wirtschaftlichen Einheit bebautes Grundstück ein ideeller Miteigentumsanteil übergeben wird, um daran Wohnungseigentum zu begründen, von der Übertragung ideellen Miteigentums an der Gesamtliegenschaft auszugehen und ist der Steuerbemessung der aliquote Einheitswert sowohl von Grund und Boden als auch vom Gebäude zugrunde zu legen. Wenn in der Berufung eingewendet wird „nur etwa die Hälfte des Grundstückes zum Bau eines Einfamilienhauses ist an die Berufungswerberin verkauft worden“, dann steht diesem Vorbringen zivilrechtlich entgegen, dass insgesamt 197/413- Miteigentumsanteile an der gesamten Liegenschaft (somit am Grundstück und dem einen unselbständigen Bestandteil dieses Grundstückes bildenden Gebäude) der Kaufgegenstand war und die Bw. in diesem Ausmaß grundbücherliche Eigentümerin der gesamten Liegenschaft (Grund und Gebäude) wurde. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Zubau auf Kosten der Bw. errichtet wird. Diesbezüglich darf klarstellend noch festgehalten werden, dass in dem zugrunde gelegten Einheitswertanteil in keinsten Weise bereits angefallene oder von der Bw. bis zur Fertigstellung noch zu tragende Baukosten für die neu errichtete Wohnung TOP w 2 und Carport TOP g 2 Eingang gefunden haben, sondern die Schenkungssteuer ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert für die Liegenschaft (somit lediglich samt Altbestand Gebäude) bemessen wurde, obwohl nach den dargelegten Bestimmungen des Bewertungsgesetzes iVm § 19 Abs. 3 ErbStG die Festsetzung eines besonderen Einheitswertes, nämlich eine Wert- und Artfortschreibung im Hinblick auf den mit Baubeginn 29. März 2007 errichteten Zubau (d.h. inklusive der diesbezüglichen Baukosten) auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld grundsätzlich als zulässig zu erachten gewesen wäre.

War Gegenstand des als gemischte Schenkung bzw. gemischte freigebige Zuwendung beurteilten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages unzweifelhaft der zivilrechtliche Erwerb von insgesamt 197/413- ideellen Miteigentumsanteile an der (als bebaut bewerteten) Liegenschaft Gst 94/5 EZ X (= wirtschaftliche Einheit) um den vereinbarten Kaufpreis von 7.437 €, dann liegt keine Rechtswidrigkeit darin begründet, wenn das Finanzamt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Wege des § 19 Abs. 2 ErbStG nicht vom anteiligen

dreifachen (Boden)Einheitswert, sondern vom Dreifachen des für diese wirtschaftliche Einheit zuletzt festgestellten gesamten Einheitswertes (Bodenwert und Gebäudewert Altbestand) von unbestritten 74.998,35 € (= 3 x 24.999,45 €) ausgegangen ist und den „Wert des Grundstückes“ entsprechend den übertragenen Miteigentumsanteilen mit 35.774,03 (= 74.998,35, davon 197/413- Anteile) angesetzt hat. Damit ist das Schicksal des vorliegenden Berufungsfalles entschieden, verbleiben doch diesfalls nach Abzug der gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung von 7.437 € ein schenkungssteuerrechtlich relevanter maßgeblicher Wert des Grundstückes von 28.337,03 € und nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 2.200 € ein schenkungssteuerpflichtiger Erwerb von 26.137,03 € und mit diesen (abgerundeten) Bemessungsgrundlagen unterliegt dieser Rechtsvorgang der Schenkungssteuer.

Die gegenständliche Vorschreibung der Schenkungssteuer und die Berechnung der Steuer in Höhe von gesamt 1.350,85 € (siehe diesbezüglich Bescheid) erweisen sich somit als rechters. Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 14. April 2008