



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hugo Haslwanter, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 6. September 2002 hat GF (= Bw) von ihrer Tochter DF die Liegenschaft in EZ 1212 GB M., bebautes Grundstück von 1.049 m² samt Wohnhaus S-Weg 71, um einen Kaufpreis von € 108.948 erworben. Der Kaufpreis entspricht den gesamt aushaftenden Hypothekarschulden bei der Bank A (3 Abstattungskredite), die zur Zahlung übernommen

werden. Unter Vertragspunkt II. stellten die Vertragsteile weiters fest, dass "gemäß Übergabsvertrag vom 22.4.1992 die hier vertragsgegenständlichen Liegenschaften von der Käuferin an die Verkäuferin gegen Übernahme der pfandreichtlich sichergestellten Schulden erfolgt ist".

Mit aktueller Einheitswertabfrage wurde der zuletzt zum 1. Jänner 1988 festgestellte erhöhte Einheitswert der Liegenschaft, Mietwohngrundstück, mit € 59.228,36 (= S 815.000) erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin – neben der Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung – der Bw mit Bescheid vom 16. September 2002, Str. Nr. X, ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft € 177.685 abzüglich der Gegenleistung € 108.948 unter Berücksichtigung des Freibetrages von € 440, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 68.297 gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 141/1955 idgF, (Stkl. III) eine 15%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 10.244,55 sowie gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom maßgebenden Wert, das sind € 1.374,74, und damit an Schenkungssteuer insgesamt den Betrag von € 11.619,29 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, es handle sich um ein Rechtsgeschäft zwischen Mutter und Tochter, weshalb die Berechnung unrichtig in Steuerklasse III anstelle von Steuerklasse I eingereiht worden sei. Die Schenkungssteuer würde sich zutreffend mit € 4.701,59 ergeben. Der Bescheid sei jedoch ersatzlos zu beheben, da hier die Schenkungssteuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG zum Tragen komme. Dies ergebe sich eindeutig aus Vertragspunkt II, wonach die Liegenschaft mit Übergabsvertrag aus 1992 von der Bw als jetziger Erwerberin ihrer Tochter gegen Schuldübernahme übertragen worden sei. Mit dem Kaufvertrag aus 2002 werde genau diese Liegenschaft wieder an die Bw, ebenso gegen Schuldübernahme, rückgeführt.

Im Anschluss wurde die Vorlage des seinerzeitigen Übergabsvertrages vom 22. April 1992 erbeten. Demnach hatte die Bw ihrer Tochter selbige Liegenschaft gegen Übernahme der aushaftenden Hypothekarschulden bei der Bank A von S 736.619 und bei der Bank B von S 488.280, sohin gesamt S 1.224.899, übergeben. In Punkt III. wird dazu ausdrücklich festgehalten: "DF übernimmt diese Kreditschulden zur vollständigen Verzinsung und Tilgung und verpflichtet sich, diesbezüglich die Übergeberin vollkommen schad- und klaglos zu halten".

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Dezember 2002 die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid abgewiesen; dies unter Verweis auf § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG und ein VwGH-Erkenntnis zu § 17 ErbStG mit der Begründung, der

Befreiungstatbestand solle eine Mehrfachbesteuerung desselben Vermögens verhindern. Aufgrund der seinerzeitigen Gegenleistung sei die Übergabe 1992 ausschließlich der Grunderwerbsteuer unterlegen. Beim jetzigen Kaufvertrag übersteige der Wert der Liegenschaft die Gegenleistung, sodass **erstmalig** neben Grunderwerbsteuer auch Schenkungssteuer zur Vorschreibung gelange. Von einer Mehrfachbesteuerung könne nicht gesprochen werden. Bei Schenkung von der Tochter an die Mutter sei die Steuerklasse III heranzuziehen.

Mit Antrag vom 7. Jänner 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und vorgebracht, der Bezug auf § 17 ErbStG samt Judikatur sei unrichtig. Es werde eindeutig der Befreiungstatbestand nach § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG verwirklicht, da Vermögen, das von Eltern an ihre Abkömmlinge unentgeltlich zugewendet worden sei, wiederum an diese Person zurückgefallen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach Z 2 jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind u. a. Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen – d. h. unterliegen insoweit zusätzlich der Schenkungssteuer - als der Wert der Grundstücke (Einheitswert) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Bei dieser sogenannten **gemischten Schenkung** wird eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen und besteht aus einem Kauf und einer Schenkung (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172).

Nach der Bewertungsvorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG war u. a. für inländisches Grundvermögen der **einfache** Einheitswert bis zu der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung des Art. 15 Z. 4 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142, maßgebend; ab 1. Jänner 2001 ist das **Dreifache** des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt zuletzt festgestellt ist.

Festzuhalten ist, dass nach der jeweils geltenden Rechtslage zur steuerlichen Bewertung und in Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung demnach:

1. der Übergabsvertrag aus 1992 als zur Gänze **entgeltliches** Rechtsgeschäft zu qualifizieren war und damit allein Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wurde; dies von der den (einfachen) Einheitswert der Liegenschaft von S 815.000 (unverändert festgesetzt seit 1. Jänner 1988) übersteigenden Gegenleistung = vereinbarte Schuldübernahme in Höhe von aushaftend S 1,244.899. Für die Verschreibung einer Schenkungssteuer verblieb kein Raum;
2. der Kaufvertrag vom 6. September 2002 als **gemischte Schenkung** zu qualifizieren ist, da hier der Wert der Liegenschaft = dreifacher Einheitswert im Betrag von € 177.685 die Gegenleistung = Schuldübernahme in Höhe von aushaftend € 108.948 übersteigt. Demzufolge wurde hinsichtlich des entgeltlichen Teiles des Rechtsgeschäftes Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung sowie hinsichtlich des unentgeltlichen bzw. übersteigenden Wertes von € 68.737 Schenkungssteuer vorgeschrieben.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG bleibt steuerfrei außerdem:

Vermögen, soweit es von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen **unentgeltlich** zugewendet wurde und an diese Personen zurückfällt.

Erfaßt sind dabei sowohl Rückfälle von Todes wegen als auch Rückschenkungen. Der Gesetzeszweck dieser Befreiungsbestimmung ist darin gelegen, den mehrfachen Wechsel im Eigentum bzw. von Vermögen zwischen nahen Angehörigen nicht mehrfach der Erbschafts- oder Schenkungssteuer zu unterwerfen.

Wesentliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Befreiung ist neben der Identität des Vermögens, dass sowohl bei der vormaligen Zuwendung als auch beim Rückfall des Vermögens eine unentgeltliche Zuwendung – entweder zur Gänze oder zumindest teilweise – vorgelegen war. Der VwGH führt dazu im Erk. vom 25.9.1997, 96/16/0281, aus: Ist Vermögen seinerzeit von Eltern an Kinder teils entgeltlich, teils unentgeltlich übergegangen, so kommt die Abgabefreiheit beim Rückfall nur für jenen Teil in Betracht, der **seinerzeit unentgeltlich** an die Kinder übergegangen ist, wobei dieser unentgeltliche sogenannte "Überschuss" anhand von steuerlichen Bewertungsmaßstäben (§ 19 ErbStG) zu ermitteln ist (vgl. auch VwGH 3.9.1987, 86/16/0006). Wurde sohin das Vermögen seinerzeit auch teils entgeltlich übergeben und ergibt sich nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben, dass die Gegenleistung (zB kapitalisiertes Wohnrecht) den Einheitswert der Liegenschaft um ein Vielfaches überstiegen hat, so war damit ein "Überschuss", der bei der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG berücksichtigt werden könnte, nicht gegeben (vgl. auch: *Fellner*,

Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 25 f zu § 15).

Gleiches muss aber auch im Gegenstandsfall gelten. Es steht eindeutig fest, dass nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben die Übergabe 1992 zur Gänze entgeltlich war. Damit ist seinerzeit kein unentgeltlicher Teil als "Überschuss" übertragen worden und auch keine Schenkungssteuer zur Vorschreibung gelangt. Schenkungssteuer wurde vielmehr erstmalig zum jetzigen Kaufvertrag deshalb vorgeschrieben, weil eine gemischte Schenkung verwirklicht wurde. Diesfalls treffen die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG nicht zu, und zwar selbst dann nicht, wenn wie hier dasselbe Vermögen zwischen Eltern und Kindern rückübertragen wird, weil eben eine Befreiung von einer bisher noch gar nicht vorgeschriebenen Schenkungssteuer dem offenkundigen Gesetzeszweck, eine Mehrfachbesteuerung zu vermeiden, zuwiderlaufen würde.

Abschließend ist festzuhalten, dass Werterhöhungen zwischen den beiden Erwerbsvorgängen iSd § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG unberücksichtigt bleiben, es sei denn, dass die Abkömmlinge den Wert der ihnen zugewendeten Sache durch eigene Leistung oder Aufwendungen erhöht haben (siehe wiederum VwGH 3.9.1987, 86/16/0006). Wollte man daher einwenden, die Wertsteigerung des Grundstückes habe sich nur aufgrund der geänderten Vorschrift nach § 19 ErbStG ab 2001 ergeben (3facher Einheitswert), so wäre daraus für die Berufung nichts zu gewinnen. Die Befreiung von der Schenkungssteuer käme nämlich bei Ansatz des vormaligen einfachen Einheitswertes von vorne herein nicht in Betracht, weil dann beide Verträge zur Gänze entgeltliche und damit allein der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsgeschäfte darstellen würden.

Der Vollständigkeit halber ist nochmals darauf zu verweisen, dass sich nach § 7 Abs. 1 ErbStG die Einordnung unter die für die Steuerbemessung maßgebende Steuerklasse nach dem persönlichen Verhältnis des **Erwerbers** zum Zuwendenden (oder Erblasser) richtet. Die Bw erwirbt daher als Mutter im Rahmen der Steuerklasse III ("Eltern, Großeltern ..."); in Steuerklasse I erwerben hingegen nur der Ehegatte und die Kinder. Die Steuerbemessung erfolgte daher in der zutreffenden Klassifizierung.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 30. Juli 2004

