



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 10

GZ. RV/0594-L/07,  
miterledigt RV/0595-L/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des GW, Adr, vom 26. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12. März 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

### Schenkungssteuer

	Bemessungsgrundlage	Abgabe
MW	5.662,61 €	268,90 €
JW	5.662,61 €	268,90 €

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 15. Jänner 2007 haben die Ehegatten JW und MW als Übergeber die ihnen gleichteilig gehörige Landwirtschaft Sch, ihrem Sohn und der Schwiegertochter je zur Hälfte übertragen (Einheitswert LuF 27.100,00 €, übersteigender Wohnungswert 22.600,00 €). Weiters haben die Übergeber ihrem Sohn GW alleine die ihnen ebenfalls gleichteilig gehörige Liegenschaft XY, übergeben (Einheitswert LuF 4.300,00 €, Mietwohngrundstück 5.668,48 €).

Die Übergabe erfolgte lt. Übergabsvertrag zu den folgenden, wesentlichen Bedingungen:

*Punkt Erstens:* Übergabspreis 26.154,00 €

*Punkt Viertens:* Einräumung von Wohnungs- und Ausgedingsrechten zugunsten der Übergeber, nämlich a) das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungs- (Wohnungsgebrauchs)recht, b) die ordnungsgemäße Pflege und Betreuung sowie f) die laufende Graberhaltung

*Punkt Fünftens:* Pflichtteilsentfertigungsbetrag in Höhe von 15.000,00 €

*Punkt Dreizehntens:* für die Gebührenbemessung wird das Wohnrecht mit monatlich 500,00 €, das Pflegerecht pro Übergeberteil mit monatlich je 145,00 € und die Verpflichtung zur Graberhaltung mit einem einmaligen Pauschalbetrag von 1.000,00 € bewertet.

Hinsichtlich dieses Rechtsvorganges hat das Finanzamt dem GW mit Bescheiden vom 12. März 2007 Schenkungssteuer betreffend die Übergabe von MW in Höhe von 162,44 € und betreffend die Übergabe von JW in Höhe von 585,49 € vorgeschrieben.

Aufgrund der unterschiedlichen Erlebenswahrscheinlichkeiten hat das Finanzamt für die Steuerbemessung die Gegenleistung des GW in unterschiedlicher Höhe hinsichtlich des Vaters mit 37.993,79 € und hinsichtlich der Mutter mit 47.066,42 € errechnet. Aufgrund des im Vergleich dazu wesentlich höher eingeschätzten Verkehrswertes des übergebenen Vermögens (jeweils rd. 250.000,00 €) ist das Finanzamt jedenfalls von einer gemischten Schenkung ausgegangen. In der Folge war die Gegenleistung noch anteilig auf die Landwirtschaft und das sonstige Grundvermögen aufzuteilen und dem dreifachen Einheitswert gegenüberzustellen, sodass letztendlich Schenkungen im Verhältnis zur Mutter im Umfang von 5.161,30 € und im Verhältnis zum Vater im Umfang von 14.233,93 € versteuert wurden.

Dagegen hat GW am 23. März 2007 mit der Begründung Berufung erhoben, die Aufteilung der Verbindungsrente des Wohnungsrechtes dürfe ausschließlich nach den veräußerten Liegenschaftshälften erfolgen. Der Vertragswille habe eindeutig darin bestanden, dass sich die Übergeber ein gemeinsames Wohnrecht (jeweils für sich und den anderen) ausbedingen. Es liege daher eine einzige Gesamtgegenleistung vor, die im Verhältnis der übergebenen Liegenschaftsanteile aufzuteilen sei. Dementsprechend habe auch die Aufteilung der Summe der Barwerte der Pflege- und Betreuungsverpflichtung ausschließlich nach den veräußerten Liegenschaftsanteilen zu erfolgen.

Lt. Erkenntnis des VwGH vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, habe die Aufteilung der Gesamtgegenleistung überdies richtigerweise im Verhältnis der einfachen Einheitswerte zu erfolgen, sodass die Steuer pro Erwerbsvorgang wie folgt zu berechnen sei:

### **Berechnung der Schenkungssteuer**

1-facher Einheitswert

LuF (§ 15a ErbStG)		8.925,00 €
WW und MWG	= 48,73412 %	8.484,24 €
3-facher Einheitswert		
WW und MWG		25.452,72 €
- anteilige Gegenleistung		- 21.640,44 €
- Freibetrag		- 2.200,00 €
Zwischensumme		1.612,28 €
2 % Schenkungssteuer		32,25 €
2 % GrESt-Äquivalent		76,25 €
Steuer pro Erwerbsvorgang		108,50 €

Das Finanzamt hat am 3. Mai 2007 zwei abweisliche Berufungsvereinscheidungen erlassen.

Der Berufungserwerber hat rechtzeitig die Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz verlangt.

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

Der Schenkungssteuer unterliegen Schenkungen unter Lebenden.

Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gelten nach § 3 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechtes und andere freigiebige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Bei Vorliegen einer gemischten Schenkung (teils entgeltlich und teils unentgeltlich) wird der einheitliche Erwerb für Zwecke der Steuerberechnung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil zerlegt. In diesem Fall wird für den unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer, für den entgeltlichen Teil Grunderwerbsteuer erhoben.

Vorweg kann festgehalten werden, dass die folgenden, vom Finanzamt bei seiner Steuerberechnung verwendeten Werte nicht bestritten wurden und unbedenklich auch der Berufungsentscheidung zugrunde gelegt werden können.

Einfacher Einheitswert (pro Erwerbsvorgang)	LuF EZ 56/191	1/4 v 27.100	6.775,00 €
--	---------------	--------------	------------

	LuF EZ 2	$\frac{1}{2}$ v 4.300	2.150,00 €
	WW	$\frac{1}{4}$ v 22.600	5.650,00 €
	MWG	$\frac{1}{2}$ v 5.668,48	2.834,24 €
Verkehrswert (geschätzt)	LuF EW x 20		178.500,00 €
	WW x 10		56.500,00 €
	MWG x 6		17.005,44 €
Gegenleistung GW (1/2)	Wohnrecht	Verbindungsrente	45.220,52 €
	Pflege	Einzelrente Vater	9.815,05 €
		Einzelrente Mutter	12.697,65 €
	Pflichtteilsentfertigung		7.500,00 €
	Übergabspreis		13.077,00 €
	Graberhaltung		500,00 €
	Summe		88.810,22 €

Des Weiteren ist wegen der dargestellten Wertverhältnisse ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung (weniger als ein Fünftel) gegeben und daher unstrittig zivilrechtlich vom Vorliegen einer gemischten Schenkung auszugehen. Auch eine ortsübliche Gegenleistung ist nicht anzunehmen.

Zu der im gegenständlichen Fall sodann strittigen Frage der Aufteilung des Barwertes der als Gegenleistung ausbedungenen Verbindungsrente auf die beiden elterlichen Erwerbe hat der Verwaltungsgerichtshof kürzlich in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/16/0192, erlangt zu einem vergleichbaren Sachverhalt, ausgesprochen:

*Ein mehreren Personen eingeräumtes, von diesen gleichzeitig ausübbares Wohnrecht derselben Räumlichkeiten stellt auf der Seite des dadurch Belasteten ein Wohnrecht dar, dessen Wert gegebenenfalls – etwa für die Frage der Schenkungssteuer – aufzuteilen ist.*

*Dabei ist denkmöglich dass sich der Übergeber ein Wohnrecht für sich selbst oder aber (in einem Vertrag zu Gunsten Dritter) ein Wohnrecht für seine Ehegattin (allein) oder für einen Dritten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2001, ZI. 2001/16/0436) oder auch ein Wohnrecht für sich und seine Ehegattin ausbedingt.*

*Soweit das jeweils ausbedungene Wohnrecht dieselben berechtigten Personen betrifft, ist*

*dessen Wert demnach aufzuteilen. Hätte sich jeder der Übergebeteile das Wohnrecht für sich und für den jeweils anderen Übergebeteil ausbedungen, dann hätte sich jeder der Übergebeteile somit das Gleiche, nämlich das „gesamte“ Wohnrecht ausbedungen und wäre der Wert des „gesamten“ Wohnrechtes daher zu halbieren und diese Hälfte beim Erwerbsvorgang jeder Liegenschaftshälfte anzusetzen.*

In diesem Sinn bringt der Bw sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag unmissverständlich vor, die Übergeber hätten sich ein gemeinsames Wohnrecht ausbedungen. Es steht im Einklang mit der Lebenserfahrung, dass sich Ehegatten vertraglich ein gemeinsames Wohnrecht zusichern lassen. Gegenteilige Anhaltspunkte sind nicht erkennbar. Nicht zuletzt spricht die gleichzeitige, einheitliche Vertragserrichtung für ein gemeinsames Wohnrecht, was schon der VwGH in seinem Erkenntnis angedeutet hat. Es kann daher unbedenklich davon ausgegangen werden, dass sich im gegenständlichen Fall jeder der Übergeber das Gleiche ausbedungen hat, sodass nach der dargestellten Ansicht des VwGH zum Zwecke der Ermittlung, was Gegenleistung für die Übergabe eines Hälftenanteiles an der Liegenschaft war, das gesamte Wohnrecht zu halbieren ist. Gleichermaßen muss für die ausbedungenen Pflegeleistungen gelten.

Die Gegenleistung des GW, welche lt. obiger Aufgliederung insgesamt 88.810,22 € beträgt, ist somit je zur Hälfte auf den Erwerb von Vater und Mutter aufzuteilen.

Des Weiteren ist diese Gegenleistung zwecks Berechnung der Schenkungssteuer noch auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und auf das sonstige Grundvermögen aufzuteilen. Diese Aufteilung hat aber entgegen der Auffassung des Bw nicht nach einfachen Einheitswerten sondern anhand der Proportionen der Verkehrswerte zu erfolgen.

Der VwGH führt hiezu aus, es sei nicht rechtswidrig, wenn bei gleichzeitiger Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Grundstücken die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der jeweiligen Verkehrswerte aufgeteilt wird. Die auf das sonstige Grundstück entfallende Gegenleistung sei daher mittels einer Proportionalrechnung zu ermitteln, weil der Einheitswert nur für die Anwendung des Sondertatbestandes des § 4 Abs. 2 Zif. 2 GrESTG herangezogen werden kann, im Übrigen aber Verkehrswerte zum Ansatz zu bringen sind. (zB VwGH vom 17. Mai 1990, 89/16/0071)

Soweit der Bw auf das VwGH Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, 2002/16/0246, hinweist, ist ihm entgegenzuhalten, dass dieses Erkenntnis in seinem Teil zur Schenkungssteuer die Problematik der Aufteilung der Gegenleistung nicht berührt. Allerdings hat der VwGH zu diesem Fall den folgenden, allgemein gültigen Rechtssatz gebildet:

*Die für eine gemischte Schenkung erforderliche Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein*

*offenbares Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleichs der Verkehrswerte 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, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann.*

Mit der gleichen Frage hat sich auch der UFS Kärnten nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung in seiner Berufungsentscheidung (Senat) vom 20. Dezember, RV/0160-K/06, ausführlich auseinander gesetzt. Der UFS führt darin schlüssig aus, dass im üblichen Geschäftsleben der Wert eines Vermögensgegenstandes und somit die dafür zu erbringende Gegenleistung von realen, in Geld ausdrückbaren und am Verkehrswert orientierten Wertgrößen beeinflusst werde. Eine Preisgestaltung nach steuerlichen Werten finde nicht statt. Beim Erwerb von mehreren Vermögensgegenständen in einem Vorgang, wird sich die Höhe der Gesamtgegenleistung daher aus der Summe der den einzelnen Gegenständen zugemessenen, verkehrswertorientierten Einzelgegenleistungen ergeben.

Diese Ansicht erscheint zutreffend, weil sich einerseits nach der allgemeinen Lebenserfahrung eine Gesamtgegenleistung aus der Summe der adäquaten Teilleistungen zusammensetzt, welche von den Beteiligten nach Verkehrswerten, nicht jedoch nach steuerlichen Werten, ausgemessen werden, und andererseits eine Vergleichsrechnung anhand von Einheitswerten ein Ungleichergebnis zur Folge hätte, da die steuerlichen Werte je nach Vermögensart unterschiedlich ermittelt werden.

Die Gegenleistung ist daher im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen:

Vermögen	Verkehrswert	Anteil	Gegenleistung	dreifacher EW
LuF	178.500,00 €	70,83 %	31.452,14 €	26.775,00 €
Sonstiges Grundvermögen	73.505,44 €	29,17 %	12.952,97 €	25.452,72 €
	252.005,44 €	100,00 %	44.405,11 €	52.227,72 €

Es liegt somit insgesamt auch nach steuerlichen Werten eine gemischte Schenkung vor, welche hinsichtlich des sonstigen Grundvermögens schenkungssteuerpflichtig ist, weil die anteilige, auf sonstiges Grundvermögen entfallende Gegenleistung kleiner als der dreifache Einheitswert dieses Vermögens ist, sodass für den übersteigenden Teil Schenkungssteuer anfällt.

Allerdings ist maximal im Umfang der Differenz zwischen dem gesamten Wert der Grundstücke und der Gesamtgegenleistung eine Schenkung gegeben.

Die Schenkungssteuer pro Erwerbsvorgang errechnet sich daher wie folgt:

Wert der Grundstücke	52.227,72 €
abzüglich Gegenleistung	- 44.405,11 €
	7.822,61 €
abzüglich Freibetrag	- 2.200,00 €
	5.622,61 €
2 % Schenkungssteuer	112,45 €
2 % GrEST Äquivalent	156,45 €
	268,90 €

Die Schenkungssteuer fällt daher in dieser Höhe zweimal an, wobei sich hinsichtlich MW eine Nachzahlung und hinsichtlich JW eine Gutschrift ergibt.

	Bisher	Lt. BE	+/-
MW	162,44 €	268,90 €	+ 106,46 €
JW	585,49 €	268,90 €	- 316,59 €
Summe	747,93 €	537,80 €	210,13 €

Diese Berufungsentscheidung wird dem Bw persönlich zugestellt, weil die Vollmacht (einschließlich Zustellvollmacht) des Notares Dr. Peham durch die Beendigung seiner Amtstätigkeit erloschen ist.

Linz, am 11. August 2009