



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MR, Adresse, vertreten durch Dr. Paul Fuchs, Rechtsanwalt, 4600 Thalheim, Reinberghof 2, vom 22. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 14. November 2002 betreffend Schenkungssteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 4. November 2002 schlossen HR als Verkäufer und dessen Sohn MR (= Berufungswerber, kurz: Bw) als Käufer einen Kaufvertrag über die im Alleineigentum des HR stehende Liegenschaft EZ 174, Grundbuch O. Kaufgegenstand war die Liegenschaft im Gesamtausmaß von 1214 m<sup>2</sup> samt dem darauf befindlichen Wohnhaus O77. Als Barkaufpreis wurde ein Betrag von 29.069,13 € vereinbart. Zusätzlich zu diesem Kaufpreis wurde nachstehende Gegenleistung für den Verkäufer vereinbart:

*IV. Wohnungsrecht: Der Verkäufer bedingt sich als weitere Gegenleistung für den Verkauf das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht im Hause O77, und zwar hinsichtlich beider im Haus gelegenen Wohneinheiten sowohl im Erdgeschoß als auch im ersten Obergeschoß, samt Kellerbenützung sowie Mitbenützung der Gartenfläche, aus.*

*Im Falle der Zerstörung der Auszugswohnung durch höhere Gewalt ist diese unverzüglich vom Käufer oder dessen Rechtsnachfolgern auf eigene Kosten wiederherzustellen.*

*Festgehalten wird, dass die mit der Ausübung des vorstehenden Wohnungsrechtes verbundenen Betriebskosten der Verkäufer zu tragen hat. (...)*

In Punkt VII. "Übergabe" wurde festgehalten, dass die Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Liegenschaft am Tag der Vertragsunterfertigung erfolgt sei, in Punkt VIII. "Abgabenrechtliche Bestimmungen" wurde festgeschrieben, dass für Gebührenbemessungszwecke, jedoch ohne Präjudiz für die Vertragsparteien, das Wohnrecht des Verkäufers einvernehmlich mit monatlich 110,00 € bewertet werde.

In der beim Finanzamt eingereichten Abgabenerklärung wurde die Gegenleistung mit insgesamt 35.669,13 € (Barzahlung von 29.069,13 € zuzüglich das kapitalisierte Wohnungsrecht von 6.600,00 €) beziffert.

Mit Bescheiden vom 14. November 2002 schrieb das Finanzamt dem Bw sowohl Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.085,38 € als auch Schenkungssteuer in Höhe von 1.986,38 € vor.

Im Grunderwerbsteuerbescheid ging das Finanzamt von einer Gegenleistung von insgesamt 54.269,13 € aus, wobei es - neben dem Barkaufpreis von 29.069,13 € - das Wohnungsrecht mit 3.600,00 € jährlich bewertete und diesen Wert mit einem Vervielfacher von 7 kapitalisierte.

Dem Schenkungssteuerbescheid legte das Finanzamt einen Grundstückswert von 91.785,78 € (= dreifacher Einheitswert) zu Grunde und brachte von diesem Wert neben der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung von 54.269,13 € den Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von 2.200,00 € in Abzug.

Mit Eingabe vom 22. November 2002 brachte der Bw durch seinen Vertreter gegen den Schenkungssteuerbescheid Berufung ein und beantragte, diesen ersatzlos aufzuheben. Das vom Bw erworbene Wohnhaus sei völlig veraltet und weise einen enormen Investitionsbedarf auf. Als Kaufpreis sei ein marktkonformer Barkaufpreis in Höhe von 29.069,13 € sowie ein Wohnungsrecht zu Gunsten des Verkäufers vereinbart worden. Die vom Finanzamt vertretene Ansicht, dass eine gemischte Schenkung vorliege, sei verfehlt, sodass Schenkungssteuer nicht vorzuschreiben gewesen wäre. Durch die Übernahme des Wohnungsrechtes, die Verpflichtung des Käufers, entsprechende Investitionsmaßnahmen am Gebäude vorzunehmen sowie die Bezahlung des Barkaufpreises liege jedenfalls ein "echter" Kaufvertrag vor, sodass lediglich auf Basis dessen eine Grunderwerbsteuervorschreibung hätte erfolgen dürfen. An Beweisanboten wurden ein Ortsaugenschein sowie eine Parteienvernehmung genannt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Für die mit Kaufvertrag vom 4. November 2002 erworbene Liegenschaft sei ein Kaufpreis von 29.069,13 € sowie in Punkt IV. die Einräumung eines Wohnrechtes vereinbart worden. Das eingeräumte Wohnrecht sei amtlich bewertet und kapitalisiert worden, sodass die gesamte Gegenleistung 54.269,13 € betrage. Der Einheitswert der Liegenschaft

betrage 30.673,92 €. Nach § 19 Abs. 2 ErbStG sei für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, somit ein Betrag von 91.785,78 €. Bei einer gemischten Schenkung werde eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen. Die gemischte Schenkung bestehe daher aus einem Kauf und einer Schenkung. Die Differenz zwischen der Gegenleistung in Höhe von gesamt 54.269,13 € und dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von 91.785,78 € betrage 37.516,65 € und stelle einen unentgeltlichen Erwerb dar.

Mit Schreiben vom 23. April 2004 stellte der Bw fristgerecht den Antrag, seine Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Vorgebracht wurde im Wesentlichen, dass entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde keine gemischte Schenkung vorliege. Tatsache sei, dass der Wert der übertragenen Liegenschaft dem vereinbarten Barkaufpreis in Höhe von 29.069,13 € samt Wohnrecht in Höhe von 54.269,13 €, sohin gesamt 83.338,13 €, entspreche. Die Höhe des Einheitswertes für die Bemessung des gemeinen Wertes der Liegenschaft unter Heranziehung des dreifachen Einheitswertes, sohin gesamt 91.785,78 €, entspreche nicht dem gemeinen Wert der übertragenen Liegenschaft. Auf Grund der Baufähigkeit des übernommenen Wohnhauses sowie der Notwendigkeit, unverzüglich entsprechende Investitionen vorzunehmen, entspreche die vereinbarte Gegenleistung von einerseits Barkaufpreis von 29.069,13 € sowie andererseits Gegenleistung in Form des eingeräumten Wohnungsrechtes in Höhe von 54.269,13 € dem gemeinen Wert der Liegenschaft samt darauf errichtetem Wohnhaus. Die Vorschreibung der Schenkungssteuer sei daher verfehlt. Als Beweisanbote führte der Bw wiederum einen Ortsaugenschein sowie eine Parteieneinvernahme an.

Mit Ergänzungsersuchen vom 28. September 2005 wies die Referentin den Bw darauf hin, dass das Dreifache des Einheitswertes im gegenständlichen Fall 91.785,78 € betrage. Bringe ein Steuerpflichtiger vor, dass der gemeine Wert (Verkehrswert) einer Liegenschaft geringer sei als das Dreifache des Einheitswertes, so sei er dafür beweispflichtig (§ 19 Abs. 2 ErbStG). Erhebungen der Referentin beim Finanzamt Wels hätten ergeben, dass in der Nähe der vom Bw erworbenen Liegenschaft bereits im Jahr 1998 ein Grundstückspreis von 72,67 €/m<sup>2</sup> erzielt worden sei, sodass alleine der Wert des nackten Grund und Bodens der erworbenen Liegenschaft, ohne Berücksichtigung des Gebäudes, rund vier Jahre vor dem Erwerb etwa 88.220,00 € (72,67 €/m<sup>2</sup> x 1214 m<sup>2</sup>) betragen hätte. Da die Einheitswerte für bebaute wie auch unbebaute Grundstücke erfahrungsgemäß in der Regel nur einen Bruchteil des Verkehrswertes, der üblicherweise dem gemeinen Wert entspreche, ausmachen, liegt es am Bw, den im Vorlageantrag vorgebrachten Liegenschaftswert von rund 83.000,00 € nachzuweisen.

Zu diesem Ergänzungsersuchen langte bis dato keine Stellungnahme ein.

---

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

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

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind u.a. Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, als der Wert des Grundstückes (das ist nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG in der Fassung BGBl Nr. I 2000/142 ab 1. Jänner 2001 das Dreifache des Einheitswertes) den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Das vom Gesetz verwendete Wort "insoweit" bedeutet, dass für den entgeltlichen Teil alleine Grunderwerbsteuer, für den unentgeltlichen Teil alleine Schenkungssteuer erhoben wird. In diesen Fällen liegt also eine gemischte Schenkung (§ 935 ABGB) vor.

Für die Ermittlung der Bereicherung ist somit die gesamte Gegenleistung vom gesamten Wert der Zuwendung abzuziehen und der die Gegenleistung übersteigende Wert der Schenkungssteuerbemessung zu Grunde zu legen.

Zum Wesen einer Schenkung gehören deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden vorhanden war. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt. Bei einer gemischten Schenkung wollen die Parteien einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag schließen. Die Parteien müssen sich des doppelten (entgeltlichen und unentgeltlichen) Charakters des Geschäftes und damit auch des wahren Wertes ihrer Vertragsleistungen bewusst sein, was auch aus einem krassen Missverhältnis der Leistungen geschlossen werden kann (OGH vom 9.12.1987, 1 Ob 683/87, NZ 1989, 98).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann bei Vorliegen eines offenbaren Missverhältnisses der wechselseitigen Leistungen insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf das Vorliegen der Schenkungsabsicht der Parteien geschlossen werden, weil bei diesen Verträgen eine Verschleierung der teilweisen Schenkungsabsicht möglich ist und weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, die Fremden gegenüber nicht gewählt werden würden (VwGH 17.12.1998, 96/16/0241).

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, 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, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann. Die Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung wird darüber hinaus nicht von den steuerlichen Bewertungsvorschriften geprägt.

Nach Lehre und Judikatur ist ein offenkundiges oder ein erhebliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bereits dann anzunehmen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 25 %, teilweise schon um 20 %, unterschreitet (vgl. VwGH 12.7.1990, 89/16/0088, 0089).

Die Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung hat nur für die Beurteilung der Frage Bedeutung, ob eine Bereicherung vorliegt. Für die Berechnung der Steuer sind dagegen Leistung und Gegenleistung auf die in § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten.

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

Für inländisches Grundvermögen ist 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. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend (§ 19 Abs. 2 BewG).

Im vorliegenden Fall verkaufte der Vater des Bw diesem ein Grundstück im Gesamtausmaß von 1214 m<sup>2</sup> samt dem darauf befindlichen Gebäude um einen Kaufpreis von 29.069,13 €. Für das dem Vater eingeräumte Wohnrecht ermittelte das Finanzamt gemäß § 16 Abs. 2 BewG einen – vom Bw nicht bestrittenen – Kapitalwert von 25.200,00 €.

Da der dreifache Einheitswert der übertragenen Liegenschaft 91.785,78 € beträgt und davon auszugehen ist, dass der Einheitswert einer Liegenschaft in der Regel nur 1/10 bis 1/20 des Verkehrswertes beträgt (vgl. Bruckner, SWK 2000, S 813), ergibt sich im vorliegenden Fall selbst beim Vergleich der Gegenleistung mit dem steuerlichen Wert (dem dreifachen Einheitswert anstelle des Verkehrswertes) eine beträchtliche Differenz von 37.516,65 €. Das bedeutet, dass die Gegenleistung nur rund 59 % des steuerlichen Wertes beträgt, der, wie

oben dargestellt, in der Regel nur einen Bruchteil des an sich für den Vergleich heranzuziehenden Verkehrswertes darstellt.

Selbst dann, wenn man dem Vorbringen des Bw im Vorlageantrag, der Wert der übertragenen Liegenschaft entspreche einem Betrag von 83.338,13 €, folgen würde, ergäbe sich immer noch eine erhebliche Wertdifferenz von 35 % zwischen dem Wert des Grundstückes und dem Wert der Gegenleistung.

Insgesamt ist auf Grund der dargestellten Wertverhältnisse daher eindeutig davon auszugehen, dass der Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft die vereinbarte Gegenleistung wesentlich übersteigt und der Bw durch den Kaufvertrag objektiv bereichert worden ist. Auf Grund des familiären Naheverhältnisses – der Bw kaufte die Liegenschaft von seinem Vater – durfte die Abgabenbehörde darüber hinaus auf das Vorliegen der teilweisen Schenkungsabsicht schließen.

Von den beantragten Beweisaufnahmen des Ortsaugenscheins und der Parteieinvernahme konnte auf Grund folgender Überlegungen Abstand genommen werden:

Dem Bw wurde durch einen Ergänzungsvorhalt Gelegenheit zu einer schriftlichen Äußerung geboten, welche er jedoch nicht wahr nahm; eine Parteieinvernahme konnte daher unterbleiben. Darüber hinaus ist für einen Beweisantrag vor allem die Angabe des Beweismittels und des Beweisthemas, also der Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, entscheidend. Erheblich ist ein Beweisantrag, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache zu gewinnen.

Im gegenständlichen Fall stellt die Durchführung eines Ortsaugenscheins kein taugliches Beweismittel für die Feststellung des Verkehrswertes einer Liegenschaft dar. Zwar vermag ein Ortsaugenschein einen allgemeinen Überblick über den Gesamtzustand eines Objektes zu vermitteln, doch lassen sich daraus keinesfalls zwingende Rückschlüsse auf die Höhe des Verkehrswertes einer Liegenschaft ziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. November 2005