

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Brüggel & Harasser OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 1955/141 idgF, im Betrag von gesamt € 882,90 festgesetzt.

Die Fälligkeit des gegenüber dem Erstbescheid festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu ersehen.

### 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

Laut dem „Kauf- Schenkungs- Dienstbarkeitsvertrag“ vom 30. Juli 2002, abgeschlossen zwischen AF (= Bw), dessen Gattin Al. F. und deren Schwester MK, wurden hinsichtlich in deren Eigentum stehender Liegenschaften anhand der Vermessungsurkunde des DI R. zunächst verschiedene Teilflächen abgetrennt, mit anderen Gst vereinigt und unter Vertragspunkt 2. Folgendes vereinbart:

*„Mit diesem Vertrag verkauft und übergibt nun AF die Teilfläche 5 (Anm: aus EZ 90073 GB W.) im Ausmass von 4 m<sup>2</sup> an MK und kauft und übernimmt MK die Teilfläche 5 ... in ihr Eigentum.*

*Mit diesem Vertrag verkauft und übergibt des weiteren MK die Teilfläche 2 (Anm: aus EZ 638 GB W.) mit dem Ausmass von 53 m<sup>2</sup> an AF und kauft und übernimmt dieser die Teilfläche 2 in sein Eigentum.*

*Des weiteren verkauft und übergibt Al. F. mit diesem Vertrag die Teilfläche 3 (Anm: aus EZ 639 GB W.) mit dem Ausmass von 49 m<sup>2</sup> an MK, kauft und übernimmt diese die Teilfläche 3 in ihr Eigentum.“*

Laut Vertragspunkt 4. beträgt der einvernehmlich vereinbarte Kaufpreis für die verkauften Grundstücksteile € 18 pro m<sup>2</sup>, somit für die Teilfläche 5 € 72, für die Teilfläche 2 € 954 und für die Teilfläche 3 € 882.

Seitens der zuständigen Bewertungsstelle des FA K. wurde der Bodenwert der Liegenschaften pro m<sup>2</sup> mit S 120 zuzüglich 35 % Erhöhung mitgeteilt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 17. Dezember 2002, Str. Nr. X, hinsichtlich dem Erwerb der Teilfläche 2 im Ausmaß von 53 m<sup>2</sup> von MK, ausgehend vom 3fachen erhöhten Bodenwert der Teilfläche (€ 1.744,15) und nach Abzug der Gegenleistung von € 954 gem. § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG Schenkungssteuer von gesamt € 122,85 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Erstbescheid). In der Begründung wird ausgeführt, die Vorschreibung erfolge vom Bodenwert als gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG festgestelltem besonderen Einheitswert. Aufgrund der Gegenleistung von weniger als € 1.100 (§ 3 Abs. 1 Z 1 GrESTG) falle keine Grunderwerbsteuer an.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, es liege keine Schenkung sondern ein Kaufvertrag vor. Da der Kaufpreis von € 954 den grunderwerbsteuerlich maßgebenden Betrag von € 1.100 unterschreite, weshalb keine Grunderwerbsteuer anfalle, werde offenbar von der Abgabenbehörde ohne rechtliche Begründung eine Schenkungssteuer vorgeschrieben.

Das Finanzamt hat daraufhin durch Einheitswertabfrage und Grundbuchsatz Folgendes erhoben:

Der zuletzt festgestellte erhöhte Einheitswert der Liegenschaft in EZ 638 GB W., EW-AZ X (gemischt genutztes Grundstück) beträgt zum 1. Jänner 1988 € 49.998,91 sowie die Grundstücksfläche 1.306 m<sup>2</sup>.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2003 wurde die Berufung abgewiesen, die Schenkungssteuer mit € 882,90 festgesetzt und begründend im Wesentlichen ausgeführt: Bei Abschluss eines teils entgeltlichen, teils unentgeltlichen Rechtsgeschäftes liege eine gemischte Schenkung vor. Der Schenkungswille sei aus den Umständen des Einzelfalles, insbesondere aus einem krassen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, zu erschließen. Anhand des zuletzt festgestellten Einheitswertes der EZ 638 GB W. von € 49.998,91 bei einer Fläche von 1.306 m<sup>2</sup> ergebe sich der anteilige 3fache Einheitswert der Teilfläche 2 im Ausmaß von 53 m<sup>2</sup> mit € 6.087,15, welchem Wert in offensichtlichem Missverhältnis lediglich eine Gegenleistung/Kaufpreis von € 954 gegenüberstehe. Die Voraussetzungen für den Ansatz eines besonderen Einheitswertes seien hingegen nicht vorgelegen, sodass die Bemessung der Schenkungssteuer vom zuletzt festgestellten anteiligen Einheitswert € 6.087,15 zu erfolgen habe. Hieraus ergebe sich nach Abzug der Gegenleistung € 954 und des Freibetrages € 110 die Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG insgesamt im Betrag von gerundet € 882,90 (siehe Bemessungsdarstellung in der BVE).

Mit Antrag vom 28. Juli 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und vorgebracht, es könne kein Bereicherungswille, auch nicht bedingt, unterstellt werden, da das Rechtsgeschäft nur der geraden Grenzziehung im Familienkreis gedient habe. Die Verkäuferin MK sei die Schwägerin des Bw; dazu wurden Geburtsurkunden und eine Heiratsurkunde vorgelegt. Der angesetzte Einheitswert sei weit überhöht, da er auch Gebäude umfasse und es sich hier zudem um eine geringfügige, am Ortsrand gelegene Teilfläche handle.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBI. 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). Ein solches Rechtsgeschäft liegt vor, 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 bei einem offensichtlichen **Missverhältnis** zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht (VwGH 14.10.1991, 90/15/0084; vom 27.5.1999, 96/16/0038). Stehen Leistung und Gegenleistung (zB in einem Übergabsvertrag) in einem offensichtlichen Missverhältnis, so ist hinsichtlich der Wertdifferenz die von den Parteien beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung anzunehmen (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Nach der Judikatur kann aus den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles, wozu eben das krasse Missverhältnis der wechselseitigen Leistungen zählt, das Vorliegen der subjektiven Schenkungsabsicht der Parteien erschlossen werden (vgl. OGH 23.3.1976, 5 Ob 255/75, NZ 1978, 140). Diesbezüglich führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.12.1998, 96/16/0241, aus, dass zwar eine gemischte Schenkung nur anzunehmen sei, wenn der Parteiwille bei Vertragsabschluss dahin ging, einen Teil der zu erbringenden Leistung als Geschenk zu betrachten. Allerdings so der VwGH lässt sich (gleichlautend zu obigem OGH-Erkenntnis) aus den Umständen des Einzelfalles, zu welchen das Vorliegen eines krassem Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen gehört, der Schenkungswille erschließen. **Dies gilt insbesondere** bei Verträgen zwischen **nahen Angehörigen**, bei welchen eine Verschleierung der teilweisen Schenkungsabsicht möglich ist (siehe zu Obigem auch:

*Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 f zu § 3 ErbStG).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist dabei anhand der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht steuerrechtliche Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis der wechselseitigen Leistungen beeinflussen, anstelle der

steuerlichen Einheitswerte aufgrund eines Vergleiches der Verkehrswerte bzw. der gemeinen Werte zu treffen. Hingegen ist für die Bemessung der Steuer der Einheitswert der Grundstücke maßgebend.

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

Zufolge des "Kauf- Schenkungs- Dienstbarkeitsvertrages" vom 30. Juli 2002 ist im Berufungsfalle hinsichtlich des Grundstückswertes der erworbenen Teilfläche 2 aus EZ 638 GB W. (EW gesamt € 49.998,91) im Ausmaß von 53 m<sup>2</sup> sohin steuerlich abzustellen auf den zuletzt festgestellten anteiligen Einheitswert in dreifacher Höhe, das sind € 6.087,15. Dem gegenüber steht ein pauschaler Kaufpreis laut Vertrag von lediglich € 954. Das bedeutet, dass bereits ein Vergleich zwischen dem Kaufpreis und dem dreifachen Einheitswert (anstelle des Verkehrswertes) eine Wertdifferenz von € 5.133, das sind umgerechnet rund 84 %, ergibt. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erk. 1.12.1987, 86/16/0008; 12.7.1990, 89/16/0088, 0089) ist aber ein – zur Annahme einer gemischten Schenkung rechtfertigendes - offenklares bzw. krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bereits gegeben, wenn die Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 25 % (teilweise schon 20 %) unterschreitet, welche Ansicht des VwGH sowohl mit der Lehre als auch mit der Verwaltungspraxis übereinstimmt.

Nach den im Berufungsfall vorliegenden Wertverhältnissen ist daher eindeutig von einer durch das abgeschlossene Rechtsgeschäft verwirklichten gemischten Schenkung auszugehen.

Vom Bw wird eingewendet, das Rechtsgeschäft habe bloß einer geradlinigen Grenzziehung, noch dazu im Familienkreis, gedient; bei MK handle es sich nämlich um die Schwägerin des Bw. Aus diesen Gründen könne nicht einmal ein bedingter Bereicherungswille unterstellt werden.

Dem ist entgegen zu halten, dass allfälligen Beweggründen bzw. der zugrunde liegenden Motivation für die bereichernde Zuwendung steuerlich keinerlei Bedeutung zukommt (siehe VwGH 27.4.2000, 99/16/0249). Was das familiäre Naheverhältnis anlangt, so darf auf obige Ausführungen samt Judikatur hingewiesen werden, wonach gerade und im Besonderen bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen dann, wenn im Einzelfall ein krasses Missverhältnis

der beiderseitigen Leistungen gegeben ist, das Vorliegen des Schenkungswillens anzunehmen ist.

Abgesehen davon, dass durch Vorlage von Geburts- und Heiratsurkunden zwar erwiesen wurde, dass es sich bei MK um die Schwägerin des Bw handelt, ändert dies im Übrigen auch nichts an der bei der Steuerbemessung vorzunehmenden Einordnung in die Steuerklasse V. ("alle übrigen Erwerber") nach § 7 Abs. 1 ErbStG, weil dort unter Steuerklasse III. u. a. lediglich die Geschwister sowie unter Steuerklasse IV. die Schwiegerkinder, Schwiegereltern und Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern, jedoch nirgends die Eheleute von Geschwistern benannt sind.

Nach Ansicht des Bw ist die Bewertung mit dem Einheitswert als weitaus überhöht zu betrachten, da im Einheitswert auch Gebäude etc. enthalten seien und es sich gegenständlich um eine geringfügige Teilfläche am Ortsrand handle.

Dem ist wiederum zu erwidern, dass bei Schenkungen hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen ist und sich nach dessen Abs. 1 die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften) richtet, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist. Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das (ab 2001) Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

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 zum 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. ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden um eine gesondert zu betrachtende wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens handeln würde. 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.

Unter Bedachtnahme hierauf ist aber im Gegenstandsfalle die EZ 638 GB W., bestehend aus dem Gst 603/2, unzweifelhaft als **eine** wirtschaftliche Einheit, bewertungsrechtlich als gemischt genutztes Grundstück-Betriebsgrundstück, behandelt und hiefür ein Einheitswert im Ganzen (zuletzt zum 1.1.1988 mit € 49.998,91) festgestellt worden. Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist somit dieser zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Die Einheitswertbescheide sind gem. § 192 BAO als **Feststellungsbescheide** für Abgabenbescheide **bindend** (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0197, 0229; 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** des Gegenstandes sowie über die Zurechnungsträger auszugehen haben (siehe VwGH 8.11.1977, 1155/76).

Es ist somit im Hinblick auf die verbindliche Wirkung der Ergebnisse der Einheitsbewertung grundsätzlich nicht möglich, entgegen der darin getroffenen Feststellung über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bestimmte Vermögensteile – wie etwa mitbewertete Gebäude lt. dem Vorbringen des Bw - auszuscheiden. Desgleichen kann auch wertmäßig nicht vom zuletzt festgestellten Einheitswert aufgrund der – wie eingewendet – besonderen Lage des Grundstückes (zB Ortsrand) abgegangen werden, weil auch diesbezügliche Umstände bereits in den Einheitswertbescheid als bindenden Grundlagenbescheid Eingang gefunden haben.

Wenn im Berufungsfall keinerlei geänderte Umstände zwischen dem letzten Feststellungszeitpunkt und der Schenkung vorliegen, welche etwa zu einer Wert- oder Artfortschreibung berechtigen würden, sondern ausschließlich der Schenkungsvorgang selbst zur Abtrennung der unbebauten Teilfläche 2 durch Vermessung des DI R. geführt hat, wodurch lediglich eine Nachfeststellung zum nachfolgenden 1. Jänner veranlasst wird, dann liegen ebenso keine Voraussetzungen für die Feststellung eines besonderen Einheitswertes iSd § 19 Abs. 3 ErbStG vor.

In Anbetracht der obigen Sach- und Rechtslage ist daher Schenkungssteuer vorzuschreiben; diese ausgehend von dem auf den Grundstücksanteil entfallenden anteiligen 3fachen Einheitswert, der zuletzt für das Gesamtgrundstück EZ 638 GB W. festgestellt wurde, wie folgt:

anteiliger EW € 6.087 abzügl. Gegenleistung € 954, ergibt € 5.133, davon gem. § 8 Abs. 4

ErbStG 3,5 % = € 179,65. Unter Berücksichtigung weiters des Freibetrages von € 110, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb € 5.023, ergibt sich die Steuer gem. § 8 Abs. 1 ErbStG mit 14 % (Stkl. V) im Betrag von € 703,22, sodass insgesamt an Schenkungssteuer der Betrag von gerundet € 882,90 festzusetzen ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 16. August 2004