

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Rechtsanwalt, Adr., vom 18. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 1. Februar 2005 betreffend Grunderwerbsteuer, StNr. 158/9727, ErfNr. 304.601/2004, entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 23.9.2004 hat der Bw. von seiner Mutter die Liegenschaft EZ 752 GB B. bestehend aus Grundstück 130/1 geschenkt erhalten.

Auf dieser Liegenschaft ist im Lastenblatt ein Pfandrecht der Raiffeisen Bausparkasse Gesellschaft mbH eingetragen, welches im Vertragsabschlusszeitpunkt mit € 201.000,00 aushaftete.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte mit Bescheid vom 1.2.2005 die Grunderwerbsteuer mit € 4.020,00 fest, weil sie irrtümlich davon ausgegangen ist, dass der aushaftende Betrag vom Geschenknehmer in die Zahlungsverpflichtung übernommen worden sei.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 18.2.2005, in der ausdrücklich vorgebracht wurde, dass lediglich die Sachhaftung aber keine Rückzahlungsverpflichtung übernommen worden sei, wurde mit Berufungsvorentscheidung 2.3.2005 vollinhaltlich stattgegeben und der Grunderwerbsteuerbescheid aufgehoben.

Mit Bescheid vom 3.3.2005 hat die Abgabenbehörde I. Instanz Schenkungssteuer in Höhe von 6.705,04, ausgehend vom Dreifachen des Einheitswertes der Liegenschaft vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 15.3.2005 mit der Begründung, dass die Abgabenbehörde unberücksichtigt gelassen habe, dass durch die Sachhaftung der Wert

der geschenkten Liegenschaft sich um mindestens die Hälfte des besicherten und aushaftenden Betrages verringert habe.

Mit Berufungvorentscheidung vom 23.3.2005 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab. Dabei gab sie dem Bw insoferne Recht, als der Wert (allerdings der Verkehrswert) der Liegenschaft durch die Sachhaftung tatsächlich geringer sei. Da aber der Steuervorschreibung nicht der Verkehrswert zugrunde zu legen sei, sondern der Wert nach § 19 Abs. 2 ErbStG, habe dieses Vorbringen keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage.

Mit dem vorliegend zu beurteilenden Vorlageantrag ebenfalls vom 15.3.2005 beantragt der Bw über die Berufung vom 18.2.2005 betreffend die ursprüngliche - mit BVE aufgehobene – Grundwerbsteuervorschreibung vom 1.2.2005 zu entscheiden und laut Berufungsbegehren den Einheitswert der Grunderwerbsteuerbemessung zu Grunde zu legen bzw. laut Vorlageantrag den Hälftebetrag des aushaftenden auf der geschenkten Liegenschaft sichergestellten Darlehensforderung als Gegenleistung anzusetzen.

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

Gem. § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Die Frage, ob überhaupt und in welchem Umfang eine Schenkung vorliegt, ist daher ausschließlich nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen (vgl. dazu die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Rz 4d zu § 3 ErbStG referierte hg. Rechtsprechung).

Nach herrschender bürgerlich-rechtlicher Lehre und Judikatur ist für eine Schenkung die Schenkungsabsicht begriffswesentlich, worunter man die Absicht einer unentgeltlichen, dh auf keine Gegenleistung bezogenen, freiwilligen Leistung versteht (zB Schubert in Rummel, ABGB I2 Rz 4 zu § 938 ABGB mit mehreren Nachweisen aus der Rechtsprechung des OGH). Wird von den Parteien ein Entgelt vereinbart, so liegt keine Schenkung vor. Entgelt ist jeder wirtschaftliche Vorteil, wobei die Gegenleistung auch nicht geldwerte Art sein muss und auch einem Dritten erbracht werden kann. Schon das Interesse am versprochenen Verhalten des Empfängers genügt, um eine Schenkung auszuschließen (Schubert in Rummel, aaO unter Berufung auf OGH JBl. 1971, 197; vgl. dazu auch die in MGA ABGB35 unter E 10 zu § 938 ABGB referierte Rechtsprechung des OGH) [VwGH 17.2.2000, 99/16/0187].

Die Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts ist ein Vertrag, durch den jemand verpflichtet wird, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen (§ 938 ABGB). Zum

Wesen der Schenkung gehört somit die Unentgeltlichkeit (VwGH 15.11.1990, 90/16/0192, 0193). Unentgeltlich ist eine Verfügung, wenn sie ein Vermögensopfer für den Leistenden bedeutet; dessen Wille darauf gerichtet ist, den Bedachten zu bereichern.

Die Annahme eines subjektiven Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen (kraft Gesetzes erbberechtigten) Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil gerade Familienbande Gestaltungen nahelegen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. VwGH 12.7.1990, 89/16/0088,0089).

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer, sofern sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Unter der Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen zu verstehen.

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage.

Der Begriff der Gegenleistung wird in ständiger Judikatur des VwGH (17.12.1992, 91/16/0053, 26.6.2003, 2003/16/0077) wie folgt definiert:

*"Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält, ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; oder, mit anderen Worten, alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Verkäufers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung iSd Gesetzes anzusehen. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhangs ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen."*

Der VwGH hat etwa in seinem Erkenntnis vom 20.8.1998, 95/16/0334, ausgeführt, dass zur Gegenleistung auch die Übernahme von Schulden durch den Käufer gehört, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirkt.

Verpflichtet sich etwa der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer gegenüber, eine Schuld zu übernehmen, so ist die Schuldübernahme eine sonstige Leistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgebend, das heißt, die Schuldübernahme ist dann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn sich der Käufer vertraglich verpflichtet hat, den Verkäufer bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten. Das Vertragsverhältnis zum Gläubiger, d.h. ob auch nach außen ein Schuldnerwechsel eintritt, ist nicht relevant.

Zur Gegenleistung zählen auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, die aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken (VwGH 17.2.1994, 92/16/0115, 29.11.2001, 2001/16/0411).

Eine derartige Leistungsverpflichtung – sei es der Geschenkgeberin oder des Geschenknehmers - liegt im vorliegenden Falle gerade nicht vor.

Wie der Bw in seiner Berufung in Übereinstimmung mit dem Schenkungsvertrag ausführt, ist im vorliegenden Falle

- 1.) die Geschenkgeberin nicht Darlehensschuldnerin,
- 2.) das Grundstück ausschließlich zur dinglichen Sicherstellung verpfändet,
- 3.) von der Geschenkgeberin an den Bw keine weitere Verpflichtung überbunden worden außer dem am Geschenkgegenstand intabulierten Pfandrecht, das sich von der Vertragsgestaltung der Geschenkgeberin her betrachtet in der reinen Sachhaftung erschöpft hat.

Wörtlich ist in der Berufung ausgeführt:

*"Eine finanzielle Belastung des Geschenknehmers besteht in keiner Weise. Es verbleibt lediglich die dingliche Sicherstellung der Fremdschuld. Soweit – wovon auszugehen ist – das Pfandrecht zur Gänze von der Darlehensnehmerin abgestattet wird, ist der Geschenknehmer in keiner Weise belastet. Die Belastung würde nur eintreten, wenn das Darlehen von der tatsächlichen Darlehensschuldnerin nicht einbringlich wäre. Erst in diesem Fall könnte allenfalls eine Gegenleistung in der dann konkret zu bestimmenden Höhe zu berücksichtigen sein. Es besteht jedenfalls keinerlei obligatorische Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehens weder durch den Geschenknehmer noch durch die Geschenkgeberin."*

Soweit die Berufung begeht, die "Grunderwerbsteuer dahingegehend abzuändern, dass keine Gegenleistung berücksichtigt wird und daher die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert zu berechnen sei" bzw. im Vorlageantrag die "übernommene dingliche Besicherung in der Höhe von € 210.000,00 (an anderer Stelle angeführt: mit dem Hälftewert) entsprechend als

Gegenleistung zu berücksichtigen und bewerten", war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Bw übersieht die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG, wonach von der Besteuerung der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBI. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung ausgenommen ist. Schenkungen unter einer Auflage sowie 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 Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Danach ist bei Vorliegen einer Schenkung nicht mangels Gegenleistung die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z. 1 GrEStG zu berechnen, sondern kommt die vorstehend angeführte Befreiungsbestimmung zur Anwendung.

Dem Hinweis des Bw auf die Sachhaftung kommt grundsätzlich Relevanz zu. Denn auch ohne einer vereinbarten Schuldübernahme kann es Fälle geben, in denen die Sachhaftung für die Grunderwerbsteuerbemessung relevant sein kann.

Denn ein Grundgedanke des Grunderwerbsteuerrechts ist, dass die Bemessungsgrundlage möglichst nahe dem tatsächlichen "Wert" des (unbelasteten) Grundstückes kommt. Es sind daher eine Reihe von Umständen, die den "Kaufpreis" beeinflussen durch die Bestimmungen des § 5 GrEStG berücksichtigt. So ist auch dem Bw zuzustimmen, dass das Faktum der Sachhaftung den "Wert" des Grundstückes und im Normalfall auch den Kaufpreis beeinflusst. Wobei unter Fremden allerdings regelmäßig klare vertragliche Bestimmungen hinsichtlich der Schad- und Klaglosstellung vereinbart werden.

Gemäß § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Im Falle des Erkenntnisses des VwGH vom 20.8.1998, 95/16/0334 lag ein Kaufpreis von S 1,00 zugrunde und der Erwerber erwarb Liegenschaften, auf denen hohe Pfandrechte einverleibt waren, deren Schuldner nicht der Veräußerer war. Der Schuldner der Darlehen befand sich bereits im Konkurs. Die Sachhaftung war daher bereits schlagend geworden. Der VwGH führte wörtlich aus:

*"Grundsätzlich gehören Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber aufgrund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, zur Gegenleistung; zur Gegenleistung gehört also auch die Übernahme von Schulden durch den Käufer, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirken. Schuldübernahmen einer auf der Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Forderung als Kaufpreis oder sonstige Leistungen gehören neben dem Kaufpreis zur Gegenleistung (siehe die Nachweise bei Fellner, Gebühren*

*und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, RZ 69 zu § 5 GrEStG, Ergänzung 42 C). Im gegenständlichen Fall wurden zwar Hypotheken übernommen, es hat sich aber weder der Käufer zur persönlichen Haftung verpflichtet, noch ist erkennbar, dass sich die Übernahme der Hypotheken im Vermögen des Veräußerers, den auch nur eine reine Sachhaftung traf, zu dessen Gunsten auswirken würde."*

Zum Vorbringen des Bw., dass es nicht sicher sei, ob er nicht aufgrund dieser dinglichen Haftung in Anspruch genommen werde, ist auf § 6 BewG hinzuweisen, wonach Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt werden und lediglich im Abs. 2 ein Antragsrecht auf Berichtigung der Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern für den Fall des Eintrittes der Bedingung normiert ist.

Das heißt, dass der Bw. für den Fall der Inanspruchnahme aus der Sachhaftung eine Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 nachträglich zu erbringen hätte. Da zum gegenwärtigen Zeitpunkt eine derartige Verpflichtung noch nicht besteht (nach den Ausführungen des Bw auch nicht wahrscheinlich ist), kann sie bei der Abgabenfestsetzung auch nicht berücksichtigt werden.

Mangels Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes liegt daher eine Schenkung vor, die von der Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG ausgenommen ist. Es war daher der Bescheid, mit dem Grunderwerbsteuer festgesetzt worden ist, aufzuheben.

Salzburg, am 15. April 2005