



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Dr. Gottfried Reif, 8750 Judenburg, Kaserngasse 5, vom 30. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 27. August 2002 betreffend Schenkungssteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Schenkungssteuer wird mit € 1.259,70 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin errichtete mit ihrer Tante x am 29. Juli 2002 einen Übergabsvertrag, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

" II.

*Die Übergeberin übergibt hiermit unter Lebenden an ihre Nichte die unter Punkt I näher beschriebenen 648/11328 Anteile an der Liegenschaft EZ y, samt Wohnungseigentum W 9 in ihr Eigentum und zwar mit allen Rechten und Grenzen, mit denen die Übergeberin das Vertragsobjekt bisher besaß und benützte, oder doch hierzu berechtigt gewesen wäre, einschließlich des gesamten rechtlichen und natürlichen Zugehørs, ansonsten so wie heute alles liegt und steht, ausgenommen die rein persönlichen Sachen der Übergeberin, worüber zwischen den Vertragsparteien Einvernehmen herrscht, sodass auf eine Aufzählung desselben*

*hier ausdrücklich verzichtet wird.*

### *III.*

*Die Übernehmerin verpflichtet sich und ihre Rechtsnachfolger der Übergeberin für die Übergabe ohne weiteres Entgelt nachstehende Leistungen zu erbringen.*

*1. Einräumung des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an der gesamten vorbeschriebenen Wohnung W 9 zu deren alleinigen Benützung so wie bisher die Benützung von der Übergeberin ausgeübt wurde. Es handelt sich hierbei um ein rein persönliches Wohnrecht, das heißt es kann nur von der Übergeberin ausgenützt werden und darf nicht weitergegeben werden.*

*Die Übergeberin erklärt die Annahme dieser Rechtseinräumung.*

*Die auf die Wohnung entfallenden Kosten für Reparaturen, Instandhaltung, Aufwendungen, Versicherungen, Betriebskosten etc. und sonstigen von der Hausverwaltung vorgeschriebenen Kosten trägt die Übergeberin.*

*Die Übernehmerin hat die Dienstbarkeitswohnung baulich in einem ordnungsgemäßen, ortsüblichen Zustand zu erhalten und allfällig notwendige Instandsetzungsmaßnahmen zu tragen. Die geschmackliche Ausgestaltung bleibt der Übergeberin vorbehalten, ist sie jedoch verpflichtet, im Falle baulicher Abänderungen das Einvernehmen mit der Übernehmerin herzustellen; reine Adaptierungsmaßnahmen fallen nicht darunter.*

*Die Übernehmerin darf gegen den Willen der Übergeberin deren zur alleinigen Benützung überlassenen Räumlichkeiten nur aus triftigen Gründen betreten, so z. B. um die Notwendigkeit von Reparaturen festzustellen, zur Durchführung derselben sowie weiteres zu den notwendigen Erhaltungsarbeiten. Die Übergeberin muss davon rechtzeitig verständigt werden.*

*2. Verpflichtung der Übernehmerin, die Übergeberin dann im Bedarfsfalle zu pflegen und deren Wartung zu übernehmen, wenn sie dazu nicht mehr in der Lage ist und soweit dies im Rahmen der häuslichen Pflege möglich ist und sich mit der Berufsausübung der Übernehmerin vereinbaren lässt. Dazu wird festgehalten, dass die Übergeberin bereits pflegebedürftig ist.*

*3. Die Übernehmerin hat die Übergeberin bereits vier Jahre lang betreut und dafür bisher keine Entgeltsleistung erhalten, sodass mit der Übergabe auch alle in der Vergangenheit anerlaufenen Pflegeaufwendungen der Übernehmerin entgolten sind.*

*4. Die Verpflichtung der Übernehmerin, für ein standesgemäßes Begräbnis der Übergeberin zu sorgen, wobei zurückgebliebenes Vermögen der Verstorbenen dazu zu verwenden ist.*

*5. Die Vertragsliegenschaft weder zu belasten noch zu veräußern. Dazu wird festgehalten, dass diese Vereinbarung nur obligatorisch ist.*

*6. Die Verpflichtungen gemäß Punkt 1 und 2 werden in das Grundbuch eingetragen, hingegen verzichten die Vertragsparteien ausdrücklich auf die Eintragung der anderen, in den obigen*

*Punkten vereinbarten Rechte und Pflichten.*

*IV.*

*Die Übergabe und die Übernahme des Vertragsobjektes in den Besitz der Übernehmerin wurde mit Nutzen und Lasten, Gefahr und Zufall am 1. Juli 2002 vollzogen, und zwar durch Begehung, Übergabe der Verwaltungsakte und Einräumung des Besitzes an die Übernehmerin. Dieser Tag ist auch Verrechnungsstichtag."*

In der Abgabenerklärung vom 5. August 2002 wurde unter der Rubrik Gegenleistung (Kapitalwert der vom Erwerber übernommenen Lasten und Beschränkungen) ein Betrag von monatlich € 150,00 ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 27. August 2002 wurde der Berufungswerberin Schenkungssteuer in Höhe von € 1.720,40 vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage bildete der dreifache Einheitswert des Grundstücksanteiles abzüglich der vom Finanzamt ermittelten Gegenleistung im Betrag von € 19.560,00.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass eine gemischte Schenkung ein Bewusstsein vom Vorliegen eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung voraussetze. Nicht jeder Vertrag, der einem Teil einen Vorteil bringe, stelle eine gemischte Schenkung dar.

Das Finanzamt habe ohne konkrete Feststellungen zu treffen eine gemischte Schenkung angenommen. Nach ständiger Judikatur des VwGH sei eine Abgabepflicht nur bei einem deutlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu bejahen, wenn der Zuwendende und jener, dem zugewendet wird, sich des Missverhältnisses bewusst seien. Beim Vergleich einer von der Lebensdauer einer Person abhängigen wiederkehrenden Leistung sei diese nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnen. Ist die Gegenleistung für die Hingabe einer Liegenschaft – wie im vorliegenden Fall – um vieles höher als der Einheitswert der Liegenschaft, trete der unentgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes in den Hintergrund.

Rechtsgeschäfte über gemischte Schenkungen könnten nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zerlegt werden.

Im vorliegenden Fall habe die Abgabenbehörde lediglich das Wohnrecht und die Pflegeleistung für vier Jahre zu Grunde gelegt. Diesbezüglich sei die Abgabenerklärung nicht vollständig ausgefüllt worden. Die Berufungswerberin übe den Beruf einer Lehrerin in Wien aus. Die Wochenenden und die Ferien verbringe sie bei der Übergeberin in Judenburg. Die Pflegeleistungen würden einen erheblichen Aufwand für die Berufungswerberin bedeuten, weshalb diese Leistungen dem Übergabsvertrag den Schenkungscharakter nehmen würden.

Das Finanzamt hätte zum Ergebnis kommen müssen, dass ein offenkundiges oder erhebliches Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen nicht vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde der Vorlageantrag eingebracht.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz auch Schenkungen unter Lebenden.

Als Schenkung im obigen Sinn gilt nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 jedenfalls jede Schenkung iSd bürgerlichen Rechtes.

Nach Ziffer 2 jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Eine Schenkung i.S.d. § 938 ABGB liegt nur vor, wenn jemand eine Sache einem anderen unentgeltlich überlässt. Weiters kann ein Rechtsgeschäft der Schenkungssteuer unterliegen, 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 somit bei einem offenkundigen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht. Bei der Feststellung, ob ein krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen (geringfügige Wertunterschiede bleiben außer Betracht) und somit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zu vergleichen (Erkenntnis des VwGH vom 16. November 1995, Zl. 93/16/0051).

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 nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte bzw. der gemeinen Werte zu treffen (siehe die Nachweise aus der Rechtsprechung bei Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer Kommentar, Rz 51b zu § 3 ErbStG).

Für die Festsetzung einer Schenkungssteuer, und zwar auch schon für die Beantwortung der Frage, ob zwischen Leistung und Gegenleistung ein Missverhältnis vorliegt oder nicht, sind gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG die Verhältnisse am Tage der Entstehung der Steuerschuld maßgebend (siehe z.B. Erkenntnis des VwGH vom 12. Juli 1990, Zlen. 89/16/0088 und 89/16/0089).

Zu den Ausführungen in der Berufung, dass Rechtsgeschäfte über gemischte Schenkungen nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teilzerlegt werden könnten ist auf die

Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG hinzuweisen. Nach dieser Gesetzesbestimmung 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 offenbaren 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 offenbaren 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 oa OGH-Erkenntnis) aus den Umständen des Einzelfalles, zu welchen das Vorliegen eines krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen gehört, der Schenkungswille erschließen. Dies gelte zB insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 f zu § 3 ErbStG). Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein 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 vielmehr aufgrund eines Vergleiches der objektiven Verkehrswerte bzw. der gemeinen Werte der Leistungen zu treffen. Dies insbesondere, 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 (vgl. VwGH 27.8.1990, 89/15/0062; 16.11.1995, 93/16/0051 u.v.a.).

Hingegen ist für die Bemessung der Schenkungssteuer der Einheitswert der Grundstücke (bzw. anteilige Einheitswert von übertragenen Miteigentumsanteilen) maßgebend.

Nach der Bewertungsvorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG ist u. a. für inländisches Grundvermögen in der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung 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.

Unter Bedachtnahme auf das familiäre Naheverhältnis der Vertragspartner und darauf, dass nach Erfahrungswerten der Abgabenbehörde der Verkehrswert einer Liegenschaft zumindest das Fünf- bis Sechsfache des steuerlich geringfügigen Einheitswertes und somit im vorliegenden Fall für die übertragenen 648/11328 Anteile der Verkehrswert **zumindest** rund € 54.390,00 – € 65.274,00 beträgt und die im vorliegenden Fall zu erbringenden Gegenleistungen mit höchstens € 22.980,00 (worauf noch näher eingegangen wird) zu bewerten sind, ist im konkreten Fall in Gegenüberstellung dieser Werte ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung offensichtlich und daher nach objektiven Verkehrswerten jedenfalls von einer gemischten Schenkung auszugehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erk. 1.12.1987, 86/16/0008; 12.7.1990, 89/16/0088, 0089) ist nämlich ein - zur Annahme einer gemischten Schenkung rechtfertigendes - offenes 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.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 ist die Gegenleistung nach den Bestimmungen des ersten Teiles des BewG 1955 (§§ 2 bis 17 BewG 1955) zu bewerten (§ 1 Abs. 1 BewG 1955, siehe VwGH 28.1.1993, 92/16/0120).

Gemäß § 16 Abs. 1 BewG 1955 (in der für den vorliegenden Fall geltenden Fassung) bestimmt sich der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Person. Als Wert ist gemäß Z. 11 leg.cit bei einem Alter von mehr als 75 bis 80 Jahren das 3fache der einjährigen Nutzung anzunehmen.

Gemäß § 17 Abs. 2 BewG 1955 sind Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes festzusetzen. Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), sind gemäß §

17 Abs. 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der übliche Mittelpreis am Verbrauchsort ist der Betrag, den der Empfänger der Sachbezüge am Verbrauchsort hätte aufwenden müssen, um sich die Güter und Leistungen im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen. Der Wortlaut des Gesetzes "ortsübliche Mittelpreise" weist darauf hin, dass der Wert nach objektiven Kriterien zu ermitteln ist, das heißt also, es muss der Betrag errechnet werden, den der Leistungsempfänger aufwenden müsste, um sich die Leistungen am Verbrauchsort zu beschaffen.

Als Wert eines Wohnrechtes kann dabei ein Wert angesetzt werden, der auch unter Fremden im Fall einer Vermietung zu erzielen ist. Maßstab für die Bewertung des Wohnrechtes ist daher der ortsübliche Mietzins am Verbrauchsort, den der Begünstigte als Miete aufwenden müsste, um in der gegenständlichen Wohnung wohnen zu können. Dabei ist die Größe der Wohnung genauso ausschlaggebend wie die bauliche Situation im Einzelfall. Fehlen im Vertrag Angaben über die genauen Verhältnisse, kann der Richtwert nach dem Richtwertgesetz herangezogen werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 RichtWG ist der Richtwert jener Betrag, der für eine mietrechtliche Normwohnung festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 Mietrechtsgesetz. Die mietrechtliche Normwohnung ist nach § 2 Abs. 1 RichtWG eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 m<sup>2</sup> und 130 m<sup>2</sup> in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht, über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen ist.

Die Richtwerte für die Neuvermietung von Wohnungen, die unter das Richtwertsystem fallen (eingeführt mit 1. März 1994 durch das 3. WÄG, § 16 Abs. 2 - 4 MRG in Verbindung mit dem Richtwertgesetz) wurden durch Verordnungen des BM für Justiz erstmals mit Wirkung ab 1. März 1994 pro Bundesland je m<sup>2</sup> Nutzfläche und Monat für die "mietrechtliche Normwohnung" festgesetzt.

Im vorliegenden Fall wurde der Übergeberin laut Vertrag ein Wohnrecht an einer rund 81 m<sup>2</sup> großen in einer Bezirksstadt gelegenen Wohnung eingeräumt. Der Richtwert für eine "Normwohnung" in der Steiermark betrug ab 1. April 2002 € 5,84 monatlich pro m<sup>2</sup>.

Im Hinblick auf die Größe der Wohnung und deren laut Vertrag ordnungsgemäßen baulichen Zustand kann im konkreten Fall ein ortsüblicher Mietzins in Höhe von € 300,00 monatlich der Bewertung zu Grunde gelegt werden.

Der Behauptung, das Finanzamt habe als Gegenleistung lediglich das Wohnrecht und die Pflegeleistungen für vier Jahre berücksichtigt, wird entgegengehalten, dass das Finanzamt für

das Wohnrecht irrtümlich unter zu Grundelegung des Faktors 7 einen Kapitalwert von € 12.600,00 ( $€ 150 \times 12 \times 7$ ) ermittelt hat.

Ausgehend von einem monatlichen Betrag für das Wohnrecht in Höhe von € 300,00 errechnet sich der Kapitalwert des Wohnrechtes bei einem Alter der Übergeberin im Vertragszeitpunkt von 78 Jahren (Vervielfacher 3 und nicht 7) mit **€ 10.800,00**.

Die Pflegeleistungen wurden richtigerweise sowohl für die während der vergangenen vier Jahre erbrachten Leistungen ( $€ 145 \times 12 \times 4 = \text{€ } 6.960,00$ ) als auch für die zukünftigen Leistungen ( $€ 145 \times 12 \times 3 = \text{€ } 5.220,00$ ) als Gegenleistung berücksichtigt. Die Summe der zu erbringenden Gegenleistung ist daher mit € 22.980,00 zu bewerten.

Nach den im vorliegenden Fall vorliegenden Wertverhältnissen ist von einer durch das abgeschlossene Rechtsgeschäft verwirklichten gemischten Schenkung auszugehen, weshalb von dem die Gegenleistung übersteigenden Wert des erworbenen Liegenschaftsanteiles Schenkungssteuer vorzuschreiben ist.

**Die Schenkungssteuer wird daher wie folgt berechnet:**

steuerl. maßgeblicher Wert des Grundstücks	32.637,60
abzüglich Grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	-22.980,00
steuerlich maßgeblicher Wert des Grundstücks	9.657,60
Freibetrag § 14 Abs. ErbStG	- 440,00
steuerpflichtiger Erwerb	9.217,00
Steuer gem. § 8 Abs. 1 ErbStG 10 % von 9.217,00	921,70
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5% von 9.657,00	<u>338,00</u>
Summe	<b><u>€ 1.259,70</u></b>

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. Juni 2006