

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ML, Adr, vom 10. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 13. Dezember 2004 betreffend Schenkungssteuer (Erwerb von M) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut „Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag“ vom 9. November 2004 verkaufen und übergeben die Ehegatten H und M an deren Tochter ML (= Berufungserberin, Bw) sowie an deren Lebensgefährten G von dem ihnen je gehörigen Hälfteanteil an der Liegenschaft in EZ (bebautes Grundstück, Straße) zum Zweck der Begründung von Wohnungseigentum je 126/662 Miteigentumsanteile, diese verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top w 1 und das Carport Top c 1. Der Kaufpreis beträgt insgesamt € 12.000. Die Übergabe erfolgt mit Vertragsunterfertigung. In Punkt V. wird festgehalten, dass die gegenständlichen Wohnungseigentumseinheiten von den Käufern auf eigene Kosten selbst herzustellen sind.

Der zuletzt für die Liegenschaft EZ (Mietwohngrundstück) unter EW-AZ X zum 1.1.1988 festgestellte Einheitswert beträgt erhöht € 29.432,50.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. der Bw - neben der Vorschreibung von Grunderwerbsteuer - mit Bescheid vom 13. Dezember 2004, StrNr, hinsichtlich des hälftigen Erwerbes vom Vater M gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 172,08 vorgeschrieben; dies ausgehend vom dreifachen anteiligen Einheitswert der Miteigentumsanteile € 8.402,94

abzüglich der Gegenleistung (1/4) von € 3.000 und abzüglich des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb vom Vater in Höhe von € 3.202,94 (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 13. Dezember 2004).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde auf Vertragspunkt V. sowie die beigeschlossene Erklärung der Feststellung des Einheitswertes aus dem Jahr 1974 verwiesen und eingewendet, für die Schenkungssteuerbemessung sei der Gebäude- und Bodenwert der Liegenschaft herangezogen worden. Allerdings würden die Wohnungseigentumseinheiten lt. Vertrag auf eigene Kosten der Übernehmer hergestellt, weshalb als Bemessungsgrundlage lediglich der Bodenwert heranzuziehen sei. Da der anteilige Bodenwert niedriger sei als die entrichtete Gegenleistung falle keine Schenkungssteuer an.

Festgehalten wird, dass laut vorgelegter Einheitswert-Erklärung der Einheitswert der Liegenschaft zum 1.1.1973 bzw. 1.1.1974 mit S 300.000 festgestellt worden war; das darauf befindliche Gebäude mit Hochparterre und 1. Obergeschoß ist im Jahr 1968 errichtet worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2005 wurde damit begründet, dass für die Schenkungssteuer der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgebend sei. Die Bw habe jedenfalls nicht im Jahr 1974 auf eigene Kosten eine Wohnungseigentumseinheit hergestellt.

Mit Antrag vom 23. Feber 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend ausgeführt, die Begründung der BVE sei in keiner Weise auf das Berufungsvorbringen eingegangen. Es werde ersucht, den tatsächlichen Sachverhalt wie folgt bei der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen:  
Die Eltern H und M hätten im November 2003 die Liegenschaft in EZ, die aus zwei getrennten Wohneinheiten bestehe, erworben. Die Bw und G hätten die Eltern gebeten, auf dem 1. Obergeschoß eine neue Wohneinheit errichten zu dürfen, wozu sich die Eltern unter der Auflage der gänzlichen Tragung der Errichtungskosten durch die Bw und G bereit erklärt hätten. Als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des Grund und Bodens sei der Kaufpreis von insgesamt € 12.000 vereinbart und von den beiden Erwerbern in Höhe von je € 6.000 entrichtet worden. Die laut erforderlicher Parifizierung festgestellten Nutzwerte (je 126/662 Anteile) seien für die Berechnung der Schenkungssteuer ausgehend vom Bodenwert heranzuziehen, da kein Gebäudewert zugewendet, sondern dieser ganz im Gegenteil neu und auf Kosten der Übernehmer errichtet werde. Eine Wohnungserrichtung auf eigene Kosten falle nicht unter die schenkungssteuerpflichtigen Tatbestände. Zudem sei der Einheitswert zuletzt nicht im Jahr 1974, sondern mit Bescheid vom 30. August 2004 auf den 1.1.2004 festgestellt worden; die vorgelegte Erklärung aus dem Jahr 1974 diene nur der Ermittlung des Bodenwertes.

Eine nochmalige Einheitswert-Abfrage samt Einsichtnahme in den Letztbescheid durch den UFS hat ergeben:

Mit Bescheid vom 30. August 2004, worauf die Bw verwiesen hat, wurde aufgrund des je hälf tigen Erwerbes der Liegenschaft durch H und M mit Kaufvertrag vom 15. Oktober 2003 auf den nachfolgenden Stichtag 1.1.2004 von der zuständigen Bewertungsstelle eine Zurechnungsforschreibung, dh eine Änderung der Eigentumsverhältnisse, vorgenommen. Wie aus der Bescheidbegründung ersichtlich, blieb der zuletzt zum 1.1.1988 festgestellte und gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert im Betrag von €29.432,50 (= S 405.000) bzw. der dem zugrunde liegende Einheitswert von S 300.000 (aus 1974) völlig unverändert aufrecht.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 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 ua. Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen – dh 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 bzw. zumindest in Kauf genommen wird (bedingter Bereicherungswille). 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). Hinsichtlich der Wertdifferenz **ist** die von den Parteien beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung anzunehmen (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172).

Aus den Umständen des Einzelfalles, zu welchen das Vorliegen eines krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen gehört, lässt sich der Schenkungswille erschließen (vgl. VwGH 17.12.1998, 96/16/0241). **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 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 ua. für inländisches Grundvermögen der Einheitswert bzw. in der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung des Art. 15 Z. 4 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl 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.

Im Gegenstandsfalle steht die Bemessung der Schenkungssteuer bzw. die Vorschreibung einer Schenkungssteuer an sich insofern in Streit, als diese ausgehend vom zuletzt für die Gesamtliegenschaft „Mietwohngrundstück“ festgestellten Einheitswert vorgeschrieben wurde. Nach Ansicht der Bw seien dagegen zum Zweck der Wohnungseigentumsbegründung von den Eltern bloß Anteile am Grundstück, dh. am nackten Grund und Boden, jedoch keine Anteile am Gebäude erworben worden, da die Wohnungseigentumseinheiten (Wohnung samt Carport) von der Bw und G ua. durch einen Aufbau auf das 1. Obergeschoß auf deren eigene Kosten erst geschaffen würden.

Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass der vom Finanzamt herangezogene Einheitswert in keiner Weise – wie die Bw vermeint – etwa einen Anteil an der von ihr zusammen mit G erst zu errichtenden Wohnung umfaßt, sondern ausschließlich den seit der Bewertung 1974 auf der Liegenschaft nach Wert und Umfang befindlichen Gutsbestand, dh neben dem Grund und Boden das 1968 errichtete Wohngebäude mit Erd- und Obergeschoß (Altbestand). Im Umfang dieses Bewertungsgegenstandes war zuletzt zum 1.1.1988 der Einheitswert mit erhöht € 29.432,50 festgestellt worden, das ist der seit 1974 unverändert in Höhe von S 300.000 festgestellte und um 35 % erhöhte Einheitswert. Auch im Rahmen der eingewendeten Feststellung auf den Stichtag 1. Jänner 2004 hat (siehe eingangs) lediglich eine Zurechnungsfortschreibung anlässlich des Erwerbes der Eltern im Jahr 2003, jedoch keinerlei Änderung des Einheitswertes der Höhe nach stattgefunden.

Die von der Bw und G auf eigene Kosten erst zu errichtende Wohnungseigentumseinheit hat sohin ohne jeden Zweifel tatsächlich NICHT in die Steuerbemessung Eingang gefunden.

Des Weiteren ist auf Folgendes Bedacht zu nehmen und dem Berufungsvorbringen zu entgegnen:

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.

Gemäß § 53 Abs. 1 BewG ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken - das sind Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist und solche, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden - vom Bodenwert **und** vom Gebäudewert auszugehen.

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).

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist der 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; vom 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 auszuscheiden.

Im Berufungsfalle steht fest, dass gegenständliche Liegenschaft seit jeher als eine einzige wirtschaftliche Einheit - nämlich als **bebautes Grundstück**, Mietwohngrundstück - qualifiziert und hiefür ein Einheitswert im Ganzen festgestellt worden war, woran auch durch Errichtung nunmehr einer weiteren Wohnung im Zuge eines Aufbaues naturgemäß keine Änderung eintreten wird. Zum Zwecke der Wohnungseigentumsbegründung wurden lediglich ideelle Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an einem bebauten Grundstück erworben, was wiederum nur bedeutet, dass ein erforderlicher Miteigentums- bzw. Mindestanteil an der Gesamtliegenschaft verbunden mit einem ausschließlichen Nutzungsrecht an bestimmten (hier erst zu errichtenden) Liegenschaftsteilen, jedenfalls aber kein reales Eigentum, erworben wurde. Diesfalls ist es grundsätzlich nicht möglich, aus dem Umfang des Bewertungsgegenstandes "bebautes Grundstück" bestimmte Vermögensteile, wie etwa das bestehende Gebäude, auszuscheiden. Nach obiger Definition des Grundvermögens zählen dazu, insbesondere beim bebauten Grundstück, neben dem Grund

und Boden immer auch die darauf befindlichen Gebäude als **Bestandteile** des Grundstückes. Es ist daher auch dann, wenn wie im Gegenstandsfalle tatsächlich keine Abtrennung eines Teiles von einer bebauten Liegenschaft und keine Bildung einer neuen wirtschaftlichen Einheit (zB unbebautes Grundstück) stattgefunden hat, sondern vielmehr von der weiterhin Bestand habenden wirtschaftlichen Einheit "bebautes Grundstück/Mietwohngrundstück" ein ideeller Miteigentumsanteil übertragen wird, um darauf Wohnungseigentum zu begründen, von der Übertragung ideellen Miteigentums an der Gesamtliegenschaft auszugehen und ist dem zur Steuerbemessung der aliquote Einheitswert sowohl von Grund und Boden als auch vom (im Einheitswert mitbewerteten bestehenden) Gebäude zugrunde zu legen.

Da das Gebäude einen „Bestandteil“ des Grundstückes darstellt und die Liegenschaft damit erst zu einem „bebauten Grundstück“ als einer (Zahlwort) wirtschaftlichen Einheit macht, somit Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits eben nicht als zwei voneinander getrennt zu betrachtende „Wirtschaftsgüter“ qualifiziert werden können, ist es nicht möglich, etwa davon eines aus der Bewertung herauszunehmen.

Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.4.1968, 1814/67, deutlich zum Ausdruck gebracht, dass Änderungen, die erst **durch** den abgabepflichtigen Vorgang entstehen, zu keiner Stichtagsbewertung berechtigen. Im Beschwerdefall habe die Abtrennung des geschenkten Grundstückes von dem Gutsbestande, zu dem es bisher gehörte, nur deshalb, weil dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entstanden wäre, den Anlass zu einer Nachfeststellung des Einheitswertes gemäß § 22 BewG geben können, welche aber auf den 1. Jänner des Jahres, das der Begründung der neuen wirtschaftlichen Einheit folgte, vorzunehmen ist. Der Fall, dass der der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegende Vorgang den Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, sei im § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines "besonderen Einheitswertes" angeführt. Somit konnten laut VwGH die Umstände, die sich erst auf Grund der Übertragung des strittigen Grundstückes ergaben, nicht zur Festsetzung eines besonderen Einheitswertes führen, weil die betreffenden Änderungen nicht zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld eingetreten sind. Die Bemessung der Schenkungssteuer richtet sich daher in diesen Fällen ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt hinsichtlich der Gesamtliegenschaft (wirtschaftliche Einheit) festgestellt worden war.

Im Gegenstandsfalle ist umso mehr keine Möglichkeit der Feststellung eines etwaigen besonderen Einheitswertes gegeben, als es – entgegen dem Beschwerdefall – nicht einmal zur Abtrennung einer unbebauten Fläche und Neubildung eines Grundstückes bzw. Schaffung einer eigenen wirtschaftlichen Einheit kommt, sondern vielmehr bloß Miteigentumsanteile übertragen und damit lediglich die anteiligen Eigentumsverhältnisse geändert werden.

Zufolge des "Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages" vom 9. November 2004 ist sohin im Berufungsfalle hinsichtlich des Wertes der vom Vater erworbenen Miteigentumsanteile im

Ausmaß von 50 % von 126/662el nach Obgesagtem steuerlich abzustellen auf den zuletzt festgestellten anteiligen Einheitswert in dreifacher Höhe, das sind € 8.402,94. Dem gegenüber steht ein anteiliger Kaufpreis laut Vertrag von lediglich € 3.000. Das bedeutet, dass bereits ein Vergleich zwischen dem Kaufpreis und dem dreifachen Einheitswert (anstelle des Verkehrswertes) eine Wertdifferenz von € 5.402,94, das sind umgerechnet rund 64 %, 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.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Juni 2005