



GZ. RV/0547-I/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Artur Kraxner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

In dem zwischen JE sen. und den beiden Söhnen ME und JE jun. (= Bw) am 20. August 2003 abgeschlossenen "Schenkungs-, Dienstbarkeits-, Wohnungseigentums- und Pflichtteilsverzichtungsvertrag" wurde zunächst festgehalten, dass JE sen. zu 212/342-Anteilen, verbunden mit Wohnungseigentum an W 2, und ME zu 130/342-Anteilen, verbunden mit Wohnungseigentum an W 1, Miteigentümer an der Liegenschaft in EZ 1499 GB A. sind.

Aufgrund des Nutzwertgutachtens des Ing. G. vom 7. Juli 2003 betragen die Nutzwerte neu gesamt 395-Anteile; das bisherige Wohnungseigentum wird aufgehoben. JE sen. überträgt zwecks Begründung von Wohnungseigentum der Söhne im Schenkungsweg an ME 12.946/135.090-Anteile sowie an den Bw 211/395-Anteile, diese verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 2 und der Garage Top 4 (Pkte. Zweitens und Sechstens). Unter Punkt "Drittens: Gegenleistung" wird festgehalten, dass der Bw "in Erwartung der Übergabe der Liegenschaftsanteile bei der B-AG ein Darlehen in Höhe von €63.000" aufgenommen hat, welches er hinsichtlich am Übergabsobjekt getätigter Investitionen benötigte. Das Darlehen ist aufgrund Schuldschein und Pfandurkunde vom 2. Juni 2003 grundbücherlich auf der gegenständlichen Liegenschaft besichert; der Bw ist verpflichtet, das Darlehen samt Zinsen zurückzuzahlen.

Die Übergabe der Miteigentumsanteile erfolgt mit Vertragsunterfertigung; die anfallenden Steuern sind von den Erwerbern je anteilig zu tragen.

In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 wird unter Pkt. 6. das Darlehen der B-AG in Höhe von €63.000 als Gegenleistung des Bw für seinen Erwerb angeführt.

Der Einheitswert der Gesamtliegenschaft EZ 1499 GB A. (Mietwohngrundstück) wurde unter EW-AZ X zuletzt zum 1.1.1995 mit erhöht €30.885,95 festgestellt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 26. August 2003, Str. Nr. X, ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert der von ihm erworbenen Anteile im Betrag von €49.495,71 abzüglich des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von €47.295,71, gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, insgesamt eine Schenkungssteuer im Betrag von €2.881,70 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 26. August 2003).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, die Behörde sei fälschlich von einer reinen Schenkung ausgegangen. Wie jedoch im Vertrag festgehalten, habe der Bw in Erwartung der Übergabe das Darlehen bei der B-AG aufgenommen. Dieses habe er in den Um- und Ausbau der Wohnungseigentumseinheit investiert; er sei zur Rückzahlung verpflichtet. Zuzufolge der Umbaumaßnahmen sei auch das Wohnungseigentum laut Gutachten des Ing. G. neu begründet worden. In Höhe der vom Bw getätigten Investitionen bestehe gegen den Übergeber ein Herausgabeanspruch, der der Grunderwerbsteuer unterliege. Laut VwGH-Judikatur gehe nämlich der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht über jenen des Zivilrechtes hinaus. Die Schenkungssteuervorschreibung sei daher zu beheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2003 wurde dahin begründet, dass bei Investitionen in das Grundstück in Erwartung der Übergabe und mit Wissen des

Eigentümers kein Herausgabeanspruch existiere. Gegenleistung sei nur alles, was der Veräußerer vom Erwerber zu fordern berechtigt sei. Beim Übergeber bestehe keinerlei Forderung.

Mit Antrag vom 4. November 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, der in der Berufungsvorentscheidung geäußerten Rechtsansicht könne nicht gefolgt werden. Die getätigten Investitionen würden eine Forderung des Erwerbers/Bw gegen den Veräußerer begründen, worauf der Bw im Zuge des Erwerbes der Miteigentumsanteile verzichtet habe. Auch der stillschweigende Forderungsverzicht stelle eine Gegenleistung dar. Es bestehe sohin in Höhe des in Erwartung der Übergabe aufgenommenen Darlehens ein Herausgabeanspruch, der der Grunderwerbsteuer, nicht aber der Schenkungssteuer unterliege.

### ***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 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 vom 15.11.1990, 90/16/0192, 0193). Unentgeltlich ist eine Verfügung, wenn sie ein Vermögensopfer für den Leistenden bedeutet; dessen Wille ist darauf gerichtet, 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.

Auch der ausdrückliche oder stillschweigende Verzicht auf eine Forderung bzw. deren "Fallenlassen" ist beim Wert der Gegenleistung zu berücksichtigen (vgl. VwGH 18.8.1994, 93/16/0111; vom 9.8.2001, 98/16/0319).

Im Gegenstandsfalle ist nunmehr strittig, ob dem Bw durch die von ihm noch vor der Übergabe am 20. August 2003 mittels Darlehen gemachten Investitionen in das Übergabsobjekt, sohin noch in die dem übergebenden Vater gehörigen Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 2, eine Forderung bzw. ein Herausgabeanspruch entstanden ist, auf den er gegenüber dem Vater anlässlich des Erwerbes verzichtet habe und ob damit in diesem Umfang eine grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung vorliege.

Der Bw ist unbestritten Darlehensschuldner und zur Rückzahlung verpflichtet. Das Darlehen ist aufgrund der Pfandurkunde vom Juni 2003 auf der Liegenschaft EZ 1499 GB A. hypothekarisch besichert. Der aufgenommene Darlehensbetrag € 63.000 wurde für den Um- und Ausbau des Übergabsobjektes, das ist die bestehende Wohnung W 2 des Übergebers bzw. laut Neubegründung des Wohnungseigentums die so bezeichnete Top 2 samt Garage, und somit zur Adaptierung für Wohnzwecke des Bw verwendet.

Wie oben zu §§ 4 und 5 GrEStG dargelegt, bildet die Gegenleistung jede nur denkbare, geldwerte und entgeltliche Leistung, die vom Erwerber **für den Erwerb** des Grundstückes versprochen wird.

Grundsätzlich gehören auch Leistungen an Dritte (zB ein Bankinstitut), die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung (VwGH vom 20.6.1990, 89/16/0101). Zur Gegenleistung gehört daher zunächst auch die Übernahme von Schulden durch den Erwerber/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 als sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zur Gegenleistung (vgl. VwGH vom 12.4.1984, 83/16/0083 u.a.).

Vorab wird klargestellt, dass von einer Schuldübernahme in diesem Sinne bei gegenständlich strittigem Darlehen von vorneherein nicht gesprochen werden kann, weil es sich nicht um ein vom Eigentümer der Liegenschaftsanteile eingegangenes Schuldverhältnis handelte, für welche Schulden dieser persönlich sohin nicht gehaftet hat und folglich auch nicht vom Bw zugunsten des übergebenden Vaters schuldbefreiend übernommen wurden. Die Sachlage stellt sich vielmehr so dar, dass der Bw bereits vor und auch nach der Zuwendung weiterhin Personalschuldner der Darlehensverbindlichkeit ist und das Grundstück, auf dem das diesbezügliche Pfandrecht eingetragen wurde, lediglich eine Sachhaftung trifft. In Ansehung obiger Rechtsprechung zur "Schuldübernahme" und im Gegensatz hierzu handelt es sich daher nicht um eine Leistung an Dritte (hier B-AG), die dem Übergeber obliegen wäre, die aber auf Grund der Parteienabrede nun vom Erwerber/Bw zu tragen ist. Insoferne wurde der Übergeber nicht von einer ihn belastenden Schuld befreit, was sich zu seinen Gunsten in seinem Vermögen ausgewirkt hätte.

Was nun den konkreten Berufungseinwand anlangt, dem Bw sei durch die Investition in den Um- und Ausbau des Übergabsobjektes eine Forderung gegen den Übergeber entstanden, worauf er verzichtet habe, so ist dem Folgendes entgegen zu halten:

Aufgrund des vom Bw als Personalschuldner aufgenommenen Darlehens hat zum Einen nicht der Bw ein Forderungsrecht gegen den Übergeber, sondern vielmehr die das Darlehen einräumende B-AG als Hypothekargläubigerin ein Forderungsrecht gegen den Bw und besteht gleichzeitig eine Sachhaftung der Liegenschaft.

Des Weiteren kann hinsichtlich der Investitionen in die übergebene

Wohnungseigentumseinheit insoferne nicht von einer Forderung des Bw gegen den Übergeber gesprochen werden, da der Bw ganz offenkundig in Absprache mit dem Vater, nämlich "in Erwartung der Übergabe der Liegenschaftsanteile" (siehe Punkt "Drittens" des Vertrages), und daher im Hinblick auf den seit längerem, in beiderseitigem Einvernehmen beabsichtigten Erwerb, durch Aufnahme des Darlehens nicht "in ein fremdes Gebäude" investiert und damit eine Forderung gegen den Liegenschaftsmiteigentümer allenfalls auf Herausgabe oder Ersatz gehabt hat, auf die er nun verzichtet hätte, sondern vielmehr schon in seinen eigenen - wenn auch zukünftigen – Anteil am Gebäude. In Bestätigung dazu ist zudem nicht zu übersehen, dass die Übergabe sehr zeitnah, nämlich bereits ca. 2 Monate nach Aufnahme des Darlehens, erfolgte.

Da der Übergeber aus dem genannten Grund im Umfang der baulichen Investitionen (Um- und Ausbau) nicht "bereichert" wurde, konnte der Bw von ihm somit auch keinen Ersatz für die getätigten Umbauten fordern. Mangels Forderung kann daher von einem diesbezüglichen

Forderungsverzicht, der als eine der Grunderwerbsteuer unterliegende Gegenleistung zu qualifizieren wäre, keine Rede sein.

Es darf in diesem Zusammenhalt auch darauf verwiesen werden, dass – im Gegensatz zum berufsgegenständlichen Umbau eines bestehenden Wohnobjektes - etwa beim Bauen mit eigenem Material auf fremden Grund, gemeint die Aufführung eines (neuen) Bauwerkes (zB Einfamilienhaus) auf einem fremden Grundstück, dann, wenn die Bauführung mit Wissen und Willen des Grundeigentümers erfolgt und sie nicht sogleich dem redlichen Bauführer untersagt, dieser außerbücherliches Eigentum an der Liegenschaft erwirbt und dem früheren Eigentümer nur den gemeinen Wert für den Grund zu ersetzen hat (§ 418 ABGB). Entgegen dem sonst geltenden Grundsatz "superficies solo cedit" wird der frühere Eigentümer aufgrund seiner Zustimmung zur Bauführung nicht im Umfang der Bebauung "bereichert", weshalb der Bauführer keinen Ersatz für die getätigten Bauaufwendungen fordern kann.

Analog dazu ist aber im Hinblick auf die gegenständlich getätigten Umbauten, dies mit Wissen und Willen des Übergebers in Anbetracht der unmittelbar bevorstehenden Übergabe der Liegenschaftsanteile, ebenso – wie oben bereits ausgeführt – von keiner Bereicherung des Übergebers im Umfang der getätigten Bauaufwendungen des Bw auszugehen, bezüglich derer dem Bw eine Forderung bzw. ein Herausgabe- oder Ersatzanspruch zugestanden hätte. Vielmehr hat der Vater entsprechend dem Vertragsinhalt (Pkt. "Zweitens") ua. dem Bw den erforderlichen Mindestanteil an der Liegenschaft, das sind 211/395 Anteile, zwecks Begründung dessen Wohnungseigentums im Wege der Schenkung übertragen, weshalb zu Recht vom anteiligen Einheitswert des Grundstückes die Schenkungssteuer vorgeschrieben wurde.

In den für die Steuerbemessung herangezogenen Einheitswert hatte im Übrigen eine allfällige Werterhöhung des Gebäudes durch den vom Bw selbst finanzierten Umbau noch keinen Eingang gefunden, da es sich um die zuletzt zum 1.1.1995 noch zum Altbestand getroffene Feststellung handelt.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 3. Feber 2005