



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IG, in BH, vertreten durch RA, vom 19. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 17. März 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 10.10.2000 schlossen die Berufungswerberin, deren Schwiegermutter und Schwägerin nachstehende Vereinbarung:

1. Die Berufungswerberin ist Alleineigentümerin der Liegenschaft B. Dieses Objekt wurde von ihr mit Kaufvertrag vom 27.11.1997 erworben.

Ein Teil des Kaufpreises, namentlich ATS 700.000,--, wurden ihr dazu von ihrer Schwiegermutter RG als unverzinsliches Darlehen gewährt und in bar zugezählt.

2. Zwischen den Vertragsparteien wurde vereinbart, dass die Berufungswerberin den unter Punkt I. ausgewiesenen Betrag wie folgt zurückzuzahlen hat:

a) ATS 350.000,-- oder den entsprechenden, auf Basis des festgelegten Umrechnungskurses sich ergebenden Gegenwert in € bis spätestens 26.11.2007;

b) die weiteren ATS 350.000,-- oder den entsprechenden, auf Basis des festgelegten Umrechnungskurses sich ergebenden Gegenwert in € nur im Fall einer Scheidung von JG oder eines Verkaufes oder einer (aus welchem Rechtsgrund auch immer) Übereignung der Liegenschaft B an einen Dritten und dann innerhalb von drei Monaten ab Rechtskraft der

Entscheidung/Vereinbarung bzw. Vertragsunterfertigung.

Für den Fall eines allfälligen Verzuges gelten 9% Zinsen als vereinbart.

3. Von den ATS 700.000,--, die die Schwiegermutter der Berufungswerberin als Darlehen zugezählt hat, tritt hiermit Erstere ihren Rückzahlungsanspruch (Forderungsteil) in Höhe von ATS 350.000,-- sowie sämtliche damit in Zusammenhang stehenden Ansprüche aus dem Rechtsgrund der Bevollmächtigung an die Schwägerin der Berufungswerberin, IL ab. Die daraus realisierten Beträge an Kapital und Zinsen sind sofern darüber künftig keine gesonderten Vereinbarungen oder Verfügungen getroffen werden, von Letzterer an Erstere abzuführen.

4. usw."

Am 17. März 2005 stellte das Finanzamt an die Berufungswerberin eine Anfrage, ob sie bereits auf das ihr von ihrer Schwiegermutter gewährte unverzinsliche Darlehen in Höhe von ATS 350.000,--, welches bis spätestens 26.11.2007 zurückzuzahlen sei, bereits Rückzahlungen geleistet habe. Der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin teilte mit Schreiben vom 18.4.2005 mit, dass bisher keine Rückzahlungen auf das gewährte Darlehen erfolgt seien. Mit Schenkungssteuerbescheid vom 17.3.2005 mit Betreff Vereinbarung über Abtretung von Forderungen vom 10. Oktober 2005 setzte das Finanzamt basierend auf einer Bemessungsgrundlage von ATS 350.000,-- abzüglich des Freibetrages gem. § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von ATS 6.000,-- Schenkungssteuer im Betrag von € 2.999,93 fest.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung gegen den vorgenannten Schenkungssteuerbescheid beantragte die Berufungswerberin die Schenkungssteuer mit 0,-- festzusetzen. Die erstinstanzliche Entscheidung ließe weder auf den ihr zu Grunde liegenden Sachverhalt schließen, noch enthielte sie eine Begründung. Falls sich der im Betreff dieses Erkenntnisses mit „Abtretung von Forderungen“ bezeichnete Passus auf den in Punkt 3. der Vereinbarung vom 10.10.2000 dargestellten Vorgang beziehen sollte, dürfe nicht übersehen werden, dass eine Abtretung einer noch nicht zur Rückzahlung fälligen Forderung nicht als Schenkungstatbestand iSd § 3 ErbStG zu qualifizieren sei. Diese Klausel stelle weder einen Vertrag nach § 938 ABGB noch eine andere freigebige Zuwendung unter Lebenden dar. Selbst wenn Gegenteiliges der Fall wäre, gelte zu bedenken, dass die Schwiegermutter der Berufungswerberin diese Forderung an ihre Tochter und nicht an die Berufungswerberin abgetreten habe. Auf Grund des persönlichen Verhältnisses zwischen Mutter und Tochter wäre eine allfällige Schenkungssteuer – abgestellt auf die dann zur Anwendung gelangende Steuerklasse I – nicht mit 12%, sondern höchstens mit 3% zu bemessen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 29.4.2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass Gegenstand der Schenkungssteuervorschreibung der Verzicht auf die Rückzahlung eines Teilbetrages von ATS

350.000,-- lt. Punkt 2.b. des gegenständlichen Darlehensvertrages sei. Lt. dieser Vereinbarung trete die Rückzahlungsverpflichtung für den Teilbetrag in Höhe von ATS 350.000,-- nur unter der aufschiebenden Bedingung der Scheidung von JG oder des Verkaufes bzw. einer Übereignung der Liegenschaft B ein. Gemäß § 6 Abs. 1 Bewertungsgesetz würden Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhinge, nicht berücksichtigt. Trete die Bedingung ein, so sei die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern (wie der Schenkungssteuer) auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen (§ 6 Abs. 2 Bewertungsgesetz). Da auf Grund der vorliegenden Aktenlage bis dato keine der vereinbarten Bedingungen eingetreten sei, wäre für die Gewährung des Teilbetrages in Höhe von ATS 350.000,-- (€ 25.435,49) Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 1 ErbStG vorzuschreiben. Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag bringt die Berufungswerberin vor, dass es sich bei der aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung des Punktes 2.b. der Vereinbarung vom 10. Oktober 2000 nicht um eine Schenkung iSd § 3 ErbStG handle. Es läge weder ein Vertrag nach § 938 ABGB noch eine freigebige Zuwendung unter Lebenden im Sinne der zitierten Gesetzesstelle vor. Es würde an einer Bereicherung der Bedachten, aber auch am Bereicherungswillen der Zuwendenden fehlen. Überdies handle es sich nicht um eine aufschiebend bedingte Last iSd § 6 Bewertungsgesetz. Vielmehr handle es sich bei dem unterstellten Verzicht auf die Rückzahlung eines Teilbetrages in Höhe von ATS 350.000,-- lediglich um ein Wirtschaftsgut, dessen Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhinge und somit vorerst nicht zu berücksichtigen sei (§ 4 Bewertungsgesetz). Aus einer aktuellen Grundbuchsabfrage durch den UFS geht hervor, dass die Berufungswerberin bis dato Eigentümerin der oben erwähnten Liegenschaft ist. Überdies bestätigte die Berufungswerberin im Zuge einer telefonischen Anfrage, dass sie nach wie vor mit JG verheiratet ist, RG ihre Schwiegermutter und IL ihre Schwägerin sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungswerberin rügt die fehlende Begründung des bekämpften Schenkungssteuerbescheides, in dessen Betreff die Vereinbarung über Abtretung von Forderungen vom 10.10.2000 mit RG angeführt ist. In der Berufungsvorentscheidung wurde dieser Begründungsmangel durch den Hinweis, dass Gegenstand der Schenkungssteuervorschreibung Punkt 2.b. der oben erwähnten Vereinbarung vom 10.10.2000, wonach die Rückzahlungsverpflichtung für den Teilbetrag in Höhe von ATS 350.000,-- nur unter der aufschiebenden Bedingung der Scheidung oder des Verkaufes bzw. Übereignung der Liegenschaft einträte, sei, saniert (vgl. VwGH, 17.2.1994, 93/16/0117, sowie vom 23.9.1982, 81/15/0091).

Die Berufungswerberin führt im Vorlageantrag aus, dass es sich bei der

berufungsgegenständlichen Vereinbarung Punkt 2.b. betreffend nicht um einen Vertrag nach § 938 ABGB (Schenkung) noch um eine andere freigebige Zuwendung unter Lebenden gem. § 3 ErbStG handle, zumal es an einer Bereicherung der Bedachten als auch am Bereicherungswillen der Zuwendenden fehle.

Die Vereinbarung hat die tatsächlich erfolgte Zuzählung des Darlehensbetrages in Höhe von ATS 700.000,-- einerseits und die Rückzahlungsverpflichtung bei Eintritt bestimmter dort festgelegter Bedingungen, somit die Wesensmerkmale eines Darlehensvertrages, zum Inhalt. Dennoch unterliegt die berufungsgegenständliche Vereinbarung betreffend den Erwerb des Darlehensbetrages durch die Berufungswerberin nicht der Darlehensgebühr gem. § 33 TP 8 Gebührengesetz (GebG), dies aus folgenden Gründen:

Gem. § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz, Versicherungssteuergesetz oder Beförderungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Diese Gesetzesstelle will eine Doppelbesteuerung identer Rechtsvorgänge vermeiden (vgl. VwGH vom 14.1.1991, 90/15/0009 u.a.). Für die Anwendung der Abgrenzungsvorschrift genügt es dabei, dass das Rechtsgeschäft überhaupt den genannten Verkehrssteuergesetzen unterliegt; es ist also nicht erforderlich, dass eine nach diesen Gesetzen anfallende Steuer tatsächlich vorgeschrieben wird. Auch solche Rechtsgeschäfte sind also gebührenfrei, die nach den genannten Abgabengesetzen zwar steuerbar, im Einzelfall jedoch steuerbefreit sind (vgl. Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, § 15 GebG RZ 66). Im Gegenstandsfall resultiert die Gebührenbefreiung daraus, dass die Vereinbarung laut Punkt 2.b. der Schenkungssteuer unterliegt, dies aus folgenden Gründen: Nach § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes (Z 1) jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und (Z 2) jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Voraussetzung für den steuerpflichtigen Vorgang nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG ist die Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden. In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass der Zuwendende den einseitigen Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Beim Zuwendenden muss somit der Wille zu bereichern vorhanden sein. Dieser Wille braucht allerdings kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (vgl. die bei Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, bei RZ 11 zu § 3 ErbStG, wiedergegebene Rechtsprechung).

Der Tatbestand der freigebigen Zuwendung ist weiters gekennzeichnet durch die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Unentgeltlich bedeutet Unabhängigkeit der Zuwendung von einer Gegenleistung. Die Zuwendung darf – im Verhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger – weder in einem rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung noch zur Erfüllung einer Verbindlichkeit erfolgen (Fellner, aaO, RZ 7 b zu § 3 ErbStG).

Bei der steuerrechtlichen Beurteilung schuldrechtlicher Verträge zwischen nahen Angehörigen – im Gegenstandsfall zwischen Schwiegermutter und Schwiegertochter – ist für ihre steuerliche Wirksamkeit erforderlich, dass die Vereinbarungen

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
2. eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genüge tun. Sind die angeführten Voraussetzungen bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt, so kann der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG gegeben sein (vgl. Fellner, aaO, RZ 17 zu § 3 ErbStG unter Bezugnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Im Gegenstandsfall wurde vereinbart, dass die seitens der Schwiegermutter an die Schwiegertochter hingegebenen ATS 350.000,-- gem. Vertragspunkt 2.b. nur im Fall einer Scheidung von JG oder eines Verkaufes oder einer (aus welchem Rechtsgrund auch immer) Übereignung der oben erwähnten Liegenschaft an einen Dritten zurückzuzahlen ist. Rückzahlungsbedingungen bzw. unsichere Rückzahlungstermine wie jene einer eventuellen Scheidung oder Weiterveräußerung einer Liegenschaft sind wohl unter Familienfremden kaum vorstellbar und würden sicher nicht in dieser Weise vereinbart werden. Vielmehr hat die konkrete Vertragsgestaltung ihre Ursache im Angehörigenverhältnis bzw. der Familienbande, die die Annahme des Bereicherungswillens seitens der zuwendenden Schwiegermutter rechtfertigen. Wenn der BFH in seinem Erkenntnis vom 14.4.1983 (IV R 198/80, BStBl II 555) für die Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen über langfristige Darlehen die Sicherung des Rückzahlungsanspruches fordert, so erfüllen die im Gegenstandsfall festgelegten von privaten Faktoren abhängigen Rückzahlungstermine nicht diese Voraussetzungen.

Die Rückzahlungsverpflichtung des freigebig zugewendeten Betrages in Höhe von ATS 350.000,-- tritt nur im Fall der Scheidung oder eines Verkaufes oder einer Übereignung der Liegenschaft an einen Dritten ein, sie ist somit aufschiebend bedingt. Gem. § 6 Abs 1

Bewertungsgesetz (BewG) werden jedoch Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt. Der Erwerb des Geldbetrages in Höhe von ATS 350.000,-- gem. Punkt 2.b. der Vereinbarung erfolgte somit unter der auflösenden Bedingung der Scheidung, des Verkaufes oder der Übereignung der Liegenschaft an einen Dritten. Wirtschaftsgüter wie im Gegenstandsfall der zugewendete Geldbetrag in Höhe von ATS 350.000,--, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, werden gemäß § 5 Abs 1 BewG wie unbedingt erworbene behandelt. Tritt die Bedingung sodann ein, so ist die Erbschaftssteuer auf Antrag des Erwerbers gem. § 5 Abs. 2 BewG nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen (vgl. VwGH vom 30.3.1998, 97/16/0313-0316). Wenn die Berufungswerberin ausführt, dass es sich beim – unterstellten – Verzicht auf die Rückzahlung eines Teilbetrages in Höhe von ATS 350.000,-- lediglich um ein Wirtschaftsgut handle, dessen Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt und das somit vorerst nicht zu berücksichtigen sei (§ 4 BewG), so ist dem entgegenzuhalten, dass die Zuwendende nur so lange auf die Rückzahlung verzichtet, solange nicht der Fall der Scheidung, des Verkaufes oder der Übereignung der Liegenschaft eintritt. Es handelt sich somit um eine auflösende Bedingung, die bewirkt, dass der Erwerb des Wirtschaftsgutes „Verzicht auf die Rückzahlung“ oder positiv formuliert Erwerb des Wirtschaftsgutes „Geldbetrag ATS 350.000,--“, erst mit Bedingungseintritt entfällt. Dies bedeutet, dass die Rechtswirkungen des Geschäftes und somit des Erwerbes sofort eintreten, aber wieder aufhören, wenn und sobald die als ungewisse Ereignisse zu bezeichnenden Bedingungen lt. Vereinbarungspunkt 2.b. eintreten (vgl. VwGH vom 24.5.1991, 90/16/0069), was bis dato noch nicht geschehen ist.

Die berufungsgegenständliche Vereinbarung lt. Punkt 2.b. ist somit als auflösend bedingte und somit gem. § 5 BewG unbedingt zu behandelnde freigebige Zuwendung zu qualifizieren, welche gem. § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG der Schenkungssteuer unterliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 28. Dezember 2007