



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 20

GZ. RV/1774-W/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn M.E., X, vertreten durch Herrn D.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Mai 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 3. Dezember 2003 hat Frau G.V. Ihrem Neffen Herrn M.E., dem Berufungswerber, ihre ihr zur Gänze gehörenden Liegenschaften EZ 1 Grundbuch Y und EZ 2 Grundbuch Y übergeben. Als Gegenleistung räumt der Berufungswerber der Übergeberin an den gegenständlichen Liegenschaften das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht ein und verpflichtet er sich zu den im Vertrag genannten Pflegeleistungen. Der Punkt II. c) dieses Vertrages lautet:

*„Schließlich gelangen die vom Übernehmer in der Vergangenheit für die Übergeberin seit ihrer Pensionierung (vor rund zweiundzwanzig Jahren) erbrachten Arbeitsleistungen im Gesamtwert von € 36.000,-- (Euro sechsunddreißtausend) zur Verrechnung.“*

Vom Urkundenverfasser wurde unter Berücksichtigung sämtlicher im Übergabsvertrag vereinbarten Gegenleistungen die Grunderwerbsteuer mit € 1.680,-- berechnet und vom Berufungswerber auch bezahlt. Nach einer beim Urkundenverfasser durchgeföhrten Prüfung wurde dem Berufungswerber für diesen Erwerbsvorgang vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 29. Mai 2006 eine Schenkungssteuer in der Höhe von € 6.117,65 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung wie folgt:

„Die im Punkt II des Vertrages vereinbarte Gegenleistung konnte steuerrechtlich nicht anerkannt werden.“

Die vom Bedachten in der Vergangenheit getätigten Investitionen und erbrachten Arbeitsleistungen können nicht als Gegenleistung anerkannt werden. Als Gegenleistung können nur Leistungen anerkannt werden, wenn sie unmittelbar mit der Grundstückserwerb im Zusammenhang stehen. Maßgeblich ist die Gegenleistung, die im maßgeblichen Zeitpunkt, also im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (Vertragsabschluss) zu erbringen ist. Leistungen aus der Vergangenheit fehlt dieser ursächliche Zusammenhang zur Liegenschaftsübertragung.

§ 3(4) ErbStG normiert: Die Steuerpflicht einer Schenkung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in Form eines lästigen Vertrages gekleidet ist. Daraus ist zu entnehmen, dass Schenkungen zur Belohnung für Leistungen aus der Vergangenheit im vollen Umfang der Schenkungssteuer unterliegen.

Die Festsetzung erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten Prüfung und der dabei festgestellten neuen Tatsachen. Die obigen Umstände wurden bei der durchgeföhrten Selbstberechnung nicht berücksichtigt.“

Die gegen diesen Bescheid eingebauchte Berufung wurde wie folgt begründet:

„Bei Übergabsverträgen ist gem. § 4 Abs 1 GrEStG die Grunderwerbssteuer vom Wert der Gegenleistungen zu bezahlen. Die Steuer beträgt gemäß § 7 Z 3 GrEStG 3,5 % von der Bemessungsgrundlage.“

Der Urkundenverfasser D=D.H. hat bei der Berechnung der Grunderwerbssteuer sämtliche im vorgenannten Übergabsvertrag vereinbarten Gegenleistungen zur Bemessungsgrundlage herangezogen. Diese Vorgangsweise entsprach der gängigen Praxis beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern. Der Urkundenverfasser hat seine Vorgangsweise mit dem Finanzamt stets abgesprochen. Das für den Bezirk XY zuständige Referat des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern hat diese Vorgangsweise ebenfalls bestätigt, was aus mehreren Erfassungsnummern (z.B. Erfassungsnummern 1/1, 2/1, 3/1, etc.) unbedenklich hervorgeht.

Hätte der Urkundenverfasser also den Übergabsvertrag nicht selbst berechnet, sondern beim Gebührenfinanzamt angezeigt, wäre aufgrund der jahrzehntelangen Praxis des zuständigen Referates für den Bezirk XY die Berechnung der Steuer genau in dem Maß erfolgt, wie die Selbstberechnung schließlich durchgeführt wurde. Als Beweis dafür werden die von D=D.H. beim Gebührenfinanzamt zur Anzeige gebrachten vorgenannten Steuerfälle angeführt.

Aus Gründen des Gleichbehandlungsgrundsatzes sind Fälle der Selbstberechnung des Urkundenverfassers gleich zu behandeln wie Gebührenanzeigen und Bearbeitungen durch das Finanzamt. Das Vertrauen des Rechtssuchenden in die Vollziehung sollte durch derartige Ungleichbehandlungen nicht enttäuscht werden, insbesondere dadurch, dass gleichgelagerte Fälle ungleich behandelt werden.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen zum Grundsatz von Treu und Glauben vom 6.4.2006 verwiesen, insbesondere auf die Ausführungen im Punkt 3.2., die auf den vorliegenden Sachverhalt meiner Ansicht nach zutreffen.

Überdies verweise ich ausdrücklich darauf, dass die von mir erbrachten Arbeitsleistungen sehr wohl in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gegenständlichen Übergabe standen, da die spätere formale Übergabe des Liegenschaftsvermögens als Bedingung für die Leistungserbringung zwischen mir und der Übergeberin vereinbart worden war.“

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2006 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

*„Nach ständiger Rechtssprechung des VWGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist nämlich verpflichtet, von einer als rechtswidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach ständiger Rechtssprechung des VWGH ist nämlich das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.“*

*Demzufolge war von der geübten Verwaltungspraxis abzuweichen, und eine neue Sachentscheidung zu treffen.*

*In der Berufung wird ausgeführt, dass die Arbeitsleistungen sehr wohl in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Liegenschaftsübertragung stünden.*

*Wegen dem Naheverhältnis der Vertragspartner wären die Argumente durch besondere Beweise glaubhaft zu machen. Vertragliche Verhältnisse zwischen nahen Angehörigen müssen, nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und müssten unter den gleichen Bedingungen mit Familienfremden abgeschlossen worden werden.*

*Weder im Rahmen der Prüfung noch bei der abgehaltenen Schlussbesprechung wurden Beweise die einem Fremdvergleich standhalten vorgelegt. Auch in der Berufung wurde der Zusammenhang behauptet aber nicht bewiesen.“*

In dem gegen diese Erledigung eingebrochenen Vorlageantrag wurde weder etwas Neues vorgebracht noch die für den Zusammenhang erforderlichen Nachweise vorgelegt.

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

Vom Berufungswerber ausschließlich angefochten wird, dass die vom Berufungswerber in der Vergangenheit erbrachten Arbeitsleistungen nicht als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung berücksichtigt wurden.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. 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 vorbehalteten Nutzungen.

Maßgebender Zeitpunkt für die steuerliche Beurteilung ist gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG im gegenständlichen Fall der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung mit Abschluss des Übergabsvertrages am 3. Dezember 2003. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist als Gegenleistung alles anzusehen, was der Erwerber für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher

Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (VwGH 17.03.2005, 2004/16/0278).

Die Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Maßgebend für die Höhe der Steuer ist die Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt, dh. also in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld entsteht (vgl. VwGH 23.06.1983, 83/16/0054). Daraus ist abzuleiten, dass eine Berücksichtigung von in der Vergangenheit – also noch vor Abschluss des Rechtsgeschäftes – erbrachten Leistungen als Gegenleistung für den Erwerb einer Liegenschaft grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Liegt somit ein Aufwand zeitlich vor dem Kauf, dann fehlt es in der Regel an einem ursächlichen Zusammenhang dieser Aufwendungen mit dem Grundstückserwerb und die Aufwendungen können daher nicht ohne weiteres als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrESTG gelten (vgl. VwGH 09.05.1968, 1310/67).

Wenn im Übergabsvertrag auf seit der Pensionierung der Übergeberin vor rund 22 Jahren erbrachte Arbeitsleistungen hingewiesen wird, handelt es sich bei diesen Leistungen auf keinen Fall um im maßgebenden Zeitpunkt (= Vertragsabschluss) für den Erwerb der Liegenschaft zu erbringende Leistungen, die als Gegenleistung anzuerkennen sind. Diese Leistungen wurden vom Berufungswerber in einem Zeitraum, der bis mehr als 20 Jahre vor dem Abschluss des Übergabsvertrages liegt, erbracht. Aus dem Übergabsvertrag ist nicht ersichtlich, dass die in der Vergangenheit erbrachten Leistungen in einem Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb stehen. Ein Nachweis, dass diese Leistungen nur irgendwie mit dem Erwerb der Liegenschaft im Zusammenhang stehen, wurde vom Berufungswerber nicht erbracht. Auch mit dem Vorlageantrag wurden keinerlei Beweise vorgelegt, obwohl in der Berufungsvorentscheidung festgehalten wurde, dass weder im Rahmen der Prüfung noch bei der abgehaltenen Schlussbesprechung Beweise, die einem Fremdvergleich standhalten würden, vorgelegt wurden und in der Berufung der Zusammenhang behauptet, aber nicht bewiesen wurde.

Schon alleine auf Grund des zeitlichen Abstandes der Erbringung der Leistungen bis zum Abschluss des Übergabsvertrages kann nur davon ausgegangen werden, dass diese vom Berufungswerber erbrachten Leistungen auf keinen Fall nur irgendwie mit dem Liegenschaftserwerb in Verbindung gebracht werden können. Solche in der Vergangenheit liegende Leistungen können im Rahmen der gemischten Schenkung nicht als eine weitere Gegenleistung anerkannt werden.

Des Weiteren ist aus der Bestimmung des § 3 Abs. 4 ErbStG ersichtlich, dass das Motiv einer Schenkung für die Steuerpflicht unerheblich ist. Gegenstand der steuerlichen Beurteilung ist allein der Inhalt des Rechtsgeschäftes. Auch nach § 940 ABGB ändert die Tatsache, dass eine

Schenkung teilweise zur Belohnung gegeben wurde, nichts am Charakter derselben. Durch § 3 Abs. 4 ErbStG wird klargestellt, dass die Freigebigkeit einer Zuwendung im Sinne des Schenkungssteuerrechtes nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass der Zuwendende den Empfänger für in der Vergangenheit liegende Leistungen belohnen wollte.

Die Regelung des § 3 Abs. 4 ErbStG erweist sich vor allem in jenen Fällen von Bedeutung, in denen ohne Begründung eines Dienstverhältnisses von Familienmitgliedern Arbeiten oder Dienste ohne Vereinbarung oder Errichtung eines bestimmten Entgeltes geleistet werden (vgl. VwGH 30.06.1988, 87/16/0026). Stellt sich nämlich die Leistung des Zuwendungsempfängers als eine Leistung im Rahmen des Familienverhältnisses, nicht jedoch als eine solche im Rahmen eines Anspruches auf Entlohnung begründenden Dienstverhältnisses dar, dann liegt in vollem Umfang eine Bereicherung des Zuwendungsempfängers vor.

Die Erbringung von Leistungen, durch die zur Gänze oder zum Teil eine fremde Arbeitskraft ersetzt wird, lässt noch nicht den Schluss auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu. Der Nachweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hätte vom Berufungswerber erbracht werden müssen.

Im Gegenstandsfalle wurde von Seiten des Berufungswerbers die Vereinbarung eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses mit der zuwendenden Tante vor mehr als 20 Jahren, woraus ihm ein Entgelt zustehen würde, nicht behauptet. Eine zivilrechtliche Verpflichtung auf Grund eines Dienstvertrages ist damit offenkundig nicht vorgelegen. Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen müssen nämlich einem so genannten „Fremdvergleich“ standhalten, das heißt sie müssen

- 1) nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen
- 2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Wenn daher im Übergabsvertrag auf erbrachte Arbeitsleistungen, welche bis zu mehr als 20 Jahre zurück liegen, hingewiesen wird, handelt es sich dabei nicht um im maßgeblichen Zeitpunkt (= Vertragsabschluss) für den Erhalt der Liegenschaft zu erbringende Leistungen. Diese sind nicht als Gegenleistung anzuerkennen. Darin könnte allenfalls ein – steuerlich jedoch unbeachtliches – Motiv der Tante für die Schenkung der Liegenschaft erblickt werden.

Der Berufungswerber macht weiter geltend, die Vorgangsweise des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien stelle einen Bruch des Grundsatzes von Treu und Glauben dar. Die Vorgangsweise des Urkundenverfassers, dass bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer sämtliche im Übergabsvertrag vereinbarten Gegenleistungen zur Bemessungsgrundlage

---

herangezogen werden, wurde auf Grund der Jahrzehntelangen Praxis des zuständigen Referates des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern auch bestätigt.

Der Grundsatz von Treu und Glauben hat an sich auch im Abgabenverfahren Geltung. Er besteht jedoch nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. VwGH 22.04.1991, 90/15/0007). Derartige besondere Umstände hat der Berufungswerber aber nicht behauptet. Das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung bedeutet jedoch keinen Verstoß gegen Treu und Glauben; vielmehr ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt.

Ergänzend sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juli 2000, 97/14/0040, verwiesen, wonach eine für Vorjahre vorgenommene rechtliche Beurteilung, die sich zu Gunsten des Abgabepflichtigen ausgewirkt hat, bei diesem zwar die Hoffnung wecken kann, die Abgabenbehörde werde diese Beurteilung auch in den Folgejahren beibehalten, sie schafft aber kein schutzwürdiges Vertrauen, die Behörde werde diese Beurteilung – wenn sie sich als unrichtig herausstellt – auch für Folgezeiträume beibehalten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist aber das im Artikel 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. April 2010