



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.S., Adresse, vertreten durch WT.X, vom 8. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. März 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

W.S. hat mit zwei Kaufverträgen vom 14. Juni 1999 und vom 3. September 1999 an die Firma F.E.. Grundflächen im Ausmaß von 38.118 m<sup>2</sup> um einen Kaufpreis von gesamt 15.810.038 S verkauft. Die Bezahlung des einen Kaufpreises von 10.804.688 S erfolgte mittels Scheck, der andere Kaufpreis von 5.005.350 S wurde auf ein Bankkonto lautend auf den Sohn H.S. überwiesen. Da W.S. trotz Aufforderung über die Mittelverwendung gegenüber dem Finanzamt K keine Aussage machte, hegte das Finanzamt in einer Kontrollmitteilung den Verdacht des Vorliegens "einer Weitergabe dieser Gelder an den Sohn H.S." im Wege einer Schenkung.

Das Finanzamt Innsbruck führte daraufhin Ermittlungen wegen einer eventuellen Kaufpreisschenkung durch. Dazu wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, auf Grund des Übergabsvertrages vom 1. Dezember 1990 sei H.S. außerbücherlicher Eigentümer der an

die Firma F.E. verkauften Liegenschaften. Die Erwähnung dieses außerbücherlichen Eigentums in den Kaufverträgen sei vom Vertragsverfasser übersehen worden. Die Ermittlungen der Abgabenbehörde haben außerdem ergeben, dass der Übergabevertrag grundverkehrsbehördlich nicht genehmigt worden war. Zum Zeitpunkt des Verkaufes war nicht H.S., sondern W.S. Eigentümer der Liegenschaften. Unter Darlegung dieser Sachverhaltsfeststellungen erging mit Schreiben vom 5. Dezember 2002 nochmals unter Setzung einer Frist die Aufforderung den Geldfluss des Kaufpreises bezüglich der Kaufverträge abgeschlossen mit der Firma F.E. nachzuweisen mit dem Hinweis, *"sollte dieser Aufforderung nicht nachgekommen werden, wird eine Kaufpreisschenkung in Höhe von ATS 15.810.038 angenommen und die entsprechende Schenkungssteuer gelangt zur Vorschreibung"*.

Auch in der beantragten erstreckten Frist wurden die entsprechenden Nachweise über den Geldfluss nicht erbracht. Mit Bescheid vom 10. März 2004 schrieb das Finanzamt Innsbruck gegenüber dem H.S. für den Rechtsvorgang "Kaufpreisschenkung aufgrund Kaufverträge vom 14.6.1999 und 3.9.1999 vom 3. Februar 2004 mit W.S. " ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 1,146.760,27 € unter Anwendung der Steuerklasse I eine Schenkungssteuer von 137.611,20 € vor.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, W.S. habe mit notariell beglaubigtem Übergabs- und Erbverzichtsvertrag vom 1. Februar 1990 sowie ebenfalls notariell beglaubigten Einräumungsvertrag gleichen Datums seinem Sohn H.S. unter anderem auch die mit den Kaufverträgen vom 14. Juni 1999 und 3. September 1999 an die Firma F.E. veräußerten Grundstücke übergeben. Als Gegenleistung sei die Übernahme einiger Bankverpflichtungen durch H.S. sowie ein Wohnrecht zugunsten des Übergebers vereinbart gewesen, sodass von einer gemischten Schenkung mit Überwiegen des Schenkungscharakters auszugehen sei. Eine grundbücherliche Durchführung dieser Schenkung sei nie erfolgt, da die Grundverkehrsbehörde X die Zustimmung nach dem Grundverkehrsgesetz 1983 deshalb versagt habe, weil ein im Freiland gelegenes, mit einem Austragshaus bebautes Grundstück nicht mitübertragen worden sei. Diese Liegenschaft habe aber W.S. dem jüngeren Bruder des Bw. versprochen. Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung des Übergabsvertrages vom 1. Februar 1990 werde ausgeführt, als Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gelte jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts, dh. die Frage, ob und in welchem Umfang eine Schenkung vorliege, sei ausschließlich nach den bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Mit dem in § 943 ABGB normierten Erfordernis der wirklichen Übergabe verlange das Gesetz einen zum Schenkungsversprechen (das als solches nicht der Schenkungssteuer unterliege) hinzutretendes, sinnfälliges, nach außen hin erkennbaren Akt, aus dem der ernste Wille des Schenkers hervorgehe, den Gegenstand der Schenkung sofort und vorbehaltlos in den Besitz des Geschenknehmers zu übertragen. Eine

wirkliche Übergabe liege also vor, wenn neben dem Schenkungsvertrag ein anderer, von diesem verschiedener und als Übergabe erkennbarer Akt gesetzt werde, der nach außen in Erscheinung trete und geeignet sei, dem Willen des Geschenkgebers Ausdruck zu verleihen, das Schenkungsobjekt aus dessen Gewahrsame in die des Beschenkten zu übertragen. Bei Liegenschaften genüge zur Übergabe die außerbücherliche Übergabe. "Wirkliche Übergabe" iSd § 943 ABGB liege auch bei der Übergabe aller Verwaltungsakten vor, welche die Bewirtschaftung der Liegenschaft ermöglichen. Dass eine solche Übergabe der Verwaltungsakten erfolgt sei, könne bei Würdigung der gegebenen Verhältnisse nicht bezweifelt werden. H.S. habe tatsächlich sämtliche Verwaltungsakten übertragen bekommen, nur so sei es ihm möglich gewesen, den Übergang des Milchkontingentes auf seinen Namen zu erreichen, an den Verhandlungen über eine eisenbahnrechtliche Genehmigung der Anrainer bestimmend teilzunehmen, einen Pachtvertrag über die gegebene Landwirtschaft abzuschließen oder bei der Bezirkshauptmannschaft K die naturschutzrechtliche Genehmigung eines Schleppweges zu erlangen. Auch die Bewertungsstelle beim Finanzamt K habe mit Bescheid vom 27. November 1991 eine Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 4 BewG vorgenommen und habe den landwirtschaftlichen Betrieb ab 1. Jänner 1991 dem Unternehmer H.S. zugerechnet. Als letztendlich wichtigstes Indiz für die Eigentümerstellung des H.S. sei sicherlich der Umstand anzusehen, dass er die Verkaufsverhandlungen mit der Firma F.E. ausschließlich selbst geführt und auch der Kaufpreis unmittelbar ihm selbst zugeflossen sei. Da H.S. zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge vom 14. Juni 1999 bzw. vom 3. September 1999 Eigentümer der verkauften Grundstücke gewesen sei, könne im Zufluss des Verkaufserlöses keinesfalls eine Schenkung seitens seines Vaters angenommen werden. Die beiden Vertragsparteien des Übergabs- und Erbverzichtsvertrages vom 1. Februar 1990 hätten nämlich trotz des Eintragungshindernisses der fehlenden grundverkehrsbehördlichen Genehmigung die tatsächliche Übergabe bereits seinerzeit vollzogen und H.S. sei mit Ausnahme der formellen Grundbucheintragung bereits am 1. Februar 1990 in die Stellung eines tatsächlichen, also außerbücherlichen Eigentümers getreten. Er habe in Übereinstimmung mit seinem Vater die Verwaltung des übergebenen Grundbesitzes übernommen und bewirtschaftete diesen auf eigene Rechnung und Gefahr. Weiters habe H.S. alle im Übergabevertrag genannten Verbindlichkeiten des Übergebers übernommen und insbesondere auch die unter Punkt 5 des Einräumungsvertrages vom 1. Februar 1990 erwähnte Wohnung errichtet und vereinbarungsgemäß seinen Eltern unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Über diese Berufung entschied das Finanzamt mit abweisender Berufungsvorentscheidung und begründete diese wie folgt:

"Gem. Punkt 7 des Übergabsvertrages vom 1.2.1990 wird der Vertrag vorbehaltlich der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abgeschlossen. Die Grundverkehrsbehörde hat die Zustimmung versagt, weshalb auch keine grundbücherliche Durchführung getätigt werden konnte.

Sie sprechen in der Berufung von einer Schenkung. Dazu ist zu sagen, dass steuerrechtlich keine Schenkung vorliegt, da der Übergabspreis den Einheitswert übersteigt und somit eine entgeltliche Übergabe vorliegt. Es könnte zivilrechtlich eine gemischte Schenkung vorliegen. In Ermangelung der Kenntnis der seinerzeitigen Verkehrswerte kann die Abgabenbehörde dies nicht nachvollziehen. Bemerkt wird hingegen, dass in Tirol auch für die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht eine grund-(agrар-)verkehrsbehördliche Genehmigung notwendig ist.

Die Mitteilung über die Änderung des Verfügungsrechtes über einen milcherzeugenden Betrieb ist zu einem Zeitpunkt errichtet worden, als die Liegenschaften noch nicht übergeben wurden. Die von Ihnen angeführte eisenbahnrechtliche Genehmigung stärkt die Ansicht der Abgabenbehörde. Es wird darin nämlich erwähnt, dass die Fa. E. beabsichtigt, Teilliegenschaften zu erwerben. Zudem ist davon die Rede, dass lediglich die grundbücherliche Durchführung noch nicht erfolgt ist. Zu diesem Zeitpunkt war die grundverkehrsbehördliche Genehmigung aber noch nicht erteilt, weshalb der Herr H.S. mitunterzeichnete, da sich der Vater W.S. als Eigentümer bezeichnete.

Der Abschluss des Pachtvertrages mit J.G. lässt den Schluss zu, dass in Ermangelung einer Genehmigung der landwirtschaftliche Betrieb an den Sohn mündlich verpachtet wurde. Es wäre sonst eine Irreführung der Pächter, da, wie oben erwähnt, auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht einer Genehmigung bedarf. Für eine Verpachtung des Betriebes spricht auch die naturschutzrechtliche Bewilligung, da lediglich die Gp. 2618/2 bei der Errichtung des Schleppweges davon betroffen ist, während die übrigen zwei Grundparzellen nicht im Übergabsvertrag erwähnt wurden.

Der Umstand, dass laut Ihrer Angabe Sie die Verkaufsverhandlungen geführt haben lässt den Schluss auf zumindest wirtschaftliches Eigentum nicht zu, da Sie von Ihrem Vater beauftragt werden können, diese Verhandlungen durchzuführen und zudem bereits 1991 von einem Verkauf einer Teilliegenschaft die Rede war.

Der Umstand, dass die Bewertungsstelle des Finanzamtes K eine Zurechnungsfortschreibung durchgeführt hat ist kein Indiz für eine wirtschaftliche Verfügungsmacht, da Sie der Bewertungsstelle mitteilen hätten müssen, dass der Vertrag noch nicht genehmigt war und daher die Zurechnung nicht richtig ist.

Letztlich muss noch angeführt werden, dass im Kaufvertrag mit der Fa. E. keine Erwähnung über die wirtschaftliche Verfügungsmacht von H.S. gemacht wurde. Es ist im freien Wirtschaftsverkehr nicht üblich, dass in einem Notariatsakt darüber keine Erwähnung gemacht wird.

Auf Grund obiger Ausführungen musste Ihre Berufung abgewiesen werden."

Der Berufungswerber stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorhalt vom 1. März 2007 wurde dem Bw. nochmals Gelegenheit geboten, durch die Beantwortung der gestellten Fragen den Sachverhalt abschließend darzulegen. Mit Schreiben vom 3. Mai 2007 wurde unter Beischluss entsprechender Unterlagen auf diesen Vorhalt eingegangen.

Mit Berufungsentscheidung vom 10. Mai 2007, RV/0095-I705 wurde die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid als unbegründet abgewiesen mit der Begründung, das Finanzamt ist im gegenständlichen Fall zu Recht von einem schenkungssteuerpflichtigen Vorgang zwischen Vater und Sohn ausgegangen. Gegen diesen Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates brachte der Bw. am 31. Mai 2007 beim Verfassungsgerichtshof eine auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde ein.

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

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua., §1 Abs. 1 Z 2 ErbStG und damit den Schenkungssteuer- Grundtatbestand als verfassungswidrig aufgehoben.

Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG wirkt die Aufhebung eines Gesetzes auf den Anlassfall zurück. Es ist daher hinsichtlich des Anlassfalles so vorzugehen, als ob die als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Tatbestandes nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte. Dem in Art 140 Abs. 7 B-VG genannten Anlassfall (im engeren Sinn), anlässlich dessen das Gesetzesprüfungsverfahren tatsächlich eingeleitet worden ist, sind all jene Beschwerdefälle gleichzuhalten, die zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren (bei Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung) beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren.

Die nichtöffentliche Beratung im Gesetzesprüfungsverfahren begann am 15. Juni 2007. Die oben angeführte Beschwerde ist beim Verfassungsgerichtshof am 31. Mai 2007 eingelangt, war also zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung schon anhängig; der dieser Verfassungsgerichtshofbeschwerde zugrunde liegende Fall ist somit einem Anlassfall gleichzuhalten.

Da die belange Behörde bei Erlassung des beschwerdegegenständlichen Bescheides die als verfassungswidrig aufgehobene Gesetzesbestimmung anwendete und es nach der Lage des Falles offenkundig ist, dass diese Gesetzesanwendung für die Rechtsstellung des Beschwerdeführers nachteilig war, wurde der Beschwerdeführer somit wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt. Der Verfassungsgerichtshof hat aus diesem Grund mit Erkenntnis vom 2. Oktober 2007, B 908/07-5 den Bescheid vom 10. Mai 2007, RV/0095-I/05 des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren war auf Grund der eingangs dargestellten Sach- und Gesetzeslage bei der neuerlichen Entscheidung über die Berufung gegen den angefochtenen Schenkungsteuerbescheid davon auszugehen, dass dieser Schenkungssteuerfall einem Anlassfall gleichzuhalten war. Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG ist demzufolge auf Grund der Anlassfallwirkung im Streitfall so vorzugehen, als ob diese als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Tatbestandes nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte. Diese aufgehobene Gesetzesbestimmung (= Schenkungssteuer-Grundtatbestand) ist damit auf den gegenständlichen Schenkungsfall nicht mehr anzuwenden. Dadurch, dass das Finanzamt den angefochtenen Schenkungsteuerbescheid offenkundig auf diese die Abgabenvorschreibung tragende als verfassungswidrig aufgehobene Gesetzesstelle des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG gestützt hat, liegt eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Schenkungsteuerbescheides begründet.

Aus diesem Grund war wie im Spruch ausgeführt unter Aufhebung des angefochtenen Schenkungssteuerbescheides der Berufung stattzugeben.

Innsbruck, am 18. Oktober 2007