



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Dr. Gerhard Brandauer, Notar, 5020 Salzburg, Sigmund-Haffner-Gasse 3, vom 11. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 13. November 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert:

1. Die Schenkungssteuer für den Rechtsvorgang mit P.R. wird von € 1.299,00 auf € 1.036,50 herabgesetzt.
2. Die Schenkungssteuer für den Rechtsvorgang mit J.R. wird von € 1.299,00 auf € 1.036,50 herabgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 13. Juli 2007 übertrugen Frau P.R. und Herr J.R. das ihnen je zur Hälfte gehörige neu gebildete Grundstück 68/1 an ihren Sohn (der Berufungswerber; kurz: Bw).

Auf diesem Grundstück im Ausmaß von 1.031 m² befindet sich das Objekt „K-Straße 1“.

In Punkt „Drittens:“ des gegenständlichen Übergabsvertrages ist festgehalten:

„ Die Vertragsparteien stellen fest, dass (der Bw) in den vergangenen Jahren aus eigenem Vermögen Zahlungen zur Deckung des Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwandes und für Investitionen (Verbesserungen) an der Vertragsliegenschaft geleistet hat, insbesondere für die Dachsanierung, Fenster, Trockenausbau und Installationen.

Durch die vertragsgegenständliche Übergabe wird auf die Forderung des (der Bw) aus vorstehendem Titel der Teilbetrag von € 50.000,00 (.....) angerechnet beziehungsweise verrechnet. “

Das Finanzamt ermittelte für die Liegenschaft einen Hilfswert in Höhe von € 18.200,00 und setzte für die beiden Erwerbsvorgänge von den Eltern die Schenkungssteuer - ohne Abzug einer Gegenleistung – jeweils mit € 1.299,00 fest.

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben und beantragt, das Forderungsrecht für getätigte Investitionen im Gesamtbetrag von € 50.000,00 als Gegenleistung zu berücksichtigen. Die tatsächlich getätigten Investitionen würden jedenfalls in Höhe von insgesamt zumindest € 50.000,00 liegen. Ein Teil der getätigten Investitionen sei durch Eigenleistungen des Bw erbracht worden, aufgrund der vergangenen Zwischenzeit konnten nicht mehr sämtliche Rechnungen und Belege aufgefunden werden.

Zum Nachweis des Bestehens des Forderungsrechtes und der vom Bw getätigten Investitionen wurden mit einer ‚Zusammenstellung‘ diverse Kopien von ‚Rechnungen‘ im Gesamtbetrag von € 22.196,24 beigelegt. Unter Berücksichtigung der Gegenleistung seien jeweils eine Schenkungssteuer von € 52,00 und eine Grunderwerbsteuer von je € 500,00 festzusetzen.

Die Finanzbehörde I. Instanz wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. Jänner 2008 ab und begründete dies wie folgt:

„ Im Zuge der Berufung wurden zwar diverse Rechnungen vorgelegt, ein unmittelbarer Zusammenhang, dass diese Wareneinkäufe zu Sanierungszwecken des übergabegenständlichen Gebäudes dienten, die einen Regressanspruch des Berufungswerbers gegenüber den Übergebern begründen, ist nicht nachvollziehbar. Zur steuerlichen Anerkennung einer Vereinbarung unter nahen Angehörigen (hier Regressanspruch begründende Vereinbarung) bedarf es nach der Rechtsprechung des VwGH 1. eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts, der 2. nach außen hinreichend zum Ausdruck kommt und 3. dass die Vereinbarung auch zwischen

Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Da diese Voraussetzungen nicht vorliegen, ist der behauptete Regressanspruch steuerlich nicht anzuerkennen. "

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufungen der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und ergänzend vorgebracht, dass der Bw die übergabsgegenständliche Liegenschaft in den Jahren 2000 und 2001 mit den in den vorgelegten Rechnungen angeführten Materialien grundlegend instand gesetzt und umgebaut hätte. Aufgrund seiner handwerklichen und technischen Ausbildung, er sei gelernter Klimaanlageinstallateur, habe er viel eigene Arbeit und Zeit in den Umbau investiert. Die vorgelegten Rechnungen würden eindeutig Baumaterialien, Heizkessel, Elektroinstallationen etc. betreffen, welche für den Umbau der übergabsgegenständlichen Liegenschaft verwendet wurden. Viele Baumaterialien seien naheliegenderweise im Lagerhaus G bezogen worden. Diese Rechnungen würden daher selbstverständlich noch auf die damals noch aktuelle Wohnadresse bei den Eltern lauten. Die auf die damalige Lebensgefährtin B.B. lautenden Rechnungen für Einrichtungsgegenstände seien vom Bw beglichen bzw. ersetzt worden. Er sei nach dem Umbau im Oktober 2001 (siehe Meldezettel) in die übergabsgegenständliche Liegenschaft eingezogen. Seither habe er laufend weitere Investitionen in die Liegenschaft getätigt (z.B. Rechnung der Zimmerei E.W. vom 09.03.2006).

Mit Bericht vom 5. März 2008 wurden die Berufungen und der Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die von der Berufungsbehörde getätigten Ermittlungen haben ergeben, dass die Eltern die übergabsgegenständliche Liegenschaft von der Tante des Bw erworben haben. Über telefonische Anforderung wurde dieser Übergabsvertrag vom 26. Mai 2003 übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 27. August 2009 wurde dem Bw eine detaillierte Aufstellung der von ihm vorgelegten Rechnungen, Kassabons, Zahlscheine und Lieferscheine (insgesamt 37 Stück) übermittelt und eingeladen ua. zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen:

Laut Berufungsvorbringen sollen die wesentlichen Investitionen in den Jahren 2000 und 2001 getätigt worden sein. Aus dem Übergabsvertrag vom 26. Mai 2003 ist ersichtlich, dass die Eltern die Liegenschaft erst im Jahre 2003 von der Tante des Bw erworben haben. Der Bw müsste daher Investitionen in eine – zum damaligen Zeitpunkt - seiner Tante gehörige Liegenschaft getätigt haben. Gemäß dem Berufungsvorbringen müsste er somit ein Forderungsrecht gegenüber der Tante gehabt haben. Der Bestand bzw. die Übernahme eines derartigen Forderungsrechtes durch die Eltern des Bw ist im Übergabsvertrag vom 26. Mai

2003 jedoch nicht dokumentiert. Der Bw wurde weiters ersucht bekannt zu geben, aus welchem Titel er die übergabsgegenständliche Liegenschaft bewohnt hat.

In der Berufung wird vorgebracht, dass der Bw nachhaltige Instandsetzungsarbeiten getätigt hätte. Aus dem Einheitswertakt der übergabsgegenständlichen Liegenschaft, EW-AZ 027-2-1259/1, ist ersichtlich, dass der Bw im Zuge der Einheitswertfeststellung mitgeteilt hat, dass es sich um ein abbruchreifes Bauernhaus handeln würde, welches im Frühjahr 2008 abgerissen worden sei.

Dem Bw wurde ferner konkret vorgehalten, dass es bei 17 von 37 Belegen betreffend Rechnungsadressaten Auffälligkeiten gibt (z.B.: Adressat fehlt; Rechnungen sind an den Vater des Bw, der Inhaber eines Bauernhofes ist, gerichtet; Rechnungen aus den Jahren 2005 und 2006 waren an den Vater adressiert; die an B.B. adressierte Rechnung über die Einbauküche enthält als Lieferadresse G, Weg1). Einige Rechnungen würden Einrichtungsgegenstände bzw. Mobiliar betreffen (z.B.: Einbauküche, Bett, Sitzgarnitur). Auf einzelnen Rechnungen wurden Getränke verrechnet.

Im Antwortschreiben wurde darauf verwiesen, dass die Liegenschaft laut Übergabsvertrag von der Tante ‚mit allen Rechten und Pflichten‘ übertragen worden sei. Der Anbau des Objektes sei in Form eines Prekariums genutzt worden. Die Instandsetzungsarbeiten seien in den Anbau getätigt und das alte Bauernhaus samt Stallgebäude sei in Bauetappen demoliert worden. Die Rechnungen seien aus praktischen Gründen etwa auf den Vater ausgestellt worden, da diese Personen die Gegenstände besorgt hätten, selbstverständlich seien die Rechnungen allesamt ersetzt worden. Die Einbauküche sei Zugehör der Liegenschaft geworden und habe den Wert dieser erheblich erhöht.

Dem Finanzamt wurde das Antwortschreiben des Bw zur Kenntnis gebracht und insbesondere darauf hingewiesen, dass die Ausführungen des Bw zum Anbau und dem abgerissenen Altobjekt evtl. eine Neubeurteilung des Hilfswertes für das Schenkungsobjektes erforderlich machen könnten.

Das Finanzamt errechnete daraufhin einen neuen Einheitswert ab 1. Jänner 2004 in Höhe von € 14.700,00 und erließ die entsprechenden Einheitswertbescheide.

Dies wurde dem Vertreter des Bw zur Kenntnis gebracht. Dagegen wurden keine Einwendungen erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955 unterliegen der Schenkungssteuer unter Anderem Schenkungen unter Lebenden.

Mit Erkenntnis des VfGH vom 15.06.2007, G 23/07 ua., kundgemacht unter BGBl. I 2007/39, wurde § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955 mit Wirkung vom 01.08.2008 als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Steuerschuld entsteht bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (vgl. § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG).

Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld im Jahre 2007 entstanden, weshalb die aufgehobene Gesetzesstelle weiterhin anzuwenden ist.

B) Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwenders bereichert wird;

Nach § 938 ABGB heißt ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird, eine Schenkung. Der wesentliche Unterschied zwischen bürgerlich-rechtlichen Schenkungen und anderen freigebigen Zuwendungen unter Lebenden besteht darin, dass bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung, bei der freigebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt. Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst; andernfalls liegt eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn vor. Der Begriff der freigebigen Zuwendung schließt daher den der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes ein.

Bei der bürgerlich-rechtlichen Schenkung liegt Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung vor. Der Wille zu bereichern muss aber auch bei freigebigen Zuwendungen beim Zuwendenden vorhanden sein. Dieser Wille muss allerdings kein unbedingter sein. Es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zug der Abwicklung des Geschäftes ergibt (vgl. VfGH vom 24.05.1991, 89/16/0068 und die dort zitierte weitere Rechtsprechung).

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes (außer Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechtes)

jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Eine solche Zuwendung liegt etwa dann vor, wenn der Leistung eines Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist; eine solche "gemischte Schenkung" kommt somit bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht.

Bei der Feststellung, ob ein krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen (geringfügige Wertunterschiede bleiben außer Betracht) und somit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zu vergleichen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung das Erkenntnis des VwGH vom 27.05.1999, Zl. 96/16/0038, VwSlg 7.408/F).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte zu treffen (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 27.05.1999 und vom 23.01.2003, Zl. 2002/16/0104), weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (vgl. VwGH vom 04.12.2003, Zl. 2002/16/0246, VwSlg 7.882/F); dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (vgl. VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0051).

Liegt danach eine (gemischte) Schenkung vor, richtet sich die Bewertung, die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, nach § 19 ErbStG.

Unbestritten ist im Berufungsfall, dass aufgrund der Gegenüberstellung des Verkehrswertes der übertragenen Liegenschaft und der strittigen Gegenleistung eine Schenkung vorliegt.

Strittig ist, ob die vom Bw eingewendete Gegenleistung von insgesamt € 50.000,00 bei der Berechnung der Schenkungssteuer steuermindernd zu berücksichtigen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – voraus, dass sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 167 E 329, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den konkreten Berufungsfall folgendes:

Faktum ist, dass das strittige Forderungsrecht für getätigte Investitionen gegenüber den Liegenschaftseigentümern erstmalig im gegenständlichen Übergabsvertrag nach Außen hin in Erscheinung getreten ist und im Ergebnis zu einer Verminderung der progressiven Schenkungssteuer führen würde.

Es gibt keine weiteren schriftlichen Unterlagen über dieses angeblich mit der Übergabe der Liegenschaft verrechnete Forderungsrecht. Der Bw hat zwar Rechnungen, Kassabons vorgelegt, diese lassen aber einen konkreten Zusammenhang zu einer bestimmten Verbindlichkeit nicht erkennen. Dazu ist festzuhalten, dass die vorgelegten Belege betragsmäßig nicht einmal die Hälfte der behaupteten Schuld erreichen.

Der Bw bringt selbst vor, dass er den Anbau aufgrund des bestehenden familiären Naheverhältnisses in Form eines Prekariums genutzt hat. Damit ist aber die mangelnde Fremdüblichkeit des Vertragsverhältnisses dokumentiert. Gleichzeitig soll ein nach Außen hin nicht in Erscheinung getretenes (echtes) Forderungsrecht gegen die Tante entstanden sein. Der genaue Inhalt des strittigen Rechtes ist unklar.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass im Übergabsvertrag von der Tante an die Eltern des Bw eine bestehende Verbindlichkeit nicht erwähnt wird. Sollte tatsächlich eine ‚echte‘ Schuld der Tante übernommen worden sein, hätte dies – wie unter Fremden üblich – im Vertragswerk ihren Niederschlag finden müssen.

Die behauptete Gegenleistung erfüllt keine der von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung.

Aus den oben angeführten Gründen wird daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen angenommen, dass eine Gegenleistung (Gegenverrechnung mit einer Forderung) in Höhe von € 50.000,00 nicht bestanden hat. In diesem Punkt war dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden.

C) Abweichend vom Grundsatz des Abs. 1 des § 19 ErbStG sind die im Abs. 2 dieser Gesetzesstelle bezeichneten Vermögensgegenstände (Grundbesitz) mit dem Dreifachen des Einheitswertes zu bewerten.

Das Berufungsverfahren hat ergeben, dass der für die gegenständlichen Erwerbsvorgänge maßgebliche Einheitswert € 14.700,00 - und nicht wie in den angefochtenen Bescheiden angenommen € 18.200,00 - beträgt.

Dem Berufungsbegehren war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

D) Die Schenkungssteuer für die einzelnen Vorgänge errechnet sich wie folgt:

1. Übergabs-, Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrag vom 13. Juli 2007 mit **P.R.**:

Die Schenkungssteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit	1.036,50 €
Bisher war vorgeschrieben	1.299,00 €
Gutschrift laut Berufungsentscheidung	262,50 €
Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:	
Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3 % vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 19.850,00 €	595,50 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 22.050,00 €	441,00 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	1.036,50 €
Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:	
Wert der Grundstücke (Einheitswert in Höhe von € 14.700,00 mal 3 = 44.100,00, davon die Hälfte)	22.050,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	19.850,00 €

2. Übergabs-, Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrag vom 13. Juli 2007 mit **J.R.**:

Die Schenkungssteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit	1.036,50 €
Bisher war vorgeschrieben	1.299,00 €
Gutschrift laut Berufungsentscheidung	262,50 €
Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:	
Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3 % vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 19.850,00 €	595,50 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 22.050,00 €	441,00 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	1.036,50 €
Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:	
Wert der Grundstücke (Einheitswert in Höhe von € 14.700,00 mal 3 = 44.100,00, davon die Hälfte)	22.050,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	19.850,00 €

Salzburg, am 8. März 2010