



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RR, wohnhaft in X, vom 21. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 18. September 2002 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 23. Juli/1. August 2002 schloss BR mit ihrem Neffen, RR (=Berufungswerber = Bw) einen Übergabsvertrag, der auszugsweise nachfolgende Bestimmungen enthält:

*Erstens: Frau BR übergibt an ihren Neffen, Herrn RR, und dieser letztere übernimmt von der Erstgenannten die derselben allein gehörige Liegenschaft EZ 621 Grundbuch S (...) samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten sowie samt allen Anteilen am vorhandenen tatsächlichen und rechtlichen Zugehör, insbesondere mit dem Haus Sch, und allen sonstigen auf der übergebenen Liegenschaft befindlichen Baulichkeiten, gegen Vorbehalt der nachstehend vereinbarten Rechte.*

*Zweitens: Die Übergeberin behält sich hinsichtlich der übergebenen Liegenschaft die lebenslängliche Dienstbarkeit der Fruchtnießung nach Inhalt und Umfang der Bestimmungen der §§ 509 und folgende des ABGB vor (...)*

*Dem Übernehmer steht das Recht zu, die übergebene Liegenschaft mit Ausnahme des Schlafzimmers der Übergeberin auch während der Dauer ihres Fruchtgenussrechtes mitzubenützen.*

*Sonstige Gegenleistungen wurden nicht vereinbart, insbesondere kein Übergabspreis und keine persönliche Betreuung für die Übergeberin (...)*

*Viertens: Zur grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages willigen die Vertragsschließenden bei der Liegenschaft EZ 621 Grundbuch S in nachstehende Grundbucheintragungen ausdrücklich ein:*

- 
- a) Einverleibung des Eigentumsrechtes für RR,  
 b) zu Gunsten der Übergeberin BR, in Verdinglichkeit der derselben eingeräumten Rechte in die Einverleibung der Dienstbarkeit der Fruchtnießung gemäß Punkt "Zweitens" dieses Vertrages.

Fünftens: Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes samt Last, Vorteil, Nutzen und Gefahr erfolgt mit Unterfertigung dieses Vertrages, doch hat die Übergeberin die Vertragsliegenschaft noch bis zu ihrem Ableben als Fruchtnießerin inne (...).

Siebtens: (...) Für Zwecke der Steuerbemessung, jedoch ohne Präjudiz für die Vertragsparteien, werden die Rechte der Übergeberin gemäß Punkt "Zweitens" dieses Vertrages pro Monat mit 300,00 € bewertet.

Für Zwecke der Steuerbemessung wird festgestellt, dass der Übernehmer seitens der Übergeberin keine Vorschenkungen im Sinne des § 11 des ErbStG innerhalb der letzten zehn Jahre erhalten hat.

Die Bewertungsstelle des zuständigen Finanzamtes teilte mit, dass die übergebene Liegenschaft als Einfamilienhaus mit einem Einheitswert von 16.642,08 € bewertet sei.

Das Finanzamt schrieb dem Bw in der Folge mit Bescheid vom 18. September 2002 Grund'erwerbsteuer in Höhe von 630,00 € vor und berechnete diese mit 3,5 % von dem gemäß § 16 BewG kapitalisierten Wert des Fruchtgenussrechtes in Höhe von 18.000,00 €.

Ebenfalls mit Bescheid vom 18. September 2002 wurde gegenüber dem Bw nach den Bestimmungen des § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG Schenkungssteuer in Höhe von 5.525,45 € (das sind 14 % von 31.486,00 €) festgesetzt, wobei das Finanzamt vom dreifachen Einheitswert von 49.926,24 € die Gegenleistung von 18.000,00 € in Abzug brachte.

Am 16. Oktober 2002 errichteten die Vertragsparteien einen "Übergabsvertragsnachtrag" mit im Wesentlichen nachfolgenden Inhalt:

*Einleitung: Mit Übergabsvertrag vom 1. August 2002 hat Frau BR die ihr allein gehörige Liegenschaft EZ 621 Grundbuch S an einen Sohn eines Bruders, ihren Neffen, Herrn RR, übergeben. Als Gegenleistung wurde die Dienstbarkeit der Fruchtnießung hinsichtlich der übergebenen Liegenschaft vereinbart. Es wurde jedoch zwischen der Übergeberin und dem Übernehmer noch mündlich vereinbart, dass der Übernehmer Zahlungen an weitere Verwandte der Übergeberin nach deren Weisung zu leisten hat. Da der Übernehmer dazu aber derzeit nicht in der Lage ist, wurde diesbezüglich nichts in den schriftlichen Vertrag aufgenommen. Nunmehr ist aber eine Einigung zwischen den Vertragschließenden in der Weise erfolgt, dass der Übernehmer einen Betrag von 32.000,00 € in Raten an die Übergeberin selbst zu leisten hat, über den sie dann nach ihrer Wahl verfügen kann.*

Erstens: Die Vertragschließenden ändern daher die Punkte "Erstens" und "Zweitens" des Übergabsvertrages vom 1. August 2002 in der Weise ab, dass sie lauten wie folgt:

"Erstens: Frau BR übergibt an ihren Neffen, Herrn RR, und dieser letztere übernimmt von der Erstgenannten die derselben allein gehörige Liegenschaft EZ 621 Grundbuch S (...) samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten sowie samt allen Anteilen am vorhandenen tatsächlichen und rechtlichen Zugehör, insbesondere mit dem Haus Sch, und allen sonstigen auf der übergebenen Liegenschaft befindlichen Baulichkeiten, um den vereinbarten Übergabspreis von 32.000,00 € und gegen Vorbehalt der nachstehend vereinbarten Rechte.

Die Berichtigung des Übergabspreises erfolgt auf nachstehende Weise:

Der Übernehmer verpflichtet sich, den gesamten Übergabspreis in 32 gleichen, aufeinander folgenden Monatsraten in Höhe von je 1.000,00 € bis spätestens 15. eines jeden Monats zu

*bezahlen, wobei die 1. Rate im Oktober 2002 zur Zahlung fällig ist. Eine Verzinsung oder Sicherstellung des offenen Übergabspreises wird nicht vereinbart. Es wird aber ausdrücklich die Wertbeständigkeit der vorstehenden Forderung vereinbart. (...)*

*Zweitens: Die Übergeberin behält sich hinsichtlich der übergebenen Liegenschaft die lebenslängliche Dienstbarkeit der Fruchtnießung nach Inhalt und Umfang der Bestimmungen der §§ 509 und folgende des ABGB vor (...)"*

*Zweitens: Im Übrigen bleibt der vorgenannte Übergabsvertrag vollkommen unverändert.*

In der nunmehr vom Bw eingereichten Abgabenerklärung wurde an Stelle einer Gegenleistung von 18.000,00 € eine Gegenleistung von insgesamt 50.000,00 € angeführt.

Gleichzeitig wurde mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2002 Berufung gegen den Bescheid vom 18. September 2002, Steuernummer A, Erfassungsnummer B, eingebracht. Der auf Grund des Übergabsvertrages vom 1. August 2002 ergangene Bescheid weise die Schenkungssteuer zwar richtig aus, doch werde diese wegen des Vertragsnachtrages nunmehr abzuändern sein. Wie aus dem Übergabsvertragsnachtrag ersichtlich, seien zusätzliche Zahlungen des Übernehmers vorgesehen, die in ihrer Höhe und Fälligkeit noch unbestimmt gewesen seien, aber im vorgelegten Nachtrag präzisiert worden seien. Danach habe der Übernehmer einen Übergabspreis von 32.000,00 € an die Übergeberin zu zahlen. Beantragt werde daher, die vorgeschriebene Schenkungssteuer zur Gänze abzuschreiben und an Stelle der vorgeschriebenen Schenkungssteuer eine weitere Grunderwerbsteuer von 1.120,00 €, insgesamt daher eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.750,00 € vorzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2002 gab das Finanzamt der gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. September 2002 eingebrachten Berufung statt und wies die gegen den Schenkungssteuerbescheid vom 18. September 2002 eingebrachte Berufung als unbegründet ab. Die Grunderwerbsteuer wurde anstatt bisher mit 630,00 € mit einem Betrag von 1.750,00 € festgesetzt, da laut Übergabsvertragsnachtrag vom 16. Oktober 2002 zusätzlich zum Fruchtgenussrecht ein Übergabspreis in Höhe von 32.000,00 € vereinbart worden sei.

Zur Abweisung der gegen den Schenkungssteuerbescheid eingebrachten Berufung wurde begründend ausgeführt, dass gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG die Steuerschuld bei Schenkungen mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entstehe. Als solcher sei der 23. Juli 2002 anzusehen, weil laut Punkt "Fünftens" des Übergabsvertrages an diesem Tag die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes erfolgt sei. Unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.3.1999, 96/15/0079, und vom 25.5.2000, 2000/16/0066 – 0071, wurde dargelegt, dass die mit Verwirklichung des Steuertatbestandes entstandene Steuerschuld in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, möge diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden könne. Spätere Änderungen könnten die entstandene Steuerschuld nur dann zum

Wegfall bringen, wenn sie – wie etwa in § 33 ErbStG – einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllten. Bereits mit Erkenntnissen vom 4.11.1994, 94/16/0078, und 19.4.1995, 94/16/0258, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Parteien im Falle einer gemischten Schenkung durch die nachträgliche Vereinbarung zusätzlicher Gegenleistungen eine für den unentgeltlichen Teil des Geschäftes bereits entstandene Schenkungssteuerpflicht nicht mehr verringern könnten.

Am 29. August 2003 stellte der Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung "gegen den Bescheid vom 18. September 2002, Steuernummer A, Erfassungsnummer B", durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dem angefochtenen Bescheid liege der Sachverhalt zu Grunde, dass ihm seine Tante die angeführte Liegenschaft gegen Vorbehalt der lebenslänglichen Dienstbarkeit der Fruchtnießung und eines obligatorischen Belastungs- und Veräußerungsverbotes hinsichtlich der ganzen übergebenen Liegenschaft übertragen habe. Darüber hinaus sei anlässlich der Übergabe vereinbart worden, dass er verpflichtet sei, über Anweisung der Übergeberin angemessene Beträge an weitere Neffen und Nichten der Übergeberin auszuzahlen. Diese Verpflichtung sei aber nicht in den Übergabsvertrag aufgenommen worden, weil die Übergeberin bei Bemessung der Auszahlungsbeträge auch auf die Zahlungsfähigkeit des Bw Rücksicht habe nehmen wollen und er die Übergeberin so gut kenne, dass er sicher hätte sein können, dass sie keine übertriebenen Zahlungen verlangen werde. Erst nach Ergehen des angefochtenen Bescheides sei ihm klar geworden, dass die Nichtaufnahme seiner Zahlungsverpflichtung in den Vertrag zu einer wesentlich höheren Besteuerung der Übergabe führen werde. Er habe daher die Übergeberin gedrängt, den von ihm zu bezahlenden Übergabspreis schon jetzt auch ziffernmäßig endgültig festzulegen. Sie hätten sich darauf geeinigt, dass er einen Übergabspreis von 32.000,00 € in 32 gleichen, aufeinander folgenden Monatsraten in Höhe von je 1.000,00 € an die Übergeberin zu bezahlen habe. Über diese Beträge könne die Übergeberin nach ihrem Ermessen verfügen und diese entweder selbst verbrauchen oder ihre übrigen Neffen und Nichten nach ihrem Dafürhalten bedenken. Die Abgabenbehörde habe entgegen seinem Berufungsantrag, die vorgeschriebene Schenkungssteuer abzuschreiben und an Stelle dieser eine weitere Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.120,00 € vorzuschreiben, die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid abgewiesen und eine weitere Grunderwerbsteuer von 1.120,00 € vorgeschrieben. Dies habe zur Folge, dass er für einen Teil seines Erwerbes sowohl Schenkungs- als auch Grunderwerbsteuer zu bezahlen hätte. Die Schenkungssteuervorschreibung sei noch nicht rechtskräftig gewesen und hätte daher sehr wohl im Berufungsverfahren berichtigt werden können, weil schon beim Übergabsvertrag vom 1. August 2002 festgestanden sei, dass er auch einen Übergabspreis bezahlen müsse, der dann mit dem Übergabsvertragsnachtrag vom 16. Oktober 2002 präzisiert worden sei. Die in der Berufungs-

vorentscheidung aufgestellte Behauptung, der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung sei der 23. Juli 2002 gewesen, sei vollkommen unzutreffend, weil in diesem Vertragspunkt die Übergabe und Übernahme mit Vertragsunterfertigung vereinbart worden sei, die Übergeberin die Vertragsliegenschaft aber noch bis zu ihrem Ableben als Fruchtnießerin inne habe. Der Tag der Vertragsunterfertigung sei daher nur ein Verrechnungsstichtag für die Einnahmen und Ausgaben sowie für den Gefahrenübergang. Tatsächlich sei die wirkliche Übergabe bis heute nicht vollzogen worden und werde die Übergabe erst mit der Einverleibung des Eigentumsrechtes des Übernehmers im Grundbuch ausgeführt werden.

Eine Grundbuchsabfrage ergab, dass BR nach wie vor als alleinige Eigentümerin der Liegenschaft EZ 621 Grundbuch S im Grundbuch eingetragen ist.

Mit Ergänzungersuchen vom 27. August 2004 ersuchte die Referentin den Bw, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

*Im Übergabsvertragsnachtrag vom 16. Oktober 2002 wurde die Zahlung von 32 Monatsraten in Höhe von je 1.000,00 €, beginnend ab Oktober 2002, vereinbart. Sie werden gebeten, den Zahlungsfluss in geeigneter Form nachzuweisen.*

*Welche Überlegungen waren dafür maßgeblich, dass der Übergabsvertrag vom 23. Juli 2002 bereits am 16. Oktober 2003 durch den Übergabsvertragsnachtrag abgeändert und nunmehr eine weitere Gegenleistung vertraglich fixiert wurde? Aus welchen Gründen wurde diese weitere Gegenleistung von 32.000,00 € nicht bereits im Übergabsvertrag schriftlich fixiert?*

*Auffällig ist, dass der Nachtrag offensichtlich in Folge der Schenkungssteuervorschreibung innerhalb der Berufungsfrist gegen diesen Bescheid erfolgte und die Gegenleistung (50.000,00 €) nunmehr genau der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage (49.926,24 € = dreifacher Einheitswert) entspricht. Eine außersteuerliche Veranlassung ist nicht erkennbar.*

*In Punkt Zweitens, vorletzter Absatz des Übergabsvertrages wurde Ihnen das Recht eingeräumt, die übergebene Liegenschaft mit Ausnahme des Schlafzimmers der Übergeberin auch während der Dauer ihres Fruchtgenussrechtes mitzubenützen. Üben Sie dieses Ihnen eingeräumte Recht derzeit aus?*

*Im Vorlageantrag vom 28. August 2003 brachten Sie vor, der Tag der Vertragsunterfertigung (23. Juli 2002) sei nur ein Verrechnungsstichtag für die Einnahmen und Ausgaben sowie für den Gefahrenübergang gewesen; tatsächlich habe die wirkliche Übergabe bislang nicht stattgefunden. Diese werde erst mit der Einverleibung des Eigentumsrechtes im Grundbuch ausgeführt werden.*

*Was ist unter "Gefahrenübergang" konkret zu verstehen?*

*Was genau meinen Sie mit "wirklicher Übergabe"?*

*Welche Kosten bzw. Ausgaben sind gemeint? Werden diverse Kosten im Zusammenhang mit der Vertragsliegenschaft bereits von Ihnen getragen bzw. erfolgt eine Kostenteilung zwischen Ihnen und Frau BR? Wenn ja, auf welche Kosten trifft dies zu?*

*Wurde für die Einverleibung des Eigentumsrechtes im Grundbuch bereits ein Termin in Aussicht genommen?*

*Sind Sie der Übergeberin bei diversen Arbeiten (beispielsweise Mähen der Wiese, Obsternte, Streicharbeiten, etc.) behilflich? Übernehmen Sie sonstige Besorgungen für die Übergeberin?*

*Mit Schreiben vom 28. August 2003 stellten Sie den "Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Bescheid vom 18. September 2002, Steuernummer A, Erfassungsnummer B, durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz." Da sowohl der*

*Schenkungssteuer- als auch der Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. September 2002 datieren und beide Bescheide die Steuernummer A und die Erfassungsnummer B aufweisen, werden Sie eingeladen, bekannt zu geben, ob Ihr Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beide Bescheide umfasst oder nur einen (welchen) Bescheid.*

Bezugnehmend auf diesen Vorhalt teilte der Bw mit Schreiben vom 15. September 2004 mit, dass er die monatlichen Raten gemäß dem Übergabsvertragsnachtrag vom 16. Oktober 2002 mit Rücksicht auf seine sonstigen Verpflichtungen nicht ganz habe einhalten können. Seine Tante habe ihr Einverständnis dazu gegeben, die Zahlungen auch in ihm möglichen, kleineren Teilbeträgen zu leisten. Zunächst habe er seiner Tante nach erfolgter Einigung bereits am 15. September 2002 eine Akontozahlung von 6.000,00 € geleistet und dann in den Folgemonaten bis Ende 2002 noch weitere 800,00 €, zusammen daher 6.800,00 €. Im Jahr 2003 habe er monatliche Zahlungen von insgesamt 3.900,00 € geleistet und im Jahr 2004 bis einschließlich September insgesamt 7.800,00 €. Er habe daher bisher anstatt dem laut Übergabsvertragsnachtrag bis einschließlich September 2004 fällig gewordenen Betrag von 24.000,00 € mit Zustimmung seiner Tante 18.500,00 € bezahlt. Den restlichen Übergabspreis werde er in gleicher Weise wie bisher in ihm möglichen Raten so rasch wie möglich abzutragen. Zum Nachweis seiner Zahlungen lege er Kopien der Zahlungsbestätigungen seiner Tante vor. Die Zahlungen vom 15. September 2002 und vom 24. August 2004 seien aus Eingängen aus einer Wüstenrot-Schuldverschreibung bzw. aus einem fällig gewordenen Bausparvertrag erfolgt. Sämtliche Zahlungen seien anlässlich seiner häufigen Aufenthalte im Haus der Übergeberin bar erfolgt.

Wie schon aus der Einleitung zum Übergabsvertragsnachtrag ausgeführt, sei zwischen ihm und der Übergeberin außerhalb des schriftlichen Vertrages mündlich vereinbart worden, dass er noch Zahlungen an andere Verwandte der Übergeberin nach deren Weisung leisten solle. Es habe sich dabei im Wesentlichen um andere Kinder von Geschwistern der Übergeberin gehandelt, die nach ihrem Willen auch nicht leer ausgehen sollten. Da er auf Grund seiner familiären Verpflichtungen nicht in der Lage sei, auf einmal größere Zahlungen zu leisten und sie sich über den zu Grunde zu legenden Wert der Liegenschaft nicht im Klaren gewesen seien, sei diesbezüglich nichts in den Vertrag aufgenommen worden, weil ihm seine Tante vertraut habe, dass er die mündliche Abmachung nach ihren Anweisungen einhalten werde. Erst durch den zum Übergabsvertrag ergangenen Bescheid sei ihnen der vom Finanzamt angenommene Wert der Liegenschaft von rund 50.000,00 € vor Augen geführt worden. Sie hätten sich geeinigt, dass dieser Betrag auch als Grundlage für die Auszahlungen an die anderen Erbanwärter dienen sollte. Sie seien sich dabei bewusst gewesen, dass der Verkehrswert des Übergabsobjektes zumindest so weit über dem Wert von 50.000,00 € liegen würde, dass er auf Grund der geschlossenen Verträge nicht zum bloßen Käufer werden würde, sondern durch die Übergabe eine erhebliche Zuwendung von seiner Tante erhalten.

---

Nicht die Abgabenbescheide seien der Grund für den Abschluss dieses Übergabsvertragsnachtrages gewesen, sondern weil seine Verpflichtungen aus der Übergabe endgültig und vollständig schriftlich geregelt werden sollten. Obwohl ihm seine Tante vertraut habe, sei beiden an der schriftlichen Fixierung seiner Verpflichtungen gelegen gewesen. Ihm, weil seine Verpflichtungen aus der Übergabe damit endgültig fixiert worden seien, und seiner Tante, weil der Betrag einvernehmlich festgelegt worden sei, über den sie für sich und ihre Erbanwärter frei habe verfügen können.

In Punkt Zweitens, vorletzter Absatz, des Übergabsvertrages sei ihm das Recht eingeräumt worden, die übergebene Liegenschaft auch während der Dauer des Fruchtgenussrechtes seiner Tante mitzubenützen. Er übe dieses Recht derzeit dadurch aus, dass er sich zumindest einmal wöchentlich im Haus aufhalte, um Aufträge seiner Tante entgegen zu nehmen und um festzustellen, ob Mängel am oder im Haus oder an den Nebengebäuden aufgetreten seien, die zu beheben seien. Diese Bestimmung sei aber weniger mit Rücksicht auf die derzeitigen Verhältnisse in den Vertrag aufgenommen worden, sondern vor allem für den Fall, dass seine Tante selbst nicht mehr in der Lage sei, ihm den jederzeitigen Zugang und Aufenthalt zu ermöglichen. Ergänzend zum Vorlageantrag führte der Bw aus, dass die Übergeberin sich gemäß Punkt Zweitens des Übergabsvertrages die Dienstbarkeit der Fruchtnießung hinsichtlich der übergebenen Liegenschaft vorbehalten habe. Sie sei daher berechtigt, die übergebene Liegenschaft mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkungen zu genießen, aber auch verpflichtet, für alle aus dem Besitz der Liegenschaft entstehenden Zahlungen aufzukommen und die Sache zu erhalten, soweit diese Verpflichtungen den Wert ihres Fruchtgenussrechtes nicht übersteigen würden. Eine förmliche Besitzübergabe an ihn sei daher mit dem Tag des Übergabsvertrages nicht erfolgt, wohl aber seien die Gefahren auf ihn übergegangen. Ginge beispielsweise das Haus infolge eines Brandes unter, obliege es ihm und nicht seiner Tante, für den Wiederaufbau zu sorgen. Auch die Einnahmen und Ausgaben würden mit dem Übergabestichtag verrechnet, soweit sie nicht ohnehin die Übergeberin beträfen. Derzeit gebe es keine Einnahmen oder Ausgaben, die ihn beträfen. Gemäß § 431 ABGB erwerbe er das Eigentum an der Liegenschaft erst mit seiner grundbürgerlichen Eintragung. Wirklich übergeben werde ihm die Liegenschaft mit Beendigung des Fruchtgenussrechtes der Übergeberin. Die Einverleibung seines Eigentumsrechtes im Grundbuch erfolge unverzüglich nach Einlangen der finanzamtlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung, weil alle sonstigen Voraussetzungen bereits vorlägen. Der Übergeberin sei er bei den verschiedensten Arbeiten im und am Haus sowie im Garten behilflich, und über ihr Ersuchen übernehme er auch sonstige Besorgungen.

Sein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz umfasse nur den Schenkungssteuerbescheid.

Dem Schreiben beigelegt waren von BR unterfertigte Bestätigungen über die monatlich jeweils von September 2002 bis September 2004 vom Bw geleisteten Raten des Übergabspreises für das Wohnhaus, welche zwischen 100,00 € und 6.000,00 € betragen.

Dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr wurden sowohl der angeführte Vorhalt als auch die Stellungnahme des Bw zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt äußerte sich dahin gehend, dass laut Punkt Zweitens des Übergabsvertrages vom 23.Juli/1.August 2002 sonstige Gegenleistungen, insbesondere ein Übergabspreis und eine persönliche Betreuung für die Übergeberin, ausdrücklich nicht vereinbart worden seien und diese Vereinbarung der Beurkundung im Übergabsvertragsnachtrag vom 16. Oktober 2002 widerspreche. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei die außerbücherliche Übergabe der Liegenschaft erfolgt und die Zuwendung der Liegenschaft daher ausgeführt.

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

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes sowohl jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes (Z 1) als auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Ein Rechtsgeschäft unterliegt auch dann der Schenkungssteuer, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenüber steht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist (gemischte Schenkung). Bei der gemischten Schenkung wird demnach nach dem Parteiwillen eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen.

Auch ein Übergabsvertrag kann eine gemischte Schenkung darstellen, wenn der Wert der dem Übernehmer obliegenden Gegenleistung wesentlich geringer ist als der Sachwert der überlassenen Liegenschaft und die Vertragschließenden in diesem Umfang eine Schenkung beabsichtigen.

Die dahin gehende Absicht der Parteien steht nicht in Streit und wird in der Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 15. September 2004 ausdrücklich bestätigt.

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall aber, ob die – zusätzliche – Gegenleistung von 32.000,00 € bereits mündlich im Zuge des Übergabsvertrages vom 23. Juli/1. August 2002 oder erst nachträglich neu vereinbart worden ist.

Da der Bw im Vorlageantrag – entgegen Punkt Fünftens des Übergabsvertrages vom 23. Juli/1. August 2002, wonach die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes samt Last, Vorteil, Nutzen und Gefahr mit der Unterfertigung dieses Vertrages erfolgt sei – in Abrede gestellt hat, dass die Grundstücksübergabe bereits vollzogen ist, bleibt zu prüfen, ob

die Schenkung des Grundstücks bereits ausgeführt worden ist. Die Steuerschuld bei Schenkungen entsteht (erst) mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG). Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt.

Bei Liegenschaften ist die Übergabe einer einverleibbaren Übergabsurkunde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes alleine nicht ausreichend. Es bedarf vielmehr der Übertragung des Besitzes an einer Liegenschaft, welche nach den Kriterien des § 309 im Zusammenhang mit 312 ABGB zu beurteilen ist.

Danach wird der Besitz an unbeweglichen Sachen durch Betretung, Verrainung, Einzäunung oder Bearbeitung erworben. Die Erlangung des Besitzes an Liegenschaften durch symbolische Übergabe (etwa durch die Übergabe von Urkunden) ist im Gesetz nicht vorgesehen. Aus § 312 ABGB lässt sich entnehmen, dass der Besitz an unbeweglichen Sachen nur dann erlangt wird, wenn der Wille desjenigen, der eine solche Sache in Besitz nehmen will, durch konkrete und unmittelbare Handlungen an der Sache selbst sichtbar zum Ausdruck kommt.

Entgegen der Ansicht des Bw ist für die Ausführung der Zuwendung die Intabulation im Sinne des § 431 ABGB nicht erforderlich; die Einverleibung ins Grundbuch ist vielmehr der letztmögliche Zeitpunkt, in welchem die Ausführung der Schenkung auf jeden Fall vorliegt (vgl. VwGH 3.9.1987, 86/16/0006).

Der Ausführung der Zuwendung steht nicht entgegen, wenn der Geschenkgeber eines Grundstückes dessen wirtschaftlicher Eigentümer bleibt (d.h., wenn die Nutzung des übertragenen Vermögens beim Übertragenden verbleibt), weil die Schenkungssteuer an bürgerlich-rechtliche Vorgänge und nicht an die wirtschaftliche Betrachtungsweise anknüpft (vgl. Dorazil-Taucher, ErbStG, 4. Aufl., 4.11 h) zu § 12 und das dort zitierte BFH-Urteil vom 22.9.1982, II R 61/80, BStBl. 1983 II S 179).

Insbesondere kann der Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes an einem Grundstück für die das (bürgerlich-rechtliche) Grundstückseigentum übertragende Person bei dieser kein erbschaftssteuerlich bedeutsames wirtschaftliches Eigentum verbleiben lassen.

Im vorliegenden Fall ist zu klären, ob bzw. wann die Besitzübertragung durchgeführt worden ist und in welcher Form die allfällige Übergabe erfolgt ist.

In Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes führte der Bw u. a. an, dass er seine Tante zumindest einmal wöchentlich besuche bzw. sämtliche Zahlungen an sie anlässlich seiner häufigen Aufenthalte im Haus seiner Tante bar erfolgt seien. Er sei ihr bei verschiedenen Arbeiten im und am Haus sowie im Garten behilflich und achte auf Mängel am oder im Haus,

---

die zu beheben wären. Auch sei der Gefahrübergang auf ihn bereits erfolgt, sodass im Falle eines Brandes ihm und nicht seiner Tante der Wiederaufbau obliege.

Für die Ausführung der Zuwendung einer Liegenschaft ist, wie oben dargestellt, weder die bucherliche Eintragung erforderlich noch der Umstand, dass der Geschenknehmer die Liegenschaft (mit)bewohnt. Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde hat der Bw in Anbetracht der Bestimmungen des § 309 iVm § 312 ABGB durch Betreten (regelmäßige, zumindest wöchentliche Besuche) und Bearbeiten (Vornahme von Gartenarbeiten, Behebung von Mängeln am Gebäude, Durchführung verschiedener Arbeiten im und am Haus) bereits Besitz erlangt, sodass die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes, wie in Punkt Fünftens des Übergabsvertrages angeführt, tatsächlich mit Vertragsunterfertigung erfolgt ist. Die Ausführung der Schenkung und damit die Entstehung der Schenkungssteuerschuld sind somit zu bejahen.

Punkt Zweitens, 5. Absatz, des Übergabsvertrages enthält den Passus, dass sonstige Gegenleistungen nicht vereinbart worden seien, insbesondere kein Übergabspreis.

Bei den Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarung.

Bereits die Abgabenbehörde hat unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.11.1994, 94/16/0078 und vom 19.4.1995, 94/16/0258, zutreffend darauf hingewiesen, dass die Parteien im Falle einer gemischten Schenkung durch die nachträgliche Vereinbarung zusätzlicher Gegenleistungen eine für den unentgeltlichen Teil des Rechtsgeschäftes bereits entstandene Schenkungssteuerpflicht nicht mehr verringern können.

Der Bw bringt aber vor, dass diese zusätzliche Gegenleistung nicht nachträglich, sondern – allerdings mündlich – bereits bei Abschluss des Übergabsvertrages vereinbart worden sei, doch seien sowohl die Höhe als auch die Fälligkeit dieser zusätzlichen Gegenleistung noch unbestimmt gewesen und eine Präzisierung erst im vorgelegten Nachtrag erfolgt.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Es genügt dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die andere zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0142).

Offenkundig ist, dass das Vorbringen des Bw in krassem Widerspruch zum Inhalt des Übergabsvertrages steht, demzufolge sonstige Gegenleistungen – nämlich über die Einräumung

---

des Fruchtgenussrechtes hinaus – ausdrücklich ausgeschlossen wurden und darüber hinaus der Ausschluss eines Übergabspreises explizit hervorgehoben wurde.

Wären tatsächlich, wie vom Bw behauptet, bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Zahlungen des Bw an die Übergeberin im Raum gestanden bzw. sogar mündlich vereinbart worden, wäre es geradezu widersinnig gewesen, den angeführten Passus in den Vertrag aufzunehmen. Unverständlich erschiene auch, über eine Gegenleistung von immerhin 32.000,00 € nur eine mündliche Vereinbarung zu treffen, während die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes mit einem Wert von 300,00 € monatlich (kapitalisierter Wert: 18.000,00 €) von vornherein schriftlich festgehalten wurde.

Darüber hinaus ist nicht nachvollziehbar, inwieweit sich innerhalb eines kurzen Zeitraumes von zweieinhalb Monaten zwischen dem Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages am 23. Juli/1. August 2002 und der Errichtung des Übergabsvertragsnachtrages am 16. Oktober 2002 die Zahlungsfähigkeit des Bw, seine familiären Verpflichtungen oder andere Umstände derart geändert hätten, dass diese eine schriftliche Fixierung einer kurz davor angeblich nur mündlich getroffenen Vereinbarung rechtfertigen hätten können.

Schlüssig scheint dagegen, dass dem Bw bzw. dem vertragserrichtenden Notar entgangen sein dürfte, dass für die Wertermittlung nach § 19 Abs. 2 ErbStG seit BGBl. I 2001/42, gültig ab 1. Jänner 2001, nicht mehr der einfache, sondern der dreifache Einheitswert maßgeblich ist. Unter Ansatz des einfachen Einheitswertes wäre bei der vertraglich festgelegten, kapitalisierten Gegenleistung von 18.000,00 € ebenso kein schenkungssteuerpflichtiger Erwerb verblieben wie nunmehr bei Ansatz des dreifachen Einheitswertes und der angeblich bereits mündlich vereinbarten zusätzlichen Gegenleistung von 32.000,00 €.

Andere Gründe als die Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen sind nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde für die Errichtung des Übergabsvertragsnachtrages nicht erkennbar. Diese Vermutung wird indirekt durch das Vorbringen des Bw vom 15. September 2004 gestützt, wonach den Vertragsparteien erst durch den zum Übergabsvertrag ergangenen (Schenkungssteuer)Bescheid der vom Finanzamt angenommene Wert der Liegenschaft von rund 50.000,00 € vor Augen geführt worden sei.

Nach der Rechtsprechung zu § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt (VwGH 30.4.2003, 97/13/0130). Im vorliegenden Fall war jedoch im Hinblick auf den Widerspruch zwischen dem Vertragstext des Übergabsvertrages vom 23. Juli/1. August 2002 und dem Vorbringen des Bw im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die (weitere) Gegenleistung von 32.000,00 € nachträglich zum Zwecke des Wegfalls der

Schenkungssteuer und nicht bereits mündlich anlässlich des Übergabsvertrages vereinbart wurde.

Wie bereits oben dargelegt, kann eine bereits entstandene Schenkungssteuerschuld durch nachträgliche Vereinbarungen nicht mehr beseitigt werden.

Auf Grund der nicht eindeutigen Formulierung im Vorlageantrag ("Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Bescheid vom 18. September 2002, St.Nr. A, Erfassungsnummer. B") sowie der Nichtanwendbarkeit der §§ 250 und 275 BAO auf Vorlageanträge (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz. 1 zu § 250 BAO und Tz. 4 zu § 275 BAO) wurde der Bw befragt, ob sich der Vorlageantrag nur auf den Schenkungssteuerbescheid oder auch auf den Grunderwerbsteuerbescheid beziehe. Der Bw gab dazu an, dass der Vorlageantrag nur den Schenkungssteuerbescheid umfasse.

Die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides, der dadurch bereits in Rechtskraft erwachsen ist, war damit nicht Gegenstand dieses Rechtsmittelverfahrens.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. März 2005