



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 21

GZ. RV/1378-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Jänner 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, mit 14 v. H. von € 39.165,04, sohin im Betrag von € 5.483,11, festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom März 2008 wurde dem Finanzamt die Schenkung von 6 Sparbüchern am 12. September 2007 von Frau J, verstorben im Oktober 2007, an deren Nichte M (= Berufungswerberin, Bw) angezeigt. Laut den vorgelegten Auszügen wurde ein Sparguthaben von insgesamt € 66.267,39 zugewendet, dies nach eigenen Angaben mit der Abrede, dass die Geldbeträge zum Einen als Ersatz für bereits ausgelegte bzw. noch auszulegende Mietkosten für J dienen sollten, zum Anderen der darüber hinausgehende Betrag geschenkt sei.

Laut weiteren Schriftsätzen und nachgereichter Abgabenerklärung habe die mündliche Vereinbarung bestanden, die Miete für die Wohnung der Geschenkgeberin in XY, welche bereits seit Mai 2003 von der Bw von deren Konto entrichtet werde und derzeit (Juli 2008) monatlich € 219 betrage, weiterhin zu bezahlen. In der Wohnung lebe noch der Witwer der

verstorbenen Tante; der exakte Schenkungsbetrag könne erst nach dessen Ableben bestimmt werden.

Beigebracht wurde ein Konvolut an Kontoauszügen (Konto der Bw und deren Gatten bei der A-Bank), woraus zu den eingewendeten Mietzahlungen für den Zeitraum 2003 – 2008 folgende Überweisungen hervorgehen:

Jahr <b>2003</b>	Überweisung €	Jahr <b>2004</b>	Überweisung €	Jahr <b>2005</b>	Überweisung €
Monat 09	231,60	Monat 01	212,93	Monat 01	212,93
11	214,99	02	212,93	02	212,93
12	<u>214,99</u>	03	231,60	03	212,93
gesamt	<b>661,58</b>	04	212,93	05	212,93
		05	212,93	06	212,93
		06	212,93	07	212,93
		07	217,00	09	212,93
		09	212,93	10	212,93
		10	212,93	11	319,20
		Jahr <b>2004</b>		Jahr <b>2005</b>	
		11	232,80	12	<u>212,93</u>
		12	<u>212,93</u>	gesamt	<b>2.235,57</b>
		gesamt	<b>2.384,84</b>		
Jahr <b>2006</b>	Überweisung €	Jahr <b>2007</b>	Überweisung €	Jahr <b>2008</b>	Überweisung €
Monat 01	217,24	02	217,24	Monat 01	215,38
02	217,24	07	217,24	02	215,38
03	217,24	10	217,24	03	215,38
04	217,24	11	217,24	04	215,38
05	217,24	12	<u>217,24</u>	05	215,38
07	217,24	gesamt	<b>1.086,20</b>	06	215,38

10	<u>217,24</u>				07	219,34
gesamt	<b>1.520,68</b>				09	<u>219,34</u>
					gesamt	<b>1.730,96</b>

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 16. Jänner 2009, StrNr, ausgehend von einer Geldschenkung in Höhe von € 54.660,39 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. IV) ErbStG die Schenkungssteuer im Betrag von € 8.675,20 vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Bescheid). Begründend wurde ausgeführt, es seien nur die Kosten für die Miete von Mai 2003 bis zum Todestag der Geschenkgeberin im September 2007, ds. monatlich € 219 und sohin insgesamt € 11.607, anzuerkennen und in Abzug zu bringen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, Nebenbedingung zur Schenkung sei es gewesen, dass die Bw jedenfalls die bereits zu dem Zeitpunkt ausgelegten Beträge in Abzug bringen könne und auch diejenigen, die nach dem Tod der Tante an Miete für den Witwer noch anfallen würden. Es sei der J insbesondere darum gegangen, die Mietzahlungen für ihren Ehemann entsprechend sicherzustellen. Es sei eine nachweisliche Tatsache, dass die Bw die Mietzahlungen weiterhin erbringe. Es bestehe diesbezüglich für die Bw aufgrund des familiären Bezuges letztlich auch eine moralische Verpflichtung und erscheine daher unrichtig und unbillig, die Mietkosten lediglich bis zum Todestag der Geschenkgeberin zu berücksichtigen. Beantragt werde die ersatzlose Aufhebung des Steuerbescheides bzw. die Vorschreibung unter Zugrundelegung der statistisch zu erwartenden Lebensdauer des Witwers.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 16. März 2009 wurde dahin begründet, dass nach den eigenen Angaben im Schreiben vom März 2008, womit die Schenkung angezeigt wurde, keine Rede gewesen sei von Mietzahlungen nach dem Tod der Tante auch an deren Ehemann. Dies sei erst später gegenüber dem Finanzamt geäußert worden. Hinzu komme die Berufung auf eine bloß mündliche Absprache, wozu außer den Kontoauszügen keinerlei Nachweis erbracht worden wäre. Die Berücksichtigung weiterer Kosten sei daher nicht möglich.

Im Vorlageantrag wurde darauf hingewiesen, dass auch hinsichtlich der für die Tante bezahlten Mietkosten nur eine mündliche Absprache bestanden habe, die durch die beigebrachten Belege nach außen hinreichend dokumentiert sei. Die Bw bezahle tatsächlich nach wie vor diese Miete.

Laut Abfrage des UFS im Zentralen Melderegister ist der Witwer der Geschenkgeberin, Herr G, geb. 1921, seit dem Jahr 1988 mit Hauptwohnsitz an der Adresse in XY, gemeldet.

In Beantwortung eines Vorhaltschreibens des UFS wurden – unter teilweiser Wiederholung des bisherigen Vorbringens – für die Jahre 2009 bis 2011 lückenlos sämtliche Mietzinsbeschreibungen durch die X-Hausverwaltung für die betreffende Wohnung, gerichtet an J/G und an die Bw, samt korrespondierenden Einzahlungsbelegen vorgelegt, woraus sich lt.

Gesamtaufstellungen folgende Belastungen ergeben:

2009: € 2.975,97;

2010: € 2.554,43;

2011: € 2.804,16.

Da nach wie vor die Verpflichtung für die Bw bestehe, die Mietzahlungen zu leisten, werde von der Vorschreibung einer Schenkungssteuer überhaupt Abstand zu nehmen sein.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idF vor BGBl I 2007/39, in Geltung ab 1. August 2008, unterlagen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden. Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes sowie nach Z 2 jede andere freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 3 Abs. 4 ErbStG wird die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird.

Schenkungen unter einer Auflage bleiben steuerrechtlich Schenkungen. Der Wert der Auflage, soweit er in Geld veranschlagt werden kann, bildet eine Abzugspost bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage (Bereicherungsprinzip; siehe in *Dorazil*, Handkommentar zum ErbStG, Manz, 3. Aufl., Rz. 18.8 zu § 3).

Eine **Auflage** ist die einem unentgeltlichen Geschäft hinzugefügte Nebenbestimmung, durch die ein Zuwendungsempfänger zu einem Verhalten verpflichtet wird (vgl. zB VwGH 16.11. 1989, 88/16/0141). Dieses Verhalten kann in jeder Leistung bestehen, die als Inhalt eines Forderungsrechtes möglich ist.

Unter dem Begriff "Schenkung unter einer Auflage" ist nicht nur eine Gegenleistung schlecht-hin, sondern jede einem Beschenkten auferlegte Leistung zu verstehen, die keine vertraglich bedungene Gegenleistung iSd bürgerlichen Rechts bildet, jedoch die Bereicherung des Bedachten und damit auch die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer herabsetzt

(VwGH 3.3.1966, 1455/65; VwGH 16.10.1986, 85/16/0014). Ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Einordnung als Auflage oder Gegenleistung im Rahmen eines typengemischten Vertrages tritt insoweit keine Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden ein (BFH 7.6.1989, II R 183/85, BStBl II 814).

Dementsprechend bestimmt § 20 Abs. 8 ErbStG, dass eine Zuwendung unter einer Auflage, die in Geld veranschlagt werden kann, nur insoweit steuerpflichtig ist, als sie den Wert der Leistung des Beschweren übersteigt (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn 59 – 64 zu § 3).

Im Gegenstandsfalle ist zunächst davon auszugehen, dass mit der Schenkung der Sparbücher zum Teil bisher erbrachte Leistungen der Bw, nämlich Mietzahlungen ab 2003, abgegolten werden sollten. Diesbezüglich wurden Kontoauszüge beigebracht und wurden diese Zahlungen dem Grunde nach vom Finanzamt anerkannt. Es gilt allerdings festzuhalten, dass anhand der beigebrachten Belege der Höhe nach – wie vom UFS eingangs und auch an die Bw im Vorhaltschreiben dargelegt – bis zum Ableben der Geschenkgeberin im Oktober 2007 ein Zahlungsnachweis lediglich in Höhe von gesamt **€ 7.454,39** erbracht wurde, sodass für diesen genannten Zeitraum (ab 2003 bis zum Tod der J) nach dem Dafürhalten des UFS nur in diesem Umfang die Abgeltung von erbrachten Leistungen der Bw bzw. eine nicht vorliegende Bereicherung anzuerkennen sein wird.

Im Weiteren wird der Auftrag bzw. eine mündliche Vereinbarung mit der Geschenkgeberin dahin geltend gemacht, dass die Bw das Sparguthaben auch weiterhin zwecks Entrichtung der Miete für die betr. Wohnung verwenden sollte, um damit eben die Mietzahlung für den in der Wohnung verbliebenen Witwer G sicherzustellen. Insoferne habe aufgrund der familiären Verbindung auch eine moralische Verpflichtung bestanden.

Es ist zum Einen dem Finanzamt dahin beizupflichten, dass bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen besonderes Augenmerk darauf zu richten ist, ob diese nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden könnten; ob sie einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich), sodass allein der Verweis auf eine bloß mündliche Absprache als dem nicht genügend erscheint.

Gleichzeitig darf jedoch im Gegenstandsfalle nicht übersehen werden, dass die Bw die Mietzahlungen für die Wohnung auch nach dem Ableben der Tante bis dato *tatsächlich* weiter entrichtet hat. Diesbezüglich liegen für den Zeitraum November 2007 bis Ende 2008 ebenso Kontoauszüge und ab 2009 bis Ende 2011 mittlerweile lückenlos sämtliche Mietzinsvorschreibungen seitens der Hausverwaltung an die Bw samt Zahlungsbelegen vor, somit ein

eindeutiger Nachweis für die tatsächliche Entrichtung. Nach Ansicht des UFS ist damit hinreichend erwiesen und glaublich davon auszugehen, dass die Mietzahlungen durch die Bw in Erfüllung einer der Sparbuchschenkung beigefügten Nebenabrede getätigt wurden und sohin eine Schenkung unter einer Auflage vorliegt.

Der Wert der Auflage für den Zeitraum November 2007 bis Ende 2011 beträgt, soweit nachgewiesen, insgesamt **€ 10.500** (siehe Aufstellung eingangs sowie eigene Gesamtaufstellungen 2009 – 2011), insoweit keine Bereicherung auf Seiten der Bw gegeben und somit dieser Betrag von der Sparbuchschenkung in Abzug zu bringen ist.

Nach der gegebenen Sachlage besteht für den UFS ebenso kein Zweifel daran, dass die Bw der ihr auferlegten Verpflichtung auch in Hinkunft, dh. bis zum Ableben des G, nachkommen wird. Der Kapitalwert ua. von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen, die vom Ableben einer Person abhängen, ergibt sich nach § 16 Abs. 1 BewG nach versicherungsmathematischen Grundsätzen und bemisst sich unter Zuhilfenahme des vom BMF zur Verfügung gestellten Berechnungsprogrammes (unter [www.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerberech/Par16/Par16.aspx](http://www.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerberech/Par16/Par16.aspx)), abgestellt auf das Lebensalter des G und die mtl. Miete von derzeit € 233,68 beginnend ab 1. Jänner 2012, mit gesamt **€ 8.707,96** (siehe beiliegendes Berechnungsblatt).

Im Ergebnis bemisst sich daher die Schenkungssteuer wie folgt:

Bemessungsgrundlage:	in Euro
Zuwendung Sparbücher	66.267,39
abzüglich Abgeltung von Mietzahlungen (2003 – 2007)	- 7.454,39
abzügl. nachgewiesene Zahlungen (November 2007 – Ende 2011)	- 10.500,00
abzüglich ausstehende, kapitalisierte Auflage	<u>- 8.707,96</u>
ergibt	39.605,04
abzüglich Freibetrag	<u>- 440,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	39.165,04
davon Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. IV): 14 % =	<b>5.483,11</b>

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (gem. § 16 BewG)

Wien, am 30. Jänner 2012