



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. MN, geb. A, wohnhaft in B, vertreten durch die öffentlichen Notare Dr. Harald Mezriczky und Dr. Martin Roch in 2320 Schwechat, Himbergerstraße 7, vom 27. Mai 1992 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 30. April 1992 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer beträgt 42.876,97 € (590.000,00 S).

Die Schenkungssteuer in Höhe von 3,5 % der Bemessungsgrundlage beträgt 1.500,69 € (20.650,00 S). Gegenüber dem angefochtenen Bescheid ergibt sich eine Nachforderung von 295,05 € (4.060,00 S).

Die Fälligkeit dieser Nachforderung ist der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu entnehmen. Die Fälligkeit der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Nachforderung bleibt davon unberührt.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 17./28. Oktober 1986 erwarben die Bw und ihr Ehegatte, Dr. FN, die Liegenschaft EZ 791 KG G um einen Kaufpreis von 1,3 Mio. S. Diesem Kaufvertrag ist ferner zu entnehmen, dass der gesamte Kaufpreis mit Hilfe eines Bauspardarlehens finanziert werde und der Erwerb der Schaffung eines Eigenheimes diene. Das Eigentumsrecht an dieser Liegenschaft solle der Bw und ihrem Ehegatten je zur Hälfte einverleibt werden.

Auf Anfrage des Finanzamtes vom 6. Dezember 1986 teilte die Bw mit, dass der auf ihre Person entfallende Kaufpreisanteil mit einem Kredit der Bausparkasse Wüstenrot, Nr. 1780342 – 5252, finanziert worden sei. Als Vertragsdatum des Kredites nannte sie den 25. November 1986. Die jährlichen Rückzahlungen beliefen sich auf 72.000,00 S und würden aus Unterhaltsleistungen ihres Ehegatten finanziert werden. Das Einfamilienhaus werde eine Wohnnutzfläche von maximal 150 m² aufweisen und nach Vollendung der Hauptwohnsitz sein, weil nach Beendigung des Dienstverhältnisses ihres Ehegatten die Dienstwohnung aufgegeben werde. Die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 1 lit. c ErbStG werde daher in Anspruch genommen.

Mit Schreiben vom 5. April 1992 teilte die Bw in Beantwortung eines Ergänzungsvorhaltes mit, dass für den aufgenommenen Kredit jährliche Rückzahlungen in Höhe von 168.000,00 S geleistet würden. Die Wohnnutzfläche des errichteten Hauses betrage 320 m².

Mit Bescheid vom 30. April 1992 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz gegenüber der Bw Schenkungssteuer in Höhe von 16.590,00 S fest, wobei es davon ausging, dass in den Jahren 1986 bis 1991 jeweils 168.000,00 S Darlehensrückzahlungen geleistet worden waren und die Hälfte davon, somit 504.000,00 S, als Schenkung des Dr. FN an die Bw anzusehen sei. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Wohnnutzfläche mehr als 150 m² betrage und die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 1 lit. c ErbStG daher nicht anwendbar sei.

Die Bw brachte gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung ein und führte begründend aus, dass sie den Betrag von 504.000,00 S aus eigenem Vermögen bezahlt habe. Bei ihrer Eheschließung sei zum einen aus ihrem Verdienst aus nichtselbstständiger Arbeit ein Vermögen von 200.000,00 S vorhanden gewesen, zum anderen habe sie anlässlich ihrer Hochzeit am 20. August 1964 eine Mitgift von 350.000,00 S erhalten. Sie habe daher den gesamten Betrag aus ihrem Vermögen bezahlt und ersuche daher, den Schenkungssteuerbescheid zu stornieren.

Das Finanzamt ersuchte die Bw, nachzuweisen, dass sich dieser Betrag zum Zeitpunkt der Kaufvertragserrichtung im Jahr 1986 noch auf ihrem Konto befunden habe und für die Bezahlung ihres Kaufpreisannteiles abgebucht worden sei. Darüber hinaus habe sie dem Finanzamt mitgeteilt, dass ihr Kaufpreisanteil durch Aufnahme eines Kreditvertrages beglichen worden sei und die Rückzahlungen in Höhe von 72.000,00 S jährlich aus Unterhaltsleistungen ihres Ehegatten finanziert würden. Im Zuge einer Anfragebeantwortung sei ferner bekannt gegeben worden, dass die Gesamtbaukosten für das Wohnhaus 3 Mio. S betragen hätten. Sie werde gebeten, detailliert darzustellen, wie sie ihren Baukostenanteil finanziert habe. Sofern Schenkungen zur Begleichung ihres Grund- und Baukostenanteiles erfolgt seien, möge erklärt werden, ob diese angezeigt worden seien.

Die Bw brachte dazu mit Schreiben vom 29. September 1997 vor, dass sie ihre Darstellung vom 25. Mai 1992 dahin gehend berichtigen müsse, dass diese Beträge im Laufe der Jahre in das gemeinsame Güterverhältnis eingeflossen seien. Ob ihr Vater die Hingabe von 350.000,00 S als Aussteuer habe absetzen können, wisse sie nicht. Getrennte Konten seien nicht geführt worden und würden auch jetzt nicht geführt. Seit dem Jahr 1977 könne sie im Monat rund 10.000,00 S sparen, was in 20 Jahren einen Betrag von 2,5 Mio. S ergebe. Per 21. November 1979 sei bei Wüstenrot ein gemeinsamer Bausparvertrag über 400.000,00 S und am 31. Mai 1983 ein gemeinsamer Vertrag über 2 Mio. S abgeschlossen worden. Die Einzahlungsraten und auch die noch laufenden Rückzahlungen würden zu gleichen Teilen getragen. Schenkungen zur Bezahlung des Grund- und Baukostenanteiles seien nicht erfolgt.

Mit weiterem Ergänzungsvorhalt vom 2. Dezember 1997 wies das Finanzamt die Bw darauf hin, dass die für die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach der Bestimmung des § 119 BAO vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen seien. Sie werde abermals ersucht, nachzuweisen, dass der Betrag von 350.000,00 S zum Zeitpunkt der Kaufvertragserrichtung noch nicht verbraucht gewesen sei. Nach Ansicht des Finanzamtes erscheine es nicht glaubwürdig, dass ein im Jahr 1964 hingegebener Betrag im Jahr 1986 noch nicht verbraucht gewesen sei, da Sinn und Zweck eines Heiratsgutes sei, die Kosten anlässlich der Einrichtung des ersten gemeinsamen Haushaltes abzudecken. Zu ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit bzw. zu dem

monatlich ersparten Betrag von 10.000,00 S möge sie jeweils die Dauer der Beschäftigung, den Beruf, den Namen des bzw. der Arbeitgeber sowie die Höhe der monatlichen Einkünfte bekannt geben.

Die Bw führte zur Antwort und zur Ergänzung ihres letzten Schreibens aus, dass sie für den Betrag von 350.000,00 S keine Unterlagen mehr habe. Dass sie sich die genannte Summe habe ersparen können, gehe aber aus den Zuwendungen ihrer Mutter hervor, die im Laufe der 80er Jahre von ihrem Konto mehr als 300.000,00 S an sie überwiesen habe. Seit rund 20 Jahren bekomme sie ein Haushaltsgeld von 30.000,00 S, wovon sie rund 10.000,00 S pro Monat spare.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 1998 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und änderte den angefochtenen Bescheid dahin gehend ab, dass es nunmehr Schenkungssteuer in Höhe von 167.144,00 S vorschrieb. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bw erstmals in der Anfragebeantwortung Mitte Dezember 1997 vorgebracht habe, dass ihr ihre Mutter im Laufe der 80er Jahre von deren Konto mehr als 300.000,00 S überwiesen habe. Weder in den Anfragebeantwortungen vom Dezember 1986, März 1992 und Oktober 1997 noch in den Berufungsausführungen sei ein Hinweis auf diese Schenkungen der Mutter enthalten. Abgesehen davon, dass Schenkungsanzeigen betreffend Schenkungen von der Mutter nicht aufliegen würden, erschienen diese Schenkungen auch deshalb unglaubwürdig, weil die Bw diesfalls zur Bezahlung der Grundkosten keinen bzw. nur einen niedrigeren Kredit hätte aufnehmen müssen. Darüber hinaus sei die in der Anfrage vom 6. Dezember 1986 an die Bw gerichtete Frage, ob die Finanzierung aus Schenkungen bzw. unentgeltlichen Zuwendungen erfolgt sei, nicht beantwortet worden. Auch in der Anfragebeantwortung vom 29. September 1997 habe die Bw die an sie gerichtete Frage, ob Schenkungen zur Bezahlung Ihres Grund- und Baukostenanteiles erfolgt seien, mit "nein" beantwortet. Trotz mehrmaliger Anfragen habe sie weder einen Nachweis dafür erbracht, dass die Bezahlung ihres Grund- und Baukostenanteiles aus eigenen Einkünften aus einer früheren Berufstätigkeit erfolgt sei, noch glaubhafte Angaben zu einer früheren Berufstätigkeit durch Bekanntgabe eines Dienstgebers oder von Dienstzeiten erbracht. Nach Ansicht des Finanzamtes erscheine außerdem nicht glaubwürdig, dass ein im Jahr 1964 hingegebenes Heiratsgut im Jahr 1986 noch nicht verbraucht gewesen sei, weil Sinn und Zweck eines Heiratsgutes sei, die anlässlich der Einrichtung des ersten gemeinsamen Haushaltes entstehenden Kosten abzudecken. Dafür, dass ein Betrag von 200.000,00 S aus einer angeblich nichtselbstständigen Tätigkeit und eine Mitgift in Höhe von 350.000,00 S zum Zeitpunkt der Kaufvertragsserrichtung noch nicht verbraucht gewesen sei, sei weder ein Nachweis erbracht worden, noch seien diese Angaben glaubhaft gemacht worden. Im vorliegenden Fall gehe das Finanzamt davon aus, dass der Grund- und

Baukostenanteil der Bw sowie die Vertragserrichtungskosten, die Eintragungsgebühr im Grundbuch sowie die Grunderwerbsteuer selbst durch Ersparnisse aus dem Haushaltsgeld ihres Ehegatten finanziert worden seien. Ersparnisse aus dem Haushaltsgeld gebührten dem unterhaltspflichtigen Ehemann, sodass die Überlassung dieser Ersparnisse an die Bw eine freigebige Zuwendung ihres Ehegatten darstelle. Die Übernahme der Kosten für den Liegenschaftserwerb und für die Errichtung eines Hauses auf der erworbenen Liegenschaft stelle nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Unterhaltsleistung dar. In die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer wurden anteilige Grundkosten in Höhe von 650.000,00 S, anteilige Baukosten in Höhe von 1,5 Mio. S, geschätzte anteilige Vertragserrichtungskosten von 10.000,00 S, die anteilige Grundbuchseintragungsgebühr in Höhe von 6.500,00 S sowie die der Bw mit Bescheid vom 27. März 1991 vorgeschriebene Grunderwerbsteuer in Höhe von 52.800,00 S eingerechnet und von dieser Bemessungsgrundlage die Freibeträge von 30.000,00 S (§ 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG) und von 100.000,00 S (§ 14 Abs. 3 ErbStG) in Abzug gebracht.

Die nunmehr durch die öffentlichen Notare Dr. FH und Dr. HM vertretene Bw beantragte mit Eingabe vom 28. Jänner 1998 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Anfragen des Finanzamtes seien ihr – als mit dem Abgabenrecht nicht vertraut – zum Teil unverständlich gewesen, weshalb sich ihre Antworten überwiegend auf andere Umstände bezogen hätten und den tatsächlichen Sachverhalt nicht hätten klären können. Festzustellen sei, dass der zum 1. Jänner 1990 festgestellte Einheitswert des Kauf- bzw. Schenkungsobjektes EZ 791 KG G 930.000,00 S betragen habe; die auf sie entfallende Hälfte daher 465.000,00 S. Die zum Erwerb der Liegenschaft erforderlichen Barmittel seien ihr von ihrem Ehegatten im Schenkungswege mit der Auflage zur Verfügung gestellt worden, dafür eine Hälfte dieser Liegenschaft zu erwerben. Es liege somit eine mittelbare Grundstückschenkung zwischen Ehegatten vor, sodass nach ständiger Rechtsprechung die Schenkungssteuer vom Einheitswert dieser Liegenschaft zu berechnen sei. Vom anteiligen Einheitswert verbleibe nach Abzug der berücksichtigten Freibeträge von insgesamt 130.000,00 S ein Betrag von 335.000,00 S. Die 3%ige Schenkungssteuer, welche 10.050,00 S betrage, sei gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG um 1 % vom anteiligen Einheitswert, somit um 4.650,00 S, zu erhöhen, sodass sich insgesamt eine Schenkungssteuer von 14.700,00 S ergebe.

Mit Vorhalt vom 3. August 2004 ersuchte die Referentin die Bw, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

Im o. a. Vorlageantrag wurde erstmals vorgebracht, dass Sie die zum Erwerb der Liegenschaft EZ 791 KG G erforderlichen Barmittel von Ihrem Ehegatten mit der Auflage, den Hälfteanteil dieser Liegenschaft zu erwerben, geschenkt erhalten hätten.

Wie hoch war der geschenkte Betrag genau und wann wurde dieser zugewendet? Existiert diesbezüglich ein schriftlicher Schenkungsvertrag? Wenn ja, bitte um Vorlage.

Zu Ihrem Vorbringen vom Dezember 1997 (siehe die beiliegende Kopie), wonach Sie von Ihrem Ehegatten seit rund zwanzig Jahren ein Haushaltsgeld in Höhe von 30.000,00 S erhalten, werden Sie gebeten, nachfolgende Fragen zu beantworten:

Stand Ihnen dieser Betrag nur für die Haushaltsführung oder auch zur Deckung Ihrer persönlichen Bedürfnisse (wie beispielsweise Kleidung, Körperpflege, Theaterbesuche, Literatur u.ä.) zur Verfügung oder wurden Ihnen von Ihrem Ehegatten für die Befriedigung Ihrer persönlichen Bedürfnisse extra entsprechende Beträge zur Verfügung gestellt? Wenn ja, wie hoch war der Ihnen zusätzlich überlassene Betrag?

Welchem prozentuellen Anteil am (Netto)Einkommen Ihres Ehegatten entspricht dieser Betrag von 30.000,00 S etwa?

Wurde das von Ihnen angeführte Bauspardarlehen Nr.X in Höhe von 650.000,00 S bereits zur Gänze zurückbezahlt? Falls ja – in welchem Jahr wurde die letzte Rückzahlung geleistet?

Da der den Vorlageantrag unterfertigende Notar Dr. FH in der Notarliste nicht mehr aufscheint, wäre bekannt zu geben, ob Dr. HM Ihre Vertretung übernommen hat und diese Vollmacht auch eine Zustellvollmacht umfasst.

In Beantwortung der gestellten Fragen teilten die Parteienvertreter der Bw, HM und Dr. MR, mit Eingabe vom 16. September 2004 Folgendes mit:

Auf das Vorbringen im Vorlageantrag vom 27. Jänner 1998 werde nochmals ausdrücklich verwiesen. Geschenkt worden sei die Hälfte der Beträge, welche für den Erwerb der Liegenschaft EZ 791 der KG G erforderlich gewesen seien. Diese Schenkung sei, wie bereits im Vorlageantrag ausgeführt, mit der Auflage erfolgt, die Hälfte dieser Liegenschaft zu erwerben, sodass Bemessungsgrundlage für die anfallende Schenkungssteuer die Hälfte des Einheitswertes dieser Liegenschaft sei. Ein schriftlicher Schenkungsvertrag hierüber existiere nicht.

Zu den weiteren Fragen sei nochmals, wie im Vorlageantrag bereits ausgeführt, festzuhalten, dass diese der Abgabepflichtigen zum Teil unverständlich gewesen seien, sodass sich deren Antworten überwiegend auf andere Umstände bezogen hätten.

Die der Bw für die Haushaltsführung übergebenen Beträge seien ihr auch zur Deckung ihrer persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung gestanden. Darüber hinaus seien ihr keine zusätzlichen Beträge überlassen worden.

Diese Beträge hätten etwa 30 % des Nettoeinkommens ihres Ehegatten betragen.

Der Bausparvertrag Nr. X sei bereits zur Gänze zurückbezahlt, die letzte Rückzahlung sei ungefähr im Jahr 1995 geleistet worden. Nähere Unterlagen darüber lägen nicht mehr vor.

Mit einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 26. November 2004 wurde die Bw um die Beantwortung weiterer, nachstehender Fragen ersucht:

Laut Ihren Angaben wurde das Bauspardarlehen Nr. X im November 1986 zur Finanzierung des Grundstückskaufes aufgenommen.

Über Vorhalt des Finanzamtes teilten Sie mit Schreiben vom 5. April 1992 mit, dass jährliche Kreditrückzahlungen in Höhe von 168.000,00 S geleistet würden.

Beliefen sich die in den Jahren 1992 bis 1995 getätigten Rückzahlungen ebenfalls auf 168.000,00 S jährlich? Wenn nicht, bitte um Bekanntgabe der jährlichen Tilgungsraten ab dem Jahr 1992 bis zur endgültigen Kreditabstattung.

Bestand hinsichtlich der Ihnen von Ihrem Gatten zur Verfügung gestellten Beträge eine Vereinbarung, in welcher Höhe diese Beträge für die Haushaltsführung und in welcher Höhe diese zur Deckung Ihrer persönlichen Bedürfnisse bestimmt waren? Falls eine diesbezügliche Vereinbarung fehlte, möge von Ihnen eine schätzungsweise Aufteilung vorgenommen werden, die den tatsächlichen Verhältnissen Ihrer Meinung nach am nächsten kommt.

Inwieweit konnten Sie die genannten Ersparnisse von 10.000,00 S aus dem Wirtschaftsgeld und inwieweit aus dem Taschengeld lukrieren (bitte um eine ungefähre Aufteilung)?

Die Bw teilte dazu mit Schreiben vom 16. Dezember 2004 mit, dass ihr die Unterlagen der Kredite der Bausparkasse Wüstenrot für die Jahre 1986 bis zur Tilgung dieser Kredite nicht mehr vorlägen. Es könne lediglich versucht werden, diese Angaben nachträglich bei Wüstenrot zu erheben. Hinsichtlich der ihr von ihrem Gatten zur Verfügung gestellten Beträge habe keine Vereinbarung bestanden, in welcher Höhe diese Beträge für die Haushaltsführung und in welcher Höhe sie zur Deckung ihrer persönlichen Bedürfnisse bestimmt seien. Schätzungsweise könne eine Aufteilung dahingehend vorgenommen werden, dass ein Betrag von 15.000,00 S für Wirtschaftsgeld, ein Betrag von 10.000,00 S für die Rückzahlung des Bauspardarlehnens und ein Betrag von 5.000,00 S für persönliche Bedürfnisse verwendet worden sei.

Unabhängig davon sei aber neuerlich darauf hinzuweisen, dass sämtliche in diesem Zusammenhang von ihrem Gatten gemachten Zuwendungen unter der Auflage erfolgt seien, die Hälfte der Liegenschaft zu erwerben bzw. die dafür aufgenommenen Kredite zurückzubezahlen, sodass Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer die Hälfte des Einheitswertes dieser Liegenschaft sei.

Dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr wurden sowohl die angeführten Vorhalte als auch die Stellungnahmen der Bw zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt äußerte sich dahingehend, dass die Bw im Zuge des Verfahrens unterschiedliche Angaben gemacht habe. Der gemeinsame Kauf eines Grundstückes und die gemeinsame Errichtung eines Gebäudes führten, sofern die Finanzierung ausschließlich aus Mitteln nur eines Ehegatten erfolgte, zu einem der Schenkungssteuer unterliegenden Vorgang.

Die Berufung wurde der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich am 11. Februar 1998 vorgelegt. Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl I 2002/97, ist seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen. Im Zuge eines internen Belastungsausgleiches im Sinne des § 270 Abs. 4 BAO wurde rückwirkend die Bestellung zum Referenten mit Zustimmung der Präsidentin des unabhängigen Finanzsenates geändert und der nunmehr entscheidenden Referentin die Berufung Ende Juli 2004 zugeteilt.

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).

Eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG liegt aber nicht alleine schon dann vor, wenn eine Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden eintritt; vielmehr muss beim Zuwendenden auch der Bereicherungswille vorhanden sein.

Die Schenkungssteuerpflicht für Zuwendungen zwischen Ehegatten ist eine Folge der bestehenden Zivilrechtslage, die für die Ehe die gesetzliche Gütertrennung vorsieht (§ 1237 ABGB) und dem nicht verdienenden Ehegatten, der den Haushalt führt, keinen Rechtsanspruch auf Leistungen zubilligt, die über den gemäß § 94 Abs. 1 ABGB bestehenden Unterhaltsanspruch hinausgehen.

Nach § 94 Abs. 2 ABGB hat der Ehegatte, der kein eigenes Einkommen hat, sondern den gemeinsamen Haushalt führt, einen Anspruch auf Unterhalt. Zum Unterhalt zählen die Kosten der Wohnung, Ernährung, Bekleidung und sonstiger ähnlicher Bedürfnisse. Damit ist klar gestellt, dass die Haushaltsführung durch einen Ehegatten nur einen Unterhaltsanspruch, aber keine sonstigen vermögensrechtlichen Ansprüche zur Folge haben kann.

Soweit der verdienende Ehegatte über diese Unterhaltsverpflichtung hinaus aus seinem Einkommen und seinem Vermögen dem einkommenslosen Ehegatten Zuwendungen macht, geschieht dies freiwillig und ist nach § 3 ErbStG zu beurteilen. Werden laufende Zuwendungen des verdienenden Ehegatten zur Bezahlung des Unterhaltes und der gemeinsamen Haushaltsführung verwendet, haben sie keinen Schenkungscharakter. Ersparnisse aus diesen laufenden Zuwendungen gehören jedoch dem Zuwendenden. Soweit diese dem haushaltsführenden Ehegatten überlassen werden, bilden sie eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 ErbStG.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.9.1992, 91/16/0088) ist Unterhalt bei aufrechter Ehe teils in natura (Nahrung, Beistellung der Wohnung, u.a.), teils aber auch in Geld (Kleidung, Bestreitung außerhäuslicher Bedürfnisse, u.ä.) zu leisten. Das so genannte Wirtschaftsgeld ist nicht gleich Unterhalt, sondern manchmal mehr – weil beispielsweise auch für ein Kind bestimmt –, manchmal weniger, weil Teile des Unterhaltes in natura geleistet werden.

Die Übernahme der Kosten für den Erwerb einer Liegenschaft und der Errichtung eines Eigenheimes stellen nach Rechtsprechung und Lehre keine Unterhaltsleistung dar (VwGH 24.5.1991, 89/16/0068).

Erhält der nichtverdienende Ehegatte neben den zur Haushaltsführung erforderlichen Beiträgen ein Taschengeld, so liegt eine Schenkung insoweit nicht vor, als es sich bloß um geringfügige Zuwendungen handelt, die der verdienende dem nicht verdienenden Ehegatten zur Befriedigung der "übrigen", kleineren Bedürfnisse – wie beispielsweise für Lektüre, Friseur, Körperpflege, u.ä. – überlässt.

Allgemein wird ein Taschengeld in Höhe von 5 % des Nettoeinkommens des Ehegatten für angemessen erachtet. Hinsichtlich der Unterhaltshöhe wird für den nicht verdienenden Ehegatten generell ein Anteil von 33 % des Nettoeinkommens des verdienenden Ehegatten ausgemessen, wobei aber die Umstände des Einzelfalles zu beachten sind und Rückzahlungsraten für Kredite o.ä. die Bemessungsgrundlage vermindern können (vgl. Stabentheiner in Rummel³, § 94 Rz 5, 9 und 12).

Die Bw hat das Bestehen einer ehelichen Gütergemeinschaft in ihrer Anfragebeantwortung vom 19. Dezember 1986 ausdrücklich verneint.

Bereits in dieser ersten Stellungnahme gab die Bw an, die Kreditrückzahlungen für den Liegenschaftserwerb aus Unterhaltsleistungen ihres Ehegatten zu bestreiten. Wiederholt führte sie auch an, seit dem Jahr 1977 Haushaltsgeld in Höhe von 30.000,00 S von ihrem Ehegatten zu erhalten und davon 10.000,00 S im Monat zu ersparen. Auf Befragen der Rechtsmittelbehörde präzisierte die Bw diese Angaben dahin gehend, dass der ihr zur Verfügung gestellte Betrag rund 30 % des Nettoeinkommens ihres Ehegatten entspreche. Eine schätzungsweise Aufteilung dieses Betrages ergebe einen Anteil von 15.000,00 S für Wirtschaftsgeld, 10.000,00 S für Rückzahlungen und 5.000,00 S für persönliche Bedürfnisse.

In Anbetracht obiger Überlegungen und unter Berücksichtigung des Einkommens des Ehegatten ist das der Bw überlassene Taschengeld als nicht überhöht anzusehen und unterliegt daher nicht der Schenkungssteuerpflicht. Die Ersparnisse aus dem ihr darüber hinaus von ihrem Ehegatten für die Wirtschaftsführung übergebenen Bargelddbetrag sind dagegen als freigebige Zuwendungen anzusehen.

Es ist daher davon auszugehen, dass zumindest hinsichtlich des Anteiles von 10.000,00 S monatlich, welchen die Bw laut eigenen Angaben für die Einzahlungsraten für zwei gemeinsam abgeschlossene Bausparverträge bzw. laufende Rückzahlungen (so in ihrem Schreiben vom 19. September 1997) verwenden konnte, eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 ErbStG seitens ihres Ehegatten vorliegt.

Ungeachtet dessen, dass die Bw gegen das Vorliegen eines Bereicherungswillens auf Seiten ihres Ehegatten nichts vorbringt, ist anzumerken, dass ein solcher aus dem Sachverhalt erschlossen werden darf, wobei die Annahme eines Bereicherungswillens insbesondere bei Zuwendungen an Angehörige gerechtfertigt ist. Dieser Wille braucht zudem kein unbedingter

zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt.

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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 31.10.1991, 90/16/0176, in Zusammenhang mit § 167 BAO ausgesprochen, dass die Beweiswürdigung der Behörde dann nicht als unschlüssig empfunden werden könne, wenn sie den Behauptungen der Bw, die sich mit dem übrigen Sachverhalt nicht deckten, keinen Glauben schenkte.

Von den divergierenden Angaben der Bw zur Finanzierung des Liegenschaftserwerbes und der Errichtungskosten haben nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde ihre ersten Angaben die größte Wahrscheinlichkeit für sich, dem tatsächlichen Sachverhalt zu entsprechen, da davon auszugehen ist, dass die Bw die späteren Angaben in Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen und unter dem Gesichtspunkt der möglichst umfassenden Schenkungssteuervermeidung gemacht hat.

Dem Vorbringen der Bw, die Anfragen des Finanzamtes seien ihr als mit dem Abgabenrecht nicht vertraut zum Teil unverständlich gewesen, kann nicht gefolgt werden, da sie zum einen einen hohen Bildungsgrad aufweist und zum anderen Fragen nach der Finanzierung des Grundkaufes und der Errichtungskosten eines Eigenheimes eine Mehrfachdeutung ausschließen. Kenntnisse des Abgabenrechtes sind dagegen insbesondere dann von Vorteil, um zweckdienliche Behauptungen mit dem Ziel einer Steuerminimierung aufstellen zu können.

Zu der erstmals im Vorlageantrag vorgebrachten "mittelbaren Grundstücksschenkung" ist Folgendes anzumerken:

Zivilrechtlich ist Gegenstand einer Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt werden soll. Der Gegenstand einer Schenkung richtet sich danach, was nach der Schenkungsabrede geschenkt sein soll und worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber tatsächlich und rechtlich verfügen kann.

Wird eine Schenkung in der Weise ausgeführt, dass der Geschenkgeber für die Anschaffung einer genau bezeichneten Sache den dafür erforderlichen Kaufpreis in Form von Geld zur Verfügung stellt (mittelbare Schenkung), so ist die Sache und nicht die Geldzuwendung als zugewendet anzusehen. Maßgeblich für die Annahme einer mittelbaren Schenkung ist dabei, dass der Beschenkte keine Dispositionsmöglichkeit über das Geld hat. Für die Bestimmung des Schenkungsgegenstandes ist somit nicht die Schenkungsabrede, sondern die Zuwendung

selbst entscheidend (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 14a zu § 3).

Außer der bloßen Behauptung, ihr Ehegatte habe ihr die erforderlichen Barmittel mit der Auflage zugewendet, die Hälfte der Liegenschaft zu erwerben, vermag die Bw nichts vorzuweisen, das geeignet wäre, diese – in Widerspruch zu früheren Angaben – Darstellung zu stützen. Weder wurde die Frage beantwortet, wie hoch der zugewendete Betrag genau gewesen sei, noch wurde angegeben, wann dieser Betrag geschenkt worden sei oder durch Vorlage von Belegen die tatsächliche Hingabe dokumentiert. Die Bw gab lediglich an, dass ein schriftlicher Schenkungsvertrag nicht existiere.

Zwar ist auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die Schriftform eines Vertrages nicht zwingend erforderlich und besteht vor allem auch bei Schenkungen zwischen Ehegatten mit Übergabe des Schenkungsgegenstandes nicht das Erfordernis der Notariatsaktsform, doch kommt der Schriftform im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Bleiben Zweifel, gehen diese zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen kann nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung nur dann steuerliche Relevanz beigemessen werden, wenn diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (vgl. VwGH 1.9.1999, 98/16/0401).

Zum einen wurde das Vorliegen einer mittelbaren Grundstücksschenkung trotz zahlreicher Anfragen seitens des Finanzamtes und ebenso zahlreicher Stellungnahmen der Bw erstmals im Vorlageantrag vorgebracht, zum anderen ist das bisherige Vorbringen der Bw, sie habe über viele Jahre hinweg vom Haushaltsgeld Ersparnisse lukrieren können, nur schwer damit in Einklang zu bringen, dass sie nunmehr einen Geldbetrag mit der Auflage erhalten haben will, diese Zuwendung für den Ankauf des Hälfteanteils eines Grundstückes zu verwenden.

Darüber hinaus brachte sie im bisherigen Verwaltungsverfahren nie vor, sie habe über ihre Ersparnisse aus dem Wirtschaftsgeld nicht frei verfügen können.

Auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse und der widersprüchlichen Angaben der Bw kann keine Rede davon sein, dass eine eindeutige, klare und nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung vorläge, sodass diesem Vorbringen der Bw nicht gefolgt werden kann.

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht bei Schenkungen die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Folgt man den Ausführungen der Bw vor Einbringung des Vorlageantrages, so leisteten sie – aus ihren Ersparnissen – und ihr Ehegatte die Rückzahlungen der für die Finanzierung des Grundkaufes und der Errichtungskosten aufgenommenen Kredite zu gleichen Teilen (Schreiben vom 19. September 1997). Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde stellen daher nicht (erst) diese Kreditrückzahlungen eine Schenkung dar, sondern bereits die monatlichen Ersparnisse von 10.000,00 S, die die Bw für die Kreditrückzahlungen verwendete.

Zu beachten ist, dass nach § 289 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der Sache selbst zu entscheiden hat. Sache ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat.

Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war der Liegenschaftserwerb vom 17./28. Oktober 1986, wobei die von der Bw in den Jahren 1986 bis 1991 in Verbindung mit diesem Grundstückskauf geleisteten Darlehensrückzahlungen der Schenkungssteuer unterworfen wurden. Damit waren aber weder die Errichtungskosten für das Eigenheim noch Schenkungen außerhalb dieses zeitlichen Rahmens Gegenstand des angefochtenen Bescheides und sind daher einer Beurteilung durch die Rechtsmittelbehörde nicht zugänglich. Der Schenkungssteuer waren daher die aus dem Wirtschaftsgeld erzielten Ersparnisse der Bw in den Jahren 1986 bis 1991 in Höhe von 10.000,00 S monatlich zu Grunde zu legen.

Es ergibt sich somit eine freigebige Zuwendung von insgesamt 720.000,00 S, womit sich nach Abzug der Freibeträge nach § 14 Abs. 1 Z 1 (d.s. 30.000,00 S) und Abs. 3 ErbStG (d.s. 100.000,00 S) eine Bemessungsgrundlage von 590.000,00 S ergibt. Davon ist gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG die Steuer mit 3,5 % zu bemessen und beträgt daher 20.650,00 S (1.500,69 €).

Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass Verjährung noch nicht eingetreten ist. Obwohl Verjährungsbestimmungen nach der Rechtsprechung Normen des Verfahrensrechtes sind und Änderungen ab In-Kraft-Treten auf offene Abgabenverfahren anzuwenden sind, bedeutet dies dennoch nicht, dass Abgabenansprüche, die zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides nach alter Rechtslage noch nicht verjährt waren, nachträglich durch geänderte Verjährungsbestimmungen verjähren würden.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre.

Nach § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Nach § 209 Abs. 1 BAO idF vor BGBl I 2004/57 wurde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten war, begann die Verjährungsfrist neu zu laufen.

§ 209 Abs. 3 BAO idF vor BGBl I 2004/57 normierte, dass das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches verjährt. Seit BGBl I 2004/57, gültig ab 1. Jänner 2005, beträgt diese Frist zehn Jahre.

Nach § 209 a Abs. 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Daraus folgt, dass für die freigebigen Zuwendungen des Jahres 1986 die Verjährungsfrist mit 1.1.1987 zu laufen begonnen hat und die Verjährungsfrist von fünf Jahren an sich mit 31. Dezember 1991 abgelaufen wäre, sodass der im Jahr 1992 erlassene Schenkungssteuerbescheid außerhalb der Verjährungsfrist ergangen wäre. Ein an die Bw im Oktober 1991 gerichtetes Ersuchen stellte aber eine Unterbrechungshandlung dar, sodass die Verjährungsfrist mit 1. Jänner 1992 neu zu laufen begann und der Bescheid fristgerecht erlassen wurde. Sinngemäßes gilt für die Zuwendungen der nachfolgenden Jahre 1987 bis 1991.

Erfolgte aber die erstinstanzliche Abgabenfestsetzung innerhalb der Verjährungsfrist und wurde dagegen ein Rechtsmittel eingelegt, so ist eine Entscheidung der Rechtsmittelbehörde auch noch nach Eintritt der absoluten Verjährung zulässig (vgl. Stoll, BAO, 2210).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. März 2005