



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Josef Strommer, 3430 Tulln, Bahnhofstraße 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. September 2005 St. Nr. XY, betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr F.K. war grundbücherlicher Alleineigentümer der lastenfreien Liegenschaft E. des Grundbuches der Katastralgemeinde A..

Gemäß Punkt Zweitens Ziffer 1.) der Schenkungsverträge vom 11. April 2005 schenkte und übergab Herr F.K. seiner Ehegattin C.K., der Berufungswerberin (Bw.) eine ideelle Hälfte der Liegenschaft E. des Grundbuches der Katastralgemeinde A..

Dazu heißt es im Vertragstext:

„Sämtliche Parteien halten einvernehmlich konstitutiv fest, dass Frau C.K. Investitionen zur Errichtung des Hauses F., welches sich auf der im Alleineigentum des Herrn F.K. stehenden Liegenschaft E. Grundbuch A. befindet, getätigt hat. Diese durch Frau C.K. getätigten Investitionen werden einvernehmlich bewertet mit € 60.000,00 (Euro sechzigtausend). Als Gegenleistung für diese Schenkung gemäß Vertragspunkt Zweitens 1) vereinbaren nun sämtliche Vertragsparteien den Verzicht auf eine Rückforderung hinsichtlich der vorgenannten näher bezeichneten Investitionen durch Frau C.K. gegen ihren Ehegatten Herrn F.K. .“

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wertete diesen Erwerbsvorgang als Schenkung des Ehemannes F.K. an seine Ehefrau, die Bw. und schrieb mit dem bekämpften Bescheid Schenkungssteuer von insgesamt € 3.066,82 fest. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die im Punkt Zweitens 1) des Schenkungsvertrages angeführte Leistung in Höhe von € 60.000,00 als Gegenleistung für die Schenkung nicht anerkannt werden könnte. Denn bei einem Aufwand, der zeitlich vor dem Kauf getätigt wurde, fehle es an einem ursächlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Grundstückserwerb und könnte daher nicht als Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG gelten.

In der dagegen eingebrachten Berufung wendet die Bw. ein, dass das in den 1970er Jahren errichtete Haus aus gemeinsamen Mitteln finanziert worden sei. Da der Ehegatte F.K. jedoch Alleineigentümer der Liegenschaft gewesen sei, seien auch sämtliche von der Bw. geleisteten Investitionen in dessen Eigentum übergegangen. Demgemäß sei aber für diese von ihr getätigten Investitionen gleichzeitig ein Anspruch auf wertmäßigen Rückersatz dieser erbrachten Investitionen zu ihren Gunsten entstanden.

Mit dem gegenständlichen Schenkungsvertrag, Vertragspunkt Zweitens 1) habe sie nunmehr genau auf Erfüllung dieses Regressanspruches verzichtet, sodass dieser Verzicht eine nunmehr aktualisierte Gegenleistung für die Schenkung des gegenständlichen Hälfteanteiles an sie in der einvernehmlich bewerteten Höhe von € 60.000,00 darstelle.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Mai 1991, 89/16/0068 und die dort zitierte weitere Rechtsprechung).

Unbestritten ist im Berufungsfall, dass der Ehegatte der Bw., Herr F.K., das grundbücherliche Alleineigentum an der Liegenschaft und dem darauf errichteten Haus hatte und mit dem gegenständlichen Schenkungsvertrag den Hälfteanteil davon an die Bw. übertragen hat.

Wie die Bw. dazu in ihrer Berufung anführt, wurden große Teile ihres damaligen Einkommens dem gemeinsamen Hausbau gewidmet und dafür verwendet.

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass sie für die von ihr erbrachten Investitionen in der einvernehmlich festgesetzten Höhe von € 60.000,00 anlässlich des Hausbaues ihrem Ehemann gegenüber einen Anspruch auf Regressleistungen habe und im Verzicht auf dieselben eine Gegenleistung für den Erhalt des Hälfteanteiles der Liegenschaft gesehen werden müsste. Da es nach Meinung der Bw. in den frühen 1970er Jahren in einer funktionierenden Ehe nicht üblich gewesen wäre („es jeglicher Lebenserfahrung widersprochen hätte“), darüber Buch zu führen und keine Verpflichtung bestehe, Belege über einen so langen Zeitraum aufzuheben, sei es auch nicht erforderlich, etwaige Belege zum Nachweis der behaupteten Regressforderung vorzulegen.

Nach ständiger Rechtsprechung und Lehre werden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur anerkannt, wenn sie:

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen sind somit bestimmte Formvorschriften einzuhalten. Danach sind Ehepakete, zwischen Ehegatten geschlossene Kauf-, Tausch-, Renten- und Darlehensverträge sowie Schuldbekenntnisse, welche von einem Ehegatten dem anderen abgegeben werden, zivilrechtlich nur gültig, wenn über sie ein Notariatsakt aufgenommen wird.

Für die Besteuerung ist die Einhaltung dieser Formvorschriften (und anderer Formvorschriften) jedoch nicht allein entscheidend. Gemäß § 23 Abs 3 BAO ist die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wegen Formmangels für die Besteuerung ohne Bedeutung, wenn die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen. Trotzdem muss eine Vereinbarung zwischen Ehegatten nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen.

Die bloße Mitteilung an das Finanzamt über einen zwischen nahen Angehörigen (ohne schriftliche Festlegung) zustande gekommenen Vertrag genügt für die steuerliche Anerkennung nicht. Es müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile (z.B. bei Mietverträgen der Bestandgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich des Vertrages und der Bestandzins; oder bei einem Darlehensvertrag eine eindeutige Vereinbarung über Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat stets verlangt, dass die Ernstlichkeit von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, insbesondere auch zwischen Ehegatten, in eindeutiger und in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise nach außen erkennbar in Erscheinung treten muss.

Diese Rechtsgrundsätze hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 18. Mai 1977, 346, 453/77 und vom 14. September 1977, 27, 162/77 bezüglich die Anerkennung von zwischen Ehegatten angeblich bestehenden Darlehensverhältnissen wie folgt zusammengefasst:

“Gewiss bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit einer Vereinbarung zwischen Ehegatten über ein von dem einen an den anderen zu zahlendes Bilanzgeld keine Formvorschriften; insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art nicht die Schriftlichkeit. Die Rechtsprechung hat aber längst den Grundsatz herausgearbeitet, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen, mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden können, wenn sie

- 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können*
- 2. eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.“*

Weiter führte der Verwaltungsgerichtshof dazu aus, dass es zwar richtig sei, dass der Frage der zivilrechtlichen Gültigkeit des von der Bf. ursprünglich als Darlehensvertrag bezeichneten Vertragsverhältnisses zu ihrem Ehemann im Hinblick auf das Fehlen eines Notariatsaktes allein keine ausschlaggebende Bedeutung zukomme. Denn § 23 Abs. 3 BAO bestimmt, dass selbst die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wegen Formmangels für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung ist, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist. Es sei der Beschwerde daher auch zuzugestehen, dass selbst ein ungültiger

Darlehensvertrag nicht zur Folge habe, dass der, der trotz der zivilrechtlichen Ungültigkeit des Geschäftes Geld ohne animus donandi hingegeben habe, nicht einen Rechtsanspruch auf seinerzeitige Rückzahlung hätte. All dies könne aber daran nichts ändern, dass im vorliegenden Fall von einer nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden Vereinbarung zwischen den Ehegatten nicht gesprochen werden könne.

Die Einstellung einer Schuldpost in die Bilanz habe, mangels einer Verpflichtung zur Publikation der Bilanzen von Einzelkaufleuten, für die Abgabenbehörde keine bindende Beweiskraft in der Richtung des Bestehens des Schuldverhältnisses überhaupt, geschweige denn über die Art einzelner Modalitäten. Der gegenteilige Standpunkt würde darauf hinauslaufen, dass jedwede Behauptung des Steuerpflichtigen der Abgabenbehörde gegenüber keiner weiteren Überprüfung auf ihre Richtigkeit bedürfte, sofern sie nur durch entsprechende (unbelegte) Buchungsvorgänge gedeckt wäre. In diesem Zusammenhang komme daher dem Umstand, dass es über die strittigen Vereinbarungen keinerlei schriftliche Unterlagen gäbe, sehr wohl Bedeutung zu.

Im Berufungsfall wird nunmehr seitens der Bw. vorgebracht, sie habe anlässlich des Hausbaues ihrem Ehemann große Teile ihres Einkommens zur Verfügung gestellt und verzichte dafür als Gegenleistung für die Schenkung des Liegenschaftsanteiles auf ihren daraus entstandenen Regressanspruch. Für diese Vorbringen wurden jedoch von der Bw. weder eine schriftliche Vereinbarung noch sonstige unstrittige Beweise vorgelegt oder angeboten. Es wurde nicht einmal das Vorliegen einer (wenn auch nur mündlich) erfolgten Vereinbarung betreffend eines bestehenden Regressanspruches oder die Rückzahlung eines gewährten Darlehens behauptet, sondern vielmehr noch ausdrücklich betont, dass die von der Bw. erbrachten Leistungen in das Eigentum des Ehemannes als Alleineigentümer der Liegenschaft übergegangen seien.

Wie auch immer dieses Vorbringen zu verstehen ist, übersieht die Bw. hierbei, dass es zum Erwerb des behaupteten Regressanspruches zweifellos eines schuldrechtlichen Titels bedurfte. Für die steuerliche Wirksamkeit solcher schuldrechtlicher Verträge ist es aber jedenfalls erforderlich, dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, weil sonst, wie bereits ausgeführt, steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten.

An diesen Voraussetzungen fehlt es aber im Berufungsfall. Denn weder in ihrer Berufung noch im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Berufungsbehörde zweiter Instanz hat die Bw. in glaubhafter Weise vorgebracht, auf Grund welcher tatsächlicher Vereinbarungen zwischen den Ehegatten der von ihr behauptete Regressanspruch gegen ihren Ehemann begründet worden sein sollte.

Weiters ist zu sagen, dass das Vorbringen der Bw. auch nicht erkennen lässt, dass die Unterstützung des Herrn F.K. durch seine Ehegattin anlässlich der Errichtung des Hauses über eine Beistandsleistung im Sinne des § 90 Satz 1 ABGB hinausgegangen ist. Denn im Zweifel ist davon auszugehen, dass geleistete Familiendienste der Erfüllung "familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten" gelten.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Juli 2006