



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Dezember 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid wird abgeändert. Die Schenkungssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, mit gesamt € 38.996,34 festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung des Finanzamtes zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Laut Kontrollmitteilung vom 19. Dezember 2005 wurde bei einer Betriebsprüfung festgestellt, dass im Rahmen des Verkaufes einer Frühstückspension durch H an M (= Berufungswerberin, Bw) der Vater der Bw, S, zumindest einen Teil des Kaufpreises von netto ATS 6.000.000, wenn nicht den gesamten Kaufpreis, für die Tochter beglichen habe. Es wurden dazu neben dem Kaufvertrag vom 26. Feber 2001 übermittelt:

1 Kontoauszug der Verkäuferin, Zahlungseingang ATS 500.000 am 5. Feber 2001 seitens S betr. "Kauf Pension Helga";

1 Einzahlungsbeleg betr. Überweisung ATS 627.466 von S an die Verkäuferin am 31. Juli 2001.

Im Kaufvertrag vom 26. Feber 2001 wurde unter Punkt 3. betr. den Erwerb der Liegenschaft in EZ1 vereinbart:

"Besitz und Genuß, Gefahr und Zufall gehen mit Unterfertigung dieses Vertrages auf die Käuferin über, die ab diesem Zeitpunkt für das Kaufobjekt auch steuer- und abgabepflichtig ist".

Im Rahmen einer vom zuständigen Finanzamt 2006 durchgeführten Außenprüfung wurde ein Schreiben vom 14. April 2006 mit folgender Sachverhaltsdarstellung vorgelegt:

"Wie bereits dargelegt, hat Herr S (der Vater der späteren Käuferin M) ursprünglich beabsichtigt, das Kaufobjekt selbst käuflich zu erwerben und leistete deshalb bereits Zahlungen direkt an die Verkäuferin ...

Schließlich wurde der Kaufvertrag betreffend die Liegenschaft ... im Jahr 2001 zwischen Frau H und M abgeschlossen.

Der Nachweis der Mittel, welche der Vater ... seiner Tochter ... zur Anschaffung des gegenständlichen Kaufobjektes ... stellt sich wie folgt dar:

Die diesbezüglichen seiner Tochter mit der eindeutigen Auflage (das gegenständliche Kaufobjekt zu den bereits ausverhandelten Konditionen zu erwerben) zugewendeten Mittel sind die von Herrn S direkt an die Verkäuferin ... bzw. in deren Auftrag an deren Gläubiger geleisteten Beträge:

Banküberweisungen:	ATS
15.04.1998	46.800
15.04.1998	585.000
27.10.1998	546.000
01.02.1999	546.000
27.10.1999	200.000
30.11.1999	950.000
18.02.2000	500.000
27.05.2000	450.000
01.07.2000	300.000
05.02.2001	500.000
31.07.2001	627.466
Zwischensumme	5,251.266

Der Restbetrag in Höhe ATS 748.734 wurde im Zeitraum 1997 bis 2001 von Herrn S an seine Schwester H (Verkäuferin) teilweise unbar entrichtet (jedoch ist ein belegmäßiger Nachweis infolge der lange zurück liegenden Zeiten bisher nicht gelungen) und teilweise bar entrichtet worden. Jedenfalls bestätigt Frau H mit ihrer Unterschrift nochmals den Erhalt von Anzahlungen des Herrn S von insgesamt ATS 6,0 Mio."

In einer im Prüfungsakt erliegenden "Aktennotiz" wurde ua. festgehalten: *"Nach Ansicht der Beteiligten handelt es sich somit um eine Grundstücksschenkung, da Frau M die Mittel nur zugewendet wurden um ein ganz bestimmtes Grundstück zu erwerben."*

Der maßgebende Einheitswert der Liegenschaft beträgt € 118.747,41. Laut Prüfungsfeststellungen sei die Schenkungssteuer vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft vorzuschreiben.

Laut Niederschrift über die Schlußbesprechung am 14. September 2007 brachte die steuerliche Vertreterin nach Erörterung der Sachlage vor, dass Zahlungen bereits vor dem 1. Jänner 2001 geflossen seien und daher hinsichtlich dieses Teiles der einfache Einheitswert als Bemessungsgrundlage anzuwenden sei.

Das Finanzamt hat sich dem Prüfer angeschlossen, begründend auf den BP-Bericht, ABNr1, verwiesen und der Bw mit Bescheid vom 11. Dezember 2007, StrNr, gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) und 4 ErbStG die Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 38.748,36 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde dabei der dreifache Einheitswert der Liegenschaft, dies allerdings fälschlich im Betrag von € 354.042 (anstelle von zutreffend € 356.242,23), zugrunde gelegt und davon (nochmals) der Freibetrag von € 2.200 abgezogen (im Einzelnen: siehe Erstbescheid vom 11. Dezember 2007).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, da ein Großteil der vom Vater für den Liegenschaftserwerb der Bw geleisteten Zahlungen lt. Aufstellung im Zeitraum zwischen 15. April 1998 und 1. Juli 2000 erfolgt sei, werde die Bemessung der Schenkungssteuer nach dem bis zum 31. Dezember 2000 heranzuziehenden einfachen Einheitswert beantragt. Die diesbezügliche Schenkungsabsicht habe seit Beginn 1998 bestanden. Die Geldzuwendungen des Vaters seien ursächlich für den Kauf der Bw gewesen, sodass die Voraussetzungen für die Fiktion der Liegenschaftsschenkung noch vor dem 31. Dezember 2000 geschaffen worden seien, wobei jedoch tatsächlich ein Kauf des Grundstückes mit geschenktem Geld vorliege. Der Akt der Schenkung habe sich über einen längeren Zeitraum erstreckt und nur der zuletzt nach außen hin in Erscheinung tretende Akt (= Abschluss des Kaufvertrages) sei erst nach dem 31. Dezember 2000 erfolgt. Die Zuwendung einer Liegenschaft werde spätestens mit der Verbücherung, könne jedoch auch zuvor nach §§ 309 und 312 ABGB mit der Übertragung des Besitzes iSd § 12 ErbStG bewirkt werden. Die Verkäuferin habe die Liegenschaft ab 2001 nur mehr sporadisch bewohnt. Die Bw habe seit Mai 2000 mit Familie in der betreffenden Liegenschaft gewohnt und damit diese in Besitz genommen. Sie habe bereits im Jahr 2000 mit der Planung eines zukünftigen Um- und Zubaues begonnen und hiezu Angebote eingeholt; im diesbezüglichen Einreichplan an die Gemeinde von Ende Dezember 2000 scheine sie als Bauherrin auf. Aufgrund dieser Umstände sei die Zuwendung im Jahr 2000 erfolgt und daher der einfache Einheitswert heranzuziehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 2008 wurde dahin begründet, dass aus der Beilage ersichtlich sei, dass ursprünglich der Vater die Liegenschaft erwerben habe

wollen und dafür Zahlungen geleistet habe. Der Übergang der Liegenschaft an die Bw habe sohin erst mit Kaufvertrag erfolgen können, weshalb für die Bemessung der dreifache Einheitswert herangezogen werden müsse.

Im Vorlageantrag vom 25. Feber 2008 wurde ergänzend vorgebracht, unabhängig von der ursprünglichen Absicht des Vaters seien sich er und die Bw in der Folge einig gewesen, dass die Zahlungen zum Zwecke des Erwerbes der Liegenschaft durch die Tochter erfolgen würden. Das Finanzamt gehe daher zwar zutreffend von einer Grundstücksschenkung aus; die ursprüngliche Verwendungsabsicht des Vaters habe jedoch auf den Zeitpunkt der Zuwendung keine Auswirkung.

Laut aktuellem Auszug aus dem Zentralen Melderegister ist die Bw seit 12. April **2002** an der Adresse der gegenständlichen Liegenschaft, N-Nr1, mit Hauptwohnsitz angemeldet. Bis 12. April 2002 war die Bw mit Hauptwohnsitz an der Adresse in N-Nr2, gemeldet; diese Adresse wird auch im Kaufvertrag, abgeschlossen im Feber 2001, als **Wohnadresse** der Bw angeführt (*"abgeschlossen zwischen ... und Frau M ... wohnhaft in N-Nr2, als Käuferin"*). Laut Grundbuch erfolgte die Verbücherung des Liegenschaftserwerbes im Jahr 2001 (Eintragung am 2. November 2001) im B-Blatt ebenfalls unter dieser Adresse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG (betr. Erwerbe bis 31. Juli 2008) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und zählt dazu nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

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

Bei einer Schenkung von Geld zum Erwerb einer Sache ist für die Frage des Schenkungsgegenstandes entscheidend, ob nach dem Parteiwillen der Geldbetrag oder mittelbar die Sache, die mit dem Betrag erworben werden soll, Gegenstand der Schenkung sein sollte. Wird Geld zur Anschaffung einer bestimmten Sache geschenkt, ist im Zweifel dieser Gegenstand als geschenkt anzusehen (VwGH 1.9.1999, 98/16/0401). Zivilrechtlich ist Gegenstand einer Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt sein soll (VwGH 24.5.1991, 89/16/0068).

Grundsätzlich ist sohin in Fällen der Unklarheit, was Gegenstand der Schenkung ist, der Wille

der vertragschließenden Parteien von Bedeutung, wobei aber dann, wenn der offenkundige Sachverhalt eindeutig die Verwirklichung des erklärten Willens der Parteien nicht mehr zulässt, dieser bei der Frage des Schenkungsgegenstandes nicht mehr beachtet werden kann (VwGH 23.9.1985, 85/15/ 0171; VwGH 24.5.1991, 89/16/0068).

Der Gegenstand der Schenkung richtet sich danach, was nach der Schenkungsabrede geschenkt sein soll, dies unter Bedachtnahme darauf, **worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber tatsächlich und rechtlich verfügen kann**. Für die Bestimmung des Schenkungsgegenstandes ist daher nicht das Versprechen der Zuwendung (die Schenkungsabrede) sondern die Zuwendung selbst entscheidend. Die Besteuerung richtet sich nach der Bereicherung des Bedachten und damit nach dem Gegenstand, durch den die Bereicherung sich im Vermögen des Bedachten niederschlägt (BFH 9.11.1994, II R 87/92).

Als Gegenstand der Schenkung hat das Objekt der Bereicherung zu gelten. Es kommt nicht darauf an, was dem Beschenkten urkundlich versprochen worden ist, sondern darauf, was der Beschenkte – sei es im Wege der körperlichen Übergabe, sei es durch Gutschrift etc. – tatsächlich bekommen hat. Der Gegenstand der Schenkung ergibt sich demnach aus der steuerrechtlichen Beurteilung, das ist aus der Beurteilung auf Grundlage der wirtschaftlichen Bedeutung der fraglichen Vorgänge unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass das Entstehen der Steuerpflicht gem. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden auf die Ausführung der Zuwendung abstellt (VwGH 6.5.1953, Slg. 757/F). Entscheidend ist die endgültige Vermögensverschiebung bzw. in welcher Form die Vermögensvermehrung **auf Seiten des Bedachten** tatsächlich erfolgt, **weil erst mit dieser der Tatbestand der Schenkung erfüllt und gleichzeitig ihr Gegenstand bestimmt ist**. Die Annahme einer mittelbaren Grundstücksschenkung setzt voraus, dass der Bedachte im Verhältnis zum Geschenkgeber nicht über das ihm gegebenenfalls übergebene Geld sondern (erst) über das Grundstück verfügen kann.

Eine mittelbare Grundstücksschenkung (Geldschenkung zum Erwerb einer Liegenschaft/Wohnung) ist erst im Zeitpunkt der Fertigstellung und der **Übertragung** der Liegenschaft/Wohnung ausgeführt (BFH 23.8.2006, II R 16/06).

Eine Schenkung ist **erst ausgeführt**, wenn der Beschenkte das erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden sollte. Das ist erst der Fall, wenn die Vermögensverfügung endgültig ist, der Beschenkte also darüber im Verhältnis zum Schenker tatsächlich **und rechtlich** frei verfügen kann (BFH 26.9.1990, II R 50/88; siehe zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn. 14 bis 16 zu § 3 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen).

Folgt man nun den Angaben der Bw, dass zwischen ihr und dem Vater ca. seit 1998 eine Schenkungsabrede dahin bestanden habe, dass er die über Jahre fortlaufenden Zahlungen an

die Liegenschaftseigentümerin ausschließlich zu dem Zwecke geleistet habe, um der Bw die Liegenschaft zu verschaffen, so ist – glaublich und wie auch vom Finanzamt anerkannt – von einer mittelbaren Grundstücksschenkung auszugehen. Wie oben ausführlich dargelegt, ist aber eine solche Schenkung erst ausgeführt und bestimmt sich sohin der gegenständlich strittige Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld iSd § 12 ErbStG mit den daran anknüpfenden Bewertungsregeln danach, wann die Bw endgültig bereichert wurde und wann sie erstmals nicht nur allenfalls tatsächlich sondern auch rechtlich frei über die Liegenschaft als Gegenstand der Schenkung verfügen konnte. Diese Umstände liegen aber erstmalig im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 26. Februar 2001 vor, in welchem zudem unter Vertragspunkt 3. ausdrücklich vereinbart wurde, dass "Besitz und Genuß, Wag und Gefahr mit Unterfertigung dieses Vertrages" auf die Bw übergehen.

Wenn die Bw dagegen vermeint, sie habe die Liegenschaft bereits durch Bewohnen ab Mai 2000 in Besitz genommen, dann ist darauf zu verweisen, dass nach Obigem neben einer tatsächlichen auch die rechtliche freie Verfügbarkeit maßgebend ist für die Beurteilung, wann die Bereicherung durch die Liegenschaft bei der Bw endgültig eingetreten ist; diesfalls kann auch vom Kaufvertrag nicht bloß als dem "letzten formellen Akt" im Hinblick auf die vorangegangenen Zahlungen seitens des Vaters gesprochen werden. Abgesehen davon ist des Weiteren nicht zu übersehen, dass die Bw nicht nur im Kaufvertrag mit einer anderen Wohnadresse als der gegenständlichen Liegenschaftsadresse aufgeführt ist, sondern dass sie auch bis zum April 2002 – d.h. mehr als ein Jahr nach Abschluss des Kaufvertrages – mit Hauptwohnsitz an dieser anderen Wohnadresse (N-Nr2) gemeldet war, was insgesamt die von der Bw aufgestellte Behauptung, sie habe mit ihrer Familie die Liegenschaft bereits seit Mai 2000 bewohnt, doch zumindest zweifelhaft erscheinen lässt.

Dass die Bw, wie weiters vorgebracht, bereits im Jahr 2000 mit der Planung eines Umbaues der Pension begonnen und Ende 2000 als Bauherrin Pläne bei der Gemeinde eingereicht habe, ist in dem Zusammenhang ebenso ohne jegliche rechtliche Bedeutung.

Folgte man demgegenüber – entgegen der obigen eindeutigen Rechtslage – der Argumentation der Bw, es sei bei der Bestimmung des Zeitpunktes der Ausführung der Zuwendung abzustellen auf den Zeitpunkt bzw. Zeitraum, in welchem der Vater den überwiegenden Anteil der Zahlungen geleistet habe, so führte dies entgegen dem Dafürhalten der Bw nicht dazu, dass von einer mittelbaren Grundstücksschenkung noch vor dem 31. Dezember 2000 auszugehen wäre, sondern konsequenterweise vielmehr zu dem Ergebnis, dass der Vater über mehrere Jahre der Bw Geldschenkungen in ATS-Millionenhöhe zugewendet hätte und diese als solche der Schenkungssteuer zu unterwerfen wären.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. Nach § 19 Abs. 2 ErbStG in der ab 1. Jänner 2001 geltenden Fassung ist bei der

Steuerbemessung ua. für inländisches Grundvermögen das Dreifache des zuletzt festgestellten Einheitswertes heranzuziehen. Nachdem im Gegenstandsfall die mittelbare Grundstücksschenkung mit Abschluss des Kaufvertrages am 26. Februar 2001 iSd § 12 ErbStG ausgeführt wurde und damit die Steuerschuld entstanden ist, ist daher der Steuerbemessung der dreifache Einheitswert (= ATS 4,902.000) zugrunde zu legen.

Gleichzeitig gilt zu berücksichtigen, dass vom Vater lt. beigebrachter Aufstellung bis zu diesem Zeitpunkt (vom 15. April 1998 bis zum 5. Februar 2001) Geldzahlungen in Höhe von gesamt ATS 5,372.534, das sind 89,5422 % vom Gesamtkaufpreis ATS 6,000.000, erbracht worden waren, sodass **hinsichtlich der mittelbaren Liegenschaftsschenkung** von einer Bemessungsgrundlage von nur 89,5422 % des dreifachen Einheitswertes, sohin von **ATS 4,389.358,64**, auszugehen ist.

Die restliche Zahlung in Höhe von ATS 627.466 erfolgte erst mehrere Monate danach am 31. Juli 2001. Dazu gilt es Folgendes festzuhalten:

Wird – entgegen dem Obgesagten – eine Zuwendung erst **nach der Übergabe** der Liegenschaft zur Tilgung des Kaufpreises erbracht, dann liegt – so der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.9.1999, 98/16/0401 – keine mittelbare Grundstücksschenkung mehr vor. Der VwGH führt in dieser Entscheidung, der die Hingabe eines Geldbetrages erst mehrere Monate nach Abschluss eines Liegenschaftskaufvertrages zugrunde lag, weiter im Ergebnis aus, dass es nur auf den nach außen zu Tage getretenen Willen der Vertragsparteien, was Schenkungsgegenstand sei, im Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages – sohin Zuwendung eines Geldbetrages zur Tilgung des Kaufpreises lange nach dem Kaufvertragschluss – ankomme und nicht auf den Zeitpunkt der Erfüllung des damit nicht in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Grundstückskaufes und verneint diesfalls – ebenso wie im Erkenntnis vom 23.9.1985, 85/15/0171 – eine mittelbare Grundstücksschenkung.

In einem solchen Fall stellt sich die Vermögensvermehrung im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung beim Bedachten als **Geldzuwendung** dar (vgl. BFH 2.2.2005, II R 31/03).

Hinsichtlich der Zahlung vom 31. Juli 2001 in Höhe von **ATS 627.466** ist sohin, da diese erst mehrere Monate nach dem Liegenschaftserwerb erfolgte bzw. die Bw längst im Besitz der Liegenschaft war und darüber verfügte, in diesem Umfang von einer **Geldschenkung** auszugehen. Wenn nämlich die Sache (Liegenschaft) längst im Besitz der Bw als Zuwendungsempfängerin war, konnte es gar nicht mehr im Willen des zuwendenden Vaters gelegen sein, die Sache selbst – auch nicht mehr mittelbar – für die Bw zu erwerben.

Gemäß § 11 Abs. 1 ErbStG idG sind mehrere innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile zusammen zu rechnen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage bemisst sich daher die Schenkungssteuer wie folgt:

Zuwendungen vom Vater:	ATS	€
1. mittelbare Grundstücksschenkung: Wert = 89,5422 % des dreifachen Einheitswertes	4,389.358,64	
2. Geldschenkung 31. Juli 2001	627.466,00	
abzüglich Freibetrag	<u>- 30.000,00</u>	
steuerpflichtiger Erwerb	4,986.824,64	362.406,68
davon Schenkungssteuer:		
gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I) 9 %	448.814,22	
gem. § 8 Abs. 4: 2 % von 4,389.358,64	<u>87.787,17</u>	
Schenkungssteuer gesamt	536.601,39	38.996,34

Der Berufung konnte sohin kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden. Nach § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abzuändern (auch zu "verbösern"), aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 26. September 2008