

GZ. RV/2160-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hermann Barth, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer 2002 entschieden:

I.) Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II.) Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### 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 Notariatsakt vom 7. Februar 2002 hat E.H. die ihm gehörende Eigentumswohnung EZ 513, GB U, seiner Lebensgefährtin (= nunmehrige Bw) übergeben, wobei er sich als

Gegenleistung ein Ausgedinge, bestehend aus dem Fruchtgenussrecht an der Wohnung auf Lebenszeit, Pflege und Betreuung und die Beistellung des Begräbnisses, einschließlich Grabpflege, ausbedungen hat. Darüber hinaus enthält der Übergabsvertrag folgende entscheidungsrelevante Regelungen:

Punkt Drei: Die Berichtigung eines Übergabspreises wird nicht vereinbart.

Punkt Fünf: *Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der übernehmenden Vertragspartei (Bw) erfolgt - ungeachtet des Rechtes der übernehmenden Vertragspartei zur sofortigen Eigentumsübertragung - erst mit dem Tage der Endigung des Fruchtgenussrechtes.*

Punkt Neun: Zur grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages werden von den Vertragsparteien im Grundbuch die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Bw und die Einverleibung der Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes zugunsten von E.H. bewilligt.

Sowohl das Eigentumsrecht für die Bw als auch das Fruchtgenussrecht für E.H. wurden im Jahr 2003 im Grundbuch eingetragen.

Aufgrund dieses Übergabsvertrages hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 11. März 2002 unter Annahme einer gemischten Schenkung Grunderwerbsteuer (GrEST) von der Gegenleistung mit einem einbekannten Wert von 13.000,-- € und Schenkungssteuer vom dreifachen Einheitswert des Grundstückes vorgeschrieben.

Gegen den Schenkungssteuerbescheid hat die Bw am 27. März 2002 mit der folgenden Begründung berufen:

Die Eigentumsübertragung sei im Hinblick auf die langjährige Betreuung des E.H. durch die Bw und unter der Voraussetzung der Leistung eines bestimmten Geldbetrages für künftige Notfälle, wobei die genaue Höhe des Geldbetrages bei Vertragsunterfertigung noch nicht festgestanden sei, erfolgt.

Demgemäß sei am 21. März 2002 ein *Übergabsvertragsnachtrag* abgeschlossen worden, in dem als weitere Gegenleistung ein Betrag von 14.600,-- € ausbedungen (Punkt 16) und eine Forderung der Bw für Haushaltsführung und Betreuung mit einem Betrag von 30.000,-- € festgelegt (Punkt 17) worden sei.

Da sohin die gesamte Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung von in Summe 57.600,-- € höher sei als der dreifache Einheitswert der Liegenschaft von 56.152,50 €, handle es sich um einen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang, für den keine Schenkungssteuer anfalle.

Das Finanzamt hat diese Berufung am 15. Oktober 2002 abgewiesen, weil die einmal entstandene Steuerpflicht nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarung beseitigt werden könne.

Gleichzeitig hat das Finanzamt für die im Übergabsvertragsnachtrag ausbedogene, zusätzliche Gegenleistung eine weitere GrESt in Höhe von 1.561,-- € festgesetzt, wogegen sich die Berufung vom 4. November 2002 mit der Begründung wendet, Grundstücksschenkungen unter Lebenden unterliegen nicht der GrESt, sodass die vorliegende GrESt Vorschreibung nur dann zurecht erfolgt sei, wenn der Rechtsvorgang nicht der Schenkungssteuerpflicht unterzogen werde.

Das Finanzamt hat auch diese Berufung mit BVE vom 13. November 2002 als unbegründet abgewiesen, weil die zusätzlichen Leistungen für den Erwerbsvorgang, für den die Steuerschuld bereits entstanden war, gemäß § 5 Abs 2 Zif 1 GrEStG steuerpflichtig seien.

Mit Anträgen vom 4. und 18. November 2002 begeht die Bw nunmehr die Vorlage der beiden Berufungen gegen den Schenkungssteuer- und den GrESt Bescheid. Zur Begründung führt die Bw im wesentlichen aus,

im Punkt Fünf des Übergabsvertrages sei die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes erst mit Beendigung des ausbedungenen Fruchtgenussrechtes festgelegt worden. Da das Fruchtgenussrecht aber erst mit Ableben des E.H. ende, sei bei der Bw derzeit keinerlei Bereicherung eingetreten und eine Schenkungssteuerschuld daher noch nicht entstanden. Damit liege aber auch keine nachträgliche Abänderung der Vereinbarung vor, vielmehr seien die Vertragsparteien nur ihrer Offenlegungspflicht hinsichtlich der bereits ursprünglich eigentlich vereinbarten Abgeltung nachgekommen. Der Übergabsvertrag und der dazu ergangene Nachtrag seien als einheitlicher Rechtsvorgang zu sehen. Die GrESt Vorschreibung sei nur dann rechtens, wenn der Erwerb nicht auch der Schenkungssteuer unterzogen werde. Sonst würde der gleiche Rechtsvorgang (es werde nur insgesamt eine Eigentumswohnung übertragen) einer unzulässigen Mehrfachbesteuerung unterzogen, da sich Schenkungssteuer und GrESt ausschließen.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Zum Schenkungssteuerbescheid vom 11. März 2002:

Gemäß § 3 Abs 1 Zif 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestehen muss (VwGH 29. Jänner 1996, 94/16/0064).

Der Übergeber hat durch die Unterzeichnung des gegenständlichen Übergabsvertrages und der darin in Punkt Neun Ziffer 1 gegebenen Aufsandungserklärung ein rechtsgültiges Schenkungsversprechen ausgeführt (subjektiver Bereicherungswille).

Gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden jedoch erst mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Ausführung der Zuwendung (objektive Bereicherung).

Bei Liegenschaftsschenkungen ist nach der ständigen Judikatur des VwGH die Zuwendung ausgeführt, wenn die Liegenschaft in den *Besitz* des Erwerbers übergeht.

Für die Erlangung des Besitzes an unbeweglichen Sachen sind die allgemeinen Bestimmungen des ABGB maßgebend, wonach die Übergabe der Sache notwendig ist, welche nicht bloß durch traditio symbolica, etwa die Übergabe einer einverleibungsfähigen Urkunde, vorgenommen werden kann. Es bedarf konkreter und unmittelbarer Ausführungshandlungen. Als Übergabsform kommt jedoch die traditio brevi manu nach § 428, 2. Halbsatz ABGB in Betracht. Steht der Gegenstand der Schenkung nämlich bereits im Gewahrsam des Geschenknehmers, dann wird das Ergebnis der körperlichen Übergabe durch Besitzauflösung sichergestellt.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 10. Mai 1977, 2017/76, kann dem gemäß die Besitzübertragung einer von Ehegatten gemeinsam bewohnten Liegenschaft an einen Ehepartner erfolgen. Dies gilt sinngemäß auch bei Lebensgefährten, da auch durch das Eingehen einer Lebensgemeinschaft und die gemeinsame Benützung eines Hauses durch beide Lebensgefährten Mitbesitz am Haus erworben wird (Schwimann ABGB Praxiskommentar, zu § 312 Rz 10).

Die Tatsache, dass die Bw in dauernder Lebensgemeinschaft mit dem Übergeber lebt, ist lt. dem Berufungsvorbringen und dem Vertragsinhalt unstrittig. Die Vertragsparteien haben nach eigenen Angaben bereits seit 12 Jahren eine gemeinsame Haushaltsführung und ihren gemeinsamen Wohnsitz in der übergebenen Eigentumswohnung (gleiche Adresse).

Die Bw war somit im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits im (Mit)Besitz der übergebenen Liegenschaft, sodass eine Übergabe kurzer Hand möglich war. Diesfalls besteht die Übergabe bloß in der Erklärung, gleichzeitig mit dem Verpflichtungsgeschäft auch Eigentum übertragen zu wollen (OGH 30. September 1997, 5 Ob 390/97).

Soweit sich die Bw in ihrem Rechtsmittel auf die Erklärung des Punkt Fünf des Übergabsvertrages beruft, wonach die Übergabe des Vertragsobjektes erst mit Endigung des Fruchtge-nussrechtes erfolge, und vermeint, damit trete auch die Bereicherung erst in diesem Zeitpunkt ein, ist ihr entgegenzuhalten:

---

Der Ausführung der Zuwendung steht nicht entgegen, wenn der Geschenkgeber eines Grundstücks dessen wirtschaftlicher Eigentümer bleibt, da die Schenkungssteuer an bürgerlich rechtliche Vorgänge anknüpft.

Nach bürgerlich rechtlichen Grundsätzen und nach der Vertragsgestaltung ist die Schenkung jedoch unzweifelhaft bereits ausgeführt, da niemals ein Fruchtgenussrecht an der eigenen Sache bestehen kann. Der Fruchtnießer ist auch nicht der Besitzer der dienstbaren Sache, sondern lediglich ihr Inhaber (Feil Liegenschaftsrecht, Band II Seite 929).

Darüber hinaus ist auf jeden Fall die Einverleibung im Grundbuch spätestens als eine zur Bereicherung führende Ausführungshandlung im Sinne des § 12 Abs 1 Zif 2 ErbStG zu qualifizieren (zB VwGH 24. Mai 1991, 90/16/019715).

Im Sinne der vorstehenden rechtlichen Ausführungen ist somit die schenkungssteuerpflichtige Bereicherung bei der Bw bereits in dem Zeitpunkt eingetreten, wo zum bereits bestehenden, tatsächlichen Besitz der Bw auch noch der Schenkungswille des Übergebers gekommen ist; die Steuerschuld ist daher mit Abschluss des Übergabsvertrages am 7. Februar 2002 entstanden.

Eine einmal entstandene Steuerpflicht kann aber nach der ständigen Judikatur des VwGH durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen. (zB VwGH 4. November 1994, 94/16/0078, und 19. April 1995, 94/16/0258)

Soweit die Bw vorbringt, der Übergabsvertrag und der Übergabsvertragsnachtrag seien als einheitlicher Rechtsvorgang zu sehen, da die Abgeltung der Ansprüche der letzten zwölf Jahre an die Bw *bereits ursprünglich eigentlich vereinbart gewesen sei*, ist zu dieser - Sachverhaltsfrage - auszuführen:

Im Text des Übergabsvertrages vom 7. Februar 2002 findet sich kein Hinweis auf allenfalls noch weitere, ausbedogene Gegenleistungen, *vielmehr wird auf die Berichtigung eines Übergabspreises ausdrücklich verzichtet*, wobei die Parteien auch eine Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes in Kauf nehmen (Punkt Sieben). Dem gegenüber ist der enge, zeitliche Zusammenhang des Nachtrags mit dem Schenkungssteuerbescheid vom 11. März 2002 auffallend, sodass offensichtlich die Steuervorschreibung den Übergabsvertragsnachtrag vom 21. März 2002 bedingt hat. Es ist nämlich nicht ersichtlich, warum die genaue Höhe des gemäß Punkt Sechzehn ausbedungenen Geldbetrages im Februar noch nicht, hingegen im März festgestanden sein soll. Darüber hinaus werden Dienste, wie Haushaltsführung des Lebensgefährten und allfällige Pflegeleistungen, als eine Leistung im Rahmen des aus der

Lebensgemeinschaft erfließenden persönlichen Naheverhältnisses üblicherweise nicht honoriert.

Es ist daher nicht glaubwürdig, dass die im Nachtrag später festgeschriebenen, weiteren Gegenleistungen tatsächlich bereits beim Abschluss des Übergabsvertrages von den Vertragsparteien vereinbart worden sind. Vielmehr wird in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen, dass im Zeitpunkt des Übergabsvertrages am 7. Februar 2002 entsprechend seinem Inhalt vom Übergeber eine freigebige Zuwendung beabsichtigt gewesen und lediglich das Ausgedinge im Wert von 13.000,-- € als Gegenleistung ausbedungen worden ist.

Die Vorschreibung der Schenkungssteuer ist daher dem Grunde nach zu Recht erfolgt und war daher die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

Zum Grunderwerbsteuerbescheid vom 15. Oktober 2002:

Im Sinne des § 1 GrEStG unterliegen der GrESt alle Rechtsvorgänge, die den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründen.

Im § 3 Abs 1 Zif 2 GrEStG ist normiert, dass Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der Besteuerung ausgenommen sind. Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Diese Bestimmung soll nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage Doppelbesteuerungen vermeiden.

Zielsetzung des GrESt Gesetzes ist es weiters, den tatsächlichen Grundstücksverkehr und nicht bloß den Inhalt der Urkunde zu besteuern. Voraussetzung für die GrESt Befreiung ist allein, dass der Tatbestand einer Grundstücksschenkung unter Lebenden im Sinne des ErbStG erfüllt ist. Wie zu der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid bereits ausgeführt wurde, hat der Übergeber mit dem zugrundeliegenden Rechtsgeschäft eine freigebige Zuwendung verwirklichen wollen. Die Schenkungsabsicht ist vor allem aufgrund der Lebensgemeinschaft zwischen den Vertragsparteien anzunehmen. Mit dem Nachtrag vom 21. März 2002 ist die ursprüngliche Vereinbarung ausschließlich aus steuerlichen Erwägungen ergänzt worden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise, welche für die Feststellung der Höhe der Gegenleistung maßgeblich ist, handelt es sich lediglich um fingierte Gegenleistungen, dies umso mehr, als eine allenfalls noch ausstehende Forderung aus der im Punkt 16 vereinbarten Gegenleistung vom Übergeber der Bw auf den Todesfall geschenkt wird.

Bei Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, dürfen die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer acht gelassen werden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt auch im Bereich des Verkehrs-

steuerrechtes immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde. (Fellner, Kommentar zum GrEStG, § 1 Rz 33)

Wenn sich das Finanzamt in seinem Bescheid auf § 5 Abs 2 Zif 1 GrEStG bezieht, wonach zur Gegenleistung auch Leistungen gehören, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt, so ist im Sinne der obigen Ausführungen entgegenzuhalten, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise tatsächlich keine zusätzliche Gegenleistung erbracht worden ist. Weder durch die Aufrechnung mit üblicherweise unentgeltlichen Leistungen in der Vergangenheit noch durch die Begründung einer Forderung, welche mit dem Tode des Übergebers wieder wegfällt, wird der grundsätzlich unentgeltliche Charakter des Rechtsgeschäftes rückgängig gemacht.

Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war daher statzugeben.

Linz, 25. Mai 2004