



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Fritzenwaller-Gandler Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 5741 Neukirchen am Großvenediger, Schlosserfeld 344, vom 18. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. Juni 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 19. Jänner 2007 wurde dem Finanzamt ein Erwerbsvorgang an der Liegenschaft EZ 1 KG XY mit Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz zur Anzeige gebracht. Die Grunderwerbsteuererklärung war vom Berufungswerber (kurz: Bw) unterzeichnet. Die Gegenleistung wurde mit „ EUR 20.000,-- “ angegeben. Dieser Erklärung war die Abschrift eines Kaufvertrages angeschlossen, welcher von den Vertragsparteien am 17. Jänner 2007 unterzeichnet und von Dr. R, öffentlicher Notar in Z, beglaubigt wurde. Dieser Vertrag hatte auszugsweise folgenden Wortlaut:

„I.)

Mag. C geb verkauft und übergibt die ihm auf Grund der Urkunde vom 27-05-2005 gehörigen Anteile an der Liegenschaft EZ1 Grundbuch XY, bestehend aus den Gst 764/1 und 764/7 und zwar

a) BLNr. 21, 342/1060, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top V,
 b) BLNr. 22, 20/1060, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top VI und
 c) BLNr. 23, 6/1060, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top IX
 an seinen Bruder(der Bw) geb und dieser kauft und übernimmt
 die genannten Anteile in sein Eigentum um den einvernehmlich festgesetzten Kaufpreis von
 € 20.000,-- (in Worten: EURO zwanzigtausend).

II.)

Der gesamte Kaufpreis von € 20.000,-- wurde bereits bezahlt, worüber der Verkäufer
 rechtsverbindlich quittiert.

.....

VII.)

Die übrigen Anteile an der EZ 1 GB XY sind bereits im Eigentum des Käufers
 (der Bw)."

Das Finanzamt ermittelte für die kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile einen dreifachen
 Einheitswert in Höhe von € 71.760,00 und setzte vom Kaufpreis (€ 20.000,00) die
 Grunderwerbsteuer sowie vom Restbetrag (€ 51.760,00) die Schenkungssteuer
 (Steuerklasse III) entsprechend fest.

Fristgerecht wurde gegen die Bescheide Berufung erhoben und wie folgt vorgebracht:

„ Festgehalten wird, dass in dem, von den Vertragsparteien ohne rechtskundige Betreuung
 errichteten Kaufvertrag vom 17.1.2007 ein Kaufpreis von € 20.000,-- (Euro zwanzigtausend)
 angeführt wurde.

Diesbezüglich wird festgehalten, dass es sich hierbei lediglich um jenen Kaufpreisteil handelt,
 welcher vom Käufer im Zuge der Kaufvertragserrichtung bar zu leisten war.

Der Gesamtkaufpreis betrug € 60.000,-- (Euro sechzigtausend).

Der von den Parteien im Kaufvertrag vom 17.1.2007 irrtümlich nicht angeführte Kaufpreisteil
 im Betrag von € 40.000,-- (Euro vierzigtausend) war vom Käufer nicht bar zu leisten, sondern
 wurde dieser mit einem Darlehen aufgerechnet, welches der Käufer dem Verkäufer vor Jahren
 zur Finanzierung seines Studiums gewährt hat. "

Mit Ergänzungsersuchen vom 8. August 2007 ersuchte das Finanzamt „um Erbringung eines Nachweises, dass dieses Darlehen tatsächlich besteht (Darlehensvertrag, schriftliche Vereinbarung oder dergl.).“

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2007 wurde eine ‚Bestätigung‘ ohne Datum, unterschrieben vom Bw und seinem Bruder, mit nachstehendem Inhalt übermittelt:

„ Hiermit bestätige ich, dass ich von meinem Bruder (der Bw) während meiner Studienzeit von 1997 – 2003 laufend finanziell unterstützt wurde und dadurch insgesamt ein Darlehen von 40.000,-- Euro entstanden ist.

Mit Kaufvertrag vom 18.01.2007 wurde dieser Darlehensvertrag gegen verrechnet. “

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. Oktober 2007 ab und begründete dies wie folgt:

„ Im Sinne der freien Beweiswürdigung wird die behauptete Darlehensschuld als weitere Gegenleistung nicht anerkannt.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind im Bereich des Steuerrechtes nur dann anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und*
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

Neben dem Umstand, dass diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, spricht die Tatsache gegen eine Darlehensforderung als Gegenleistung, dass im Kaufvertrag eine Gegenleistung von € 20.000,-- ausgewiesen wurde und erst nach erfolgter Abgabefestsetzung, also zu einem Zeitpunkt, in dem ersichtlich war, dass die Festsetzungen der Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung iHv. € 60.000,-- die steuerliche Gesamtbelastung erheblich mindern würde, die Existenz einer Darlehensforderung behauptet wurde. Daher ist davon auszugehen, dass die Gegenleistung nunmehr zu dem Zweck in Höhe von € 60.000,-- begehrt wird, um die steuerliche Gesamtbelastung zu senken. “

Dagegen wurde innerhalb offener Frist der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend eingewendet:

„ Herr (der Bw) erklärt, dass er sich aus Kostengründen den Kaufvertrag vom 17.01.2007 mit seinem Bruder von einem ‚Laien‘ unentgeltlich erstellen lassen hat und dabei als Kaufpreis lediglich der noch als Aufzahlung zu leistende Betrag angeführt

wurde. Richtig ist die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung vom 12.10.2007, dass der Klient über diesen Fehler erst nach Vorschreibung der Schenkungssteuer aufmerksam geworden ist. Da er keine Schenkung vorgenommen hat, war ihm die Vorschreibung einer Schenkungssteuer unerklärlich. Sodann wurde der richtige Sachverhalt durch einen Nachtrag zum Kaufvertrag beim Notar Dr. B in M nachgeholt. Herr (der Bw) erklärt, dass seine Eltern nach der Betriebsaufgabe der T-OHG im Jahre 1990 laufend in Zahlungsschwierigkeiten waren und das vorhandene Kreditobligo nicht ordnungsgemäß bedienen konnten. Das finanzielle Fiasko der Eltern endete sodann im Februar 2005 durch eine Neuregelung aller Verbindlichkeiten mit der Bank M als Hausbank. Da die Eltern nachweislich das Studium ihres Sohnes C in der Zeit von 10/1997 bis 03/2003 nicht finanzieren konnten, hat Herr (der Bw), der durch mehrere Verpflichtungen auf den Golanhöhen und Zypern vom Bundesheer entsprechend hohe Einkünfte erzielt hat und darüber hinaus durch die Abwesenheit kein Geld für seinen Unterhalt benötigt hat, die Kosten übernommen. Da Herr (der Bw) als einziges Familienmitglied ein entsprechend hohes Einkommen und ausreichende Liquidität zur Verfügung hatte, konnte er seinen Bruder durch Barbeträge laufend entsprechend unterstützen. Mit Kaufvertrag vom 17.01.2007 hat nunmehr Herr C seinen Liegenschaftsanteil an seinen Bruder (der Bw) verkauft, wobei diese Darlehensbeträge gegenverrechnet wurden. Der Klient übermittelt uns beiliegende Barabhebungen von seinem Privatkonto, die er seinem Bruder zu laufenden Unterstützung zur Verfügung gestellt hat. Weiters übersenden wir in der Beilage eine Bestätigung des Bruders Mag. C, der die Inanspruchnahme eines Gesamtbetrages von € 40.000,00 bestätigt. "

Von den Vertragsparteien wurde ein notarieller Nachtrag zum Kaufvertrag errichtet, in dem der Gesamtkaufpreis auf € 60.000,00 berichtigt wurde.

Weiters wurde nachstehende Aufstellung der Barbehebungen samt Originalauszahlungsbelegen sowie –kontoauszügen vorgelegt:

Aufstellung der Barbehebungen:

| Jahr | Belegdatum | Einzelsummen | in ATS | in € |
|------|------------|--------------|------------|------|
| 1998 | 03.06.1998 | 81.000,00 | | |
| | 14.12.1998 | 30.000,00 | 111.000,00 | |

| | | | | |
|--------------|------------|------------|------------|-----------|
| 1999 | 29.07.1999 | 10.000,00 | 69.500,00 | |
| | 26.08.1999 | 20.000,00 | | |
| | 01.09.1999 | 30.000,00 | | |
| | 17.11.1999 | 9.500,00 | | |
| 2000 | 06.10.2000 | 217.000,00 | 217.000,00 | |
| 2001 | 09.04.2001 | 40.000,00 | 109.700,00 | |
| | 20.06.2001 | 15.700,00 | | |
| | 08.08.2001 | 10.000,00 | | |
| | 21.08.2001 | 4.000,00 | | |
| | 25.09.2001 | 40.000,00 | | |
| Summen 98-01 | | | 507.200,00 | 36.859,66 |
| 2002 (€) | 22.03.2002 | 400,00 | | 3.300,00 |
| | 29.04.2002 | 400,00 | | |
| | 06.12.2002 | 2.500,00 | | |
| Gesamtbetrag | | | | 40.159,66 |

Die Finanzbehörde erster Instanz legte die Berufung und den Verwaltungsakt mit Bericht vom 4. Jänner 2008 vor.

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. VwGH vom 24.05.1991, 89/16/0068, mwN).

Eine Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG liegt etwa dann vor, wenn der Leistung eines Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist; eine solche "gemischte Schenkung" kommt somit bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht.

Bei der Feststellung, ob ein krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen (geringfügige Wertunterschiede bleiben außer Betracht) und somit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zu vergleichen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung das Erkenntnis des VwGH vom 27.05.1999, 96/16/0038, VwSlg 7.408/F).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte zu treffen (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 27.05.1999 und vom 23.01.2003, 2002/16/0104), weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (vgl. VwGH vom 04.12.2003, 2002/16/0246, VwSlg 7.882/F); dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (vgl. VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0051).

Liegt danach eine gemischte Schenkung vor, richtet sich die Bewertung, die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, nach § 19 ErbStG.

Unbestritten ist im Berufungsfall, dass aufgrund der Gegenüberstellung des Verkehrswertes der übertragenen Wohnungen und der vom Finanzamt angenommenen sowie der vom Bw ‚behaupteten‘ Gegenleistung eine gemischte Schenkung vorliegt.

Auch unter Berücksichtigung der vom Bw ‚behaupteten‘ Gegenleistung in Höhe von € 60.000,00 würde es zu einer Festsetzung der Schenkungssteuer kommen, da der 3fache Einheitswert der übertragenen Grundstücke € 71.760,00 beträgt.

Strittig ist, ob die vom Bw behauptete weitere Gegenleistung von € 40.000,00 bei Berechnung der Schenkungssteuer steuermindernd zu berücksichtigen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – voraus, dass sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 167 E 329, mwN).

Nach § 983 ABGB kommt ein Darlehensvertrag als Realvertrag mit der tatsächlichen Übergabe verbrauchbarer Sachen zustande; wiewohl daher Schriftlichkeit nicht zwingend erforderlich ist, entfaltet z.B. die Einstellung einer Schuldpost in die Bilanz, sofern diese den internen Unternehmenskreis nur für Zwecke der Abgabenbehörde verlässt, keine genügende Beweiskraft (vgl. VwGH vom 14.09.77, 0027/77). Ebenso sind Handbelege ohne Empfangsbestätigung nicht geeignet, die Leistung von Darlehenszinsen zu belegen (vgl. VwGH vom 20.12.82, 81/13/0036, 82/13/0207). Zwischen Fremden abgeschlossene Darlehensverträge enthalten im Regelfall klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen (vgl. VwGH vom 28.11.2002, 2001/13/0032).

Für mangelnde Fremdüblichkeit spricht z.B.: Keine Verpflichtung zur Rückzahlung der Geldbeträge binnen einer bestimmten Zeit; Verbuchung von Zinsen ohne tatsächlichen Auszahlung (vgl. VwGH vom 25.10.1994, 94/14/0067); Verzicht auf konkrete Rückzahlungsvereinbarungen (vgl. VwGH vom 28.11.2002, 2001/13/0032); Hingabe von Beträgen in ATS-Millionenhöhe ohne schriftlichen Rückzahlungsvereinbarung an eine zu diesem Zeitpunkt bereits in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindliche Schuldnerin, ohne die Forderungen durch schriftlichen Verträge oder nach außen tretende Sicherstellungen abzusichern (vgl. VwGH vom 27.11.2002, 99/15/0083); Hingabe von Darlehensbeträgen in einer Höhe von insgesamt rund 45 Mio. ATS mit einer Darlehenslaufzeit von 20 Jahren, ohne darüber eine schriftliche Urkunde mit den wesentlichen Darlehenskonditionen (etwa Tilgung, Verzinsung, Sicherheiten) zu verfassen (vgl. VwGH vom 21.10.2004, 2000/13/0179); kein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch wäre bereit, einer ihm fremden Person ohne attraktiven Ertrag ein riskantes Darlehen zu gewähren (vgl. VwGH vom 26.11.2006, 2002/13/0173); keinerlei schriftliche Unterlagen über die Darlehensgewährung, Verzinsung, Rückzahlungsvereinbarung und Sicherheiten sowie Beginn der Rückzahlung erst drei Jahre nach Zuzählung bei fehlenden Sicherheiten (vgl. VwGH vom 08.02.2007, 2004/15/0149 [vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG § 4 Rz 341f]).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den konkreten Berufungsfall folgendes:

Faktum ist, dass der ‚Darlehensvertrag‘ erstmalig nach dem Ergehen des Schenkungssteuerbescheides nach Außen hin in Erscheinung getreten ist und im Ergebnis zu einer Verminderung der progressiven Schenkungssteuer führen würde.

Es gibt keine Urkunde über die Darlehensgewährung. Der Bw hat zwar Bankbelege über unregelmäßige Barabhebungen ohne Verwendungszweck vorgelegt, ein konkreter Zusammenhang zu einer bestimmten Verwendung, geschweige denn zu einem ‚Darlehensvertrag‘, ist daraus aber nicht erkennbar.

Dass diese Behebungen dem Bruder zugute gekommen wären, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, da nicht einmal Empfangsbestätigungen existieren. Überweisungsbelege auf ein Konto des Bruders mit einem Verwendungszweck gibt es nicht.

Der Vertragsinhalt ist vollkommen unklar. Das Vorliegen einer Rückzahlungs- oder Zinsenvereinbarung wurde nicht vorgebracht und ist auszuschließen. Laut der vom Bw vorgelegten Aufstellung hätte er dem Bruder insgesamt ein Darlehen von € 40.159,66 gewährt, die ‚Darlehensforderung‘ dürfte aber ‚nur‘ € 40.000,00 betragen haben (?).

Keinerlei schriftliche Unterlagen über die Darlehensgewährung, keine Verzinsung sowie Rückzahlungsvereinbarung und Sicherheiten sind jedenfalls fremdunüblich.

Völlig unklar ist auch, wie viele ‚Darlehensverträge‘ eigentlich zustande gekommen sein sollen.

Auch wenn der Bw den Bruder unterstützt haben sollte, so ist daraus nicht unbedingt abzuleiten, dass eine echte Verbindlichkeit, wie zwischen Fremden üblich, entstanden ist.

Die behauptete ‚Darlehensforderung‘ erfüllt keine der von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung.

Aus den oben angeführten Gründen wird daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen angenommen, dass eine zusätzliche Gegenleistung (Gegenverrechnung mit einer Darlehensforderung) in Höhe von € 40.000,00 nicht bestanden hat.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 26. Februar 2010