



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1770-W/06,
miterledigt
GZ. RV/1771-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Karl-Heinz Halbritter, 7100 Neusiedl/See, Seestraße 2, vom 30. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien je vom 29. Mai 2006, ErfNr. betreffend Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 30. Jänner 2004 übertrug Frau NP die Liegenschaft EZ 3 an ihre Mutter, diese in der Folge Berufungserberin (Bw.) genannt.

Der 3fache Einheitswert für diese Liegenschaft betrug € 18.749,59.

In Punkt II. des Vertrages war vereinbart, dass zwischen den Vertragsparteien ein Übernahmepreis von € 20.000,- zur Verrechnung gelangt, welcher in der Vergangenheit durch Arbeitsleistungen und Investitionen, die die Übernehmerin auf dieses Vertragsobjekt erbracht hatte, geleistet wurde.

Für diesen Rechtsvorgang war die Grunderwerbsteuer seitens des Vertragserrichters selbstberechnet worden und zwar in Höhe von 2% des Übernahmepreises.

Nach einer beim Urkundenverfasser durchgeföhrten Prüfung erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien am 29. Mai 2006 einen Bescheid gemäß § 201 BAO mit

dem die Grunderwerbsteuer für den o.a. Rechtsvorgang mit € 0,00 festgesetzt wurde und sich dem zu Folge eine Gutschrift von € 400,- ergab.

Dies wurde folgendermaßen begründet:

„Die im Punkt II des Vertrages vereinbarte Gegenleistung konnte steuerrechtlich nicht anerkannt werden.“

„Die vom Bedachten in der Vergangenheit getätigten Investitionen und erbrachten Arbeitsleistungen können nicht als Gegenleistung anerkannt werden. Als Gegenleistung können nur Leistungen anerkannt werden, wenn sie unmittelbar mit der Grundstückserwerb im Zusammenhang stehen. Maßgeblich ist die Gegenleistung, die im maßgeblichen Zeitpunkt, also im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (Vertragsabschluss) zu erbringen ist. Leistungen aus der Vergangenheit fehlt dieser ursächliche Zusammenhang zur Liegenschaftsübertragung.“

3(4) ErbStG normiert: Die Steuerpflicht einer Schenkung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in Form eines lästigen Vertrages gekleidet ist. Daraus ist zu entnehmen, dass Schenkungen zur Belohnung für Leistungen aus der Vergangenheit im vollen Umfang der Schenkungssteuer unterliegen. Die Festsetzung erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten Prüfung und der dabei festgestellten neuen Tatsachen. Die obigen Umstände wurden bei der durchgeföhrten Selbstberechnung nicht berücksichtigt. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) war der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.“

Weiters erließ das Finanzamt einen Schenkungssteuerbescheid vom selben Tag und er hob für den Übergabsvertrag nunmehr ausschließlich Schenkungssteuer in Höhe von € 2.022,79. Dies wurde genauso begründet wie der Grunderwerbsteuerbescheid.

Dagegen wurde rechtzeitig Berufung erhoben.

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass es sich bei der Übergabe der Liegenschaft um einen entgeltlichen Vorgang handle, weshalb die Vorschreibung der Schenkungssteuer aufzuheben sei und die Besteuerung von der vereinbarten Gegenleistung zu erfolgen habe.

Alternativ wird vorgebracht, dass das vertragsgegenständliche Übergabsvermögen mit Übergabsvertrag vom 7.8.2000 von der Bw. als nunmehriger Übernehmerin an ihre Tochter übergeben wurde. Als Gegenleistung war zu ihren Gunsten ein Fruchtgenussrecht vereinbart worden, welches mit ATS 216.000,-- (entspricht €) kapitalisiert bewertet war. Als Kapitalisierungsfaktor wurde gemäß § 16 BewG der 16fache Jahresbetrag herangezogen, sodass das vorgenannte Fruchtgenussrecht mit monatlich ATS 1.125,-- (entspricht € 81,76) bewertet wurde. Die nunmehrige Übergeberin, hatte die vertragsgegenständliche Liegenschaft

insgesamt 41 Monate in ihrem Eigentum, sodass die Gesamtgegenleistungen € 3.352,16 betrage. Die Differenz zum dreifachen Einheitswert in der Höhe von € 15.397,43 sei daher geschenkt und gemäß § 15 Zif. 7 ErbStG steuerfrei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 7. Juli 2006 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab.

Fristgerecht wurde die Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt.

Mit Vorhalt vom 6. April 2010 ersuchte der unabhängige Finanzsenat die Bw. darzulegen, worin die von ihr erbrachten Arbeitsleistungen bestanden hätten und ob es eine Vereinbarung über die Höhe eines von der Übergeberin hiefür zu leistenden Entgeltes gäbe und für den Fall dass eine solche Vereinbarung bestand, diese vorzulegen.

Weiters wurde gebeten darzustellen, worin die Investitionen der Bw. bestanden hätten und bekannt zu geben, ob die Bw. aus diesen Gründen offene, klagbare Forderungen gegen die Übergeberin hätte.

Darüber hinaus ersuchte der unabhängigen Finanzsenat um Vorlage einer Kopie des Übergabsvertrages, mit dem die gegenständlichen Liegenschaften am 7.8.2000 an die Übergeberin übertragen worden war.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorgänge mit denen Grundstücke übertragen werden unterliegen grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. So bestimmt u.a. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, dass ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer unterliegt, sofern sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen. Zur Abgrenzung gegenüber der Erbschafts- und Schenkungssteuer bestimmt jedoch § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG – in der im Berufungsfall noch anzuwendenden Fassung - dass Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt von der Besteuerung u.a. ausgenommen sind.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden

bereichert wird. Gemäß Abs. 4 leg. cit wird die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, daß sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird.

Ob und in welchem Umfang eine Schenkung vorliegt, ist nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen.

Bei Vorliegen einer gemischten Schenkung (teils entgeltlich und teils unentgeltlich) wird der einheitliche Erwerb für Zwecke der Steuerberechnung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil zerlegt. In diesem Fall wird für den unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer, für den entgeltlichen Teil Grunderwerbsteuer erhoben, wobei gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist.

Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist als Gegenleistung alles anzusehen, was der Erwerber für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (VwGH 17.03.2005, 2004/16/0278).

Die Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Maßgebend für die Höhe der Steuer ist die Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt, dh. also in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld entsteht (vgl. VwGH 23.06.1983, 83/16/0054). Daraus ist abzuleiten, dass eine Berücksichtigung von in der Vergangenheit - also noch vor Abschluss des Rechtsgeschäftes - erbrachten Leistungen als Gegenleistung für den Erwerb einer Liegenschaft grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Liegt somit ein Aufwand zeitlich vor dem Kauf, dann fehlt es in der Regel an einem ursächlichen Zusammenhang dieser Aufwendungen mit dem Grundstückserwerb und die Aufwendungen können daher nicht ohne weiteres als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG gelten (vgl. VwGH 09.05.1968, 1310/67).

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Weise erläutert und konkretisiert worin die Arbeitsleistungen und Investitionen bestanden haben sollen.

Nun ist schon aus der Bestimmung des § 3 Abs. 4 ErbStG ersichtlich, dass das Motiv einer Schenkung für die Steuerpflicht unerheblich ist. Gegenstand der steuerlichen Beurteilung ist allein der Inhalt des Rechtsgeschäftes. Auch nach § 940 ABGB ändert die Tatsache, dass eine

Schenkung teilweise zur Belohnung gegeben wurde, nichts am Charakter derselben. Durch § 3 Abs. 4 ErbStG wird klargestellt, dass die Freigebigkeit einer Zuwendung im Sinne des Schenkungssteuerrechtes nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass der Zuwendende den Empfänger für in der Vergangenheit liegende Leistungen belohnen wollte.

Die Regelung des § 3 Abs. 4 ErbStG erweist sich vor allem in jenen Fällen von Bedeutung, in denen ohne Begründung eines Dienstverhältnisses von Familienmitgliedern Arbeiten oder Dienste ohne Vereinbarung oder Errichtung eines bestimmten Entgeltes geleistet werden (vgl. VwGH 30.06.1988, 87/16/0026). Stellt sich nämlich die Leistung des Zuwendungsempfängers als eine Leistung im Rahmen des Familienverhältnisses, nicht jedoch als eine solche im Rahmen eines Anspruches auf Entlohnung begründenden Dienstverhältnisses dar, dann liegt in vollem Umfang eine Bereicherung des Zuwendungsempfängers vor.

Die Erbringung von Leistungen, durch die zur Gänze oder zum Teil eine fremde Arbeitskraft ersetzt wird, lässt noch nicht den Schluss auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu. Der Nachweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hätte von der Bw. erbracht werden müssen.

Im Gegenstandsfalle wurde von Seiten der Bw. die Vereinbarung eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses, woraus ihr ein Entgelt zustehen würde, nicht unter Beweis gestellt. Eine zivilrechtliche Verpflichtung auf Grund eines Dienstvertrages ist damit offenkundig nicht vorgelegen. Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen müssen nämlich einem so genannten "Fremdvergleich" standhalten, das heißt sie müssen

- 1) nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen
- 2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Wenn daher im Übergabsvertrag auf erbrachte Arbeitsleistungen, hingewiesen wird, handelt es sich dabei nicht um im maßgeblichen Zeitpunkt (= Vertragsabschluss) für den Erhalt der Liegenschaft zu erbringende Leistungen. Es sind diese Leistungen damit nicht als Gegenleistung anzuerkennen. Darin könnte allenfalls ein - steuerlich jedoch unbeachtliches - Motiv für die Schenkung der Liegenschaft erblickt werden.

Auch die Behauptung, dass Investitionen seitens der Bw. getätigt wurden, wurde in keiner Weise belegt und dass eine Forderung gegenüber der Übergeberin bestanden hätte, wurde in keiner Weise nachgewiesen.

Es ist somit davon auszugehen, dass die Übertragung der Liegenschaft entgeltlos erfolgte und

somit unter die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) zu subsumieren ist.

Nun bleibt gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG Vermögen, soweit es von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet wurde und an diese Personen zurückfällt, steuerfrei.

Dadurch soll der mehrfache Wechsel im Eigentum zwischen nahen Angehörigen nicht zu oft besteuert werden.

Erfasst sind sowohl Rückfälle von Todes wegen als auch Rückschenkungen.

Hinsichtlich (teilweise) entgeltlicher Erwerbsvorgänge hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur festgestellt, dass sofern Vermögen seinerzeit von Eltern an Kinder teils entgeltlich, teils unentgeltlich übergegangen ist, die Abgabenfreiheit beim Rückfall nur für jenen Teil des Vermögens in Betracht kommt, der seinerzeit unentgeltlich an die Kinder übergegangen ist. Dieser Teil wird auch als "Überschuss" bezeichnet. Dabei ist festzustellen, in welchem Verhältnis bei der früheren gemischten Schenkung, ermittelt anhand von steuerlichen Bewertungsmaßstäben (§ 19 ErbStG), der Überschuss zum Gesamtwert der Zuwendung gestanden hat. Ein diesem Verhältnis entsprechender Teil des steuerlichen Wertes des Rückfalles bleibt dann steuerfrei (vgl. VwGH 3.9.1987, 86/16/0006; VwGH 25.9.1997, 96/16/0281; siehe zu vor auch: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 25 f zu § 15).

Im Hinblick auf den Gesetzeszweck des § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG, die mehrfache Besteuerung des identen Vermögens bei unentgeltlichem Erwerb zwischen denselben nahen Angehörigen zu vermeiden, wäre ein der vormals einer Schenkungssteuer unterzogene sog. "Überschuss" nunmehr im Rahmen der Rückschenkung steuerfrei zu belassen.

Im Berufungsfall war die Übergabe der berufsgegenständlichen Liegenschaft im Jahr 2000 zufolge der vereinbarten Gegenleistung in Höhe von S 216.000,- (das entspricht € 15.697,33) steuerlich als rein entgeltliche zu qualifizieren. Lediglich die nunmehrige "Rückübertragung" an die Bw. erfolgte wie oben bereits dargelegt "entgeltlos", sodass es sich nunmehr zwar um ein als unentgeltlich zu beurteilendes Rechtsgeschäft handelt, doch kann mangels ursprünglicher Schenkung die Begünstigung des § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG keine Anwendung finden.

Wird, wie im Berufungsfall eine Liegenschaft durch eine weitere vertragliche Vereinbarung einigen Jahren nach der Übertragung rückübertragen, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass hier von einer bloßen Rückabwicklung gesprochen werden kann. Denn objektiv gesehen wurden die nunmehrigen Übernehmer der Liegenschaft, nachdem sie Jahre hindurch

nur ein Wohn- und Nutzungsrecht zur Verfügung hatte, durch den nunmehr unentgeltlichen Erwerb der gesamten Liegenschaft zweifelsohne bereichert.

Die Bw. macht weiter geltend, die Vorgangsweise des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien stelle einen Bruch des Grundsatzes von Treu und Glauben dar. Die Vorgangsweise des Urkundenverfassers, dass bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer sämtliche im Übergabsvertrag vereinbarten Gegenleistungen zur Bemessungsgrundlage herangezogen werden, wurde auf Grund der Jahrzehntelangen Praxis des zuständigen Referates des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern auch bestätigt.

Der Grundsatz von Treu und Glauben hat an sich auch im Abgabenverfahren Geltung. Er besteht jedoch nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. VwGH 22.04.1991, 90/15/0007). Derartige besondere Umstände hat die Bw. aber nicht behauptet. Das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung bedeutet jedoch keinen Verstoß gegen Treu und Glauben; vielmehr ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt.

Ergänzend sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juli 2000, 97/14/0040, verwiesen, wonach eine für Vorjahre vorgenommene rechtliche Beurteilung, die sich zu Gunsten des Abgabepflichtigen ausgewirkt hat, bei diesem zwar die Hoffnung wecken kann, die Abgabenbehörde werde diese Beurteilung auch in den Folgejahren beibehalten, sie schafft aber kein schutzwürdiges Vertrauen, die Behörde werde diese Beurteilung - wenn sie sich als unrichtig herausstellt - auch für Folgezeiträume beibehalten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist aber das im Artikel 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat.

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juni 2010