



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Gerd Dörflinger und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der BfADR, vertreten durch Mag. Tusch Dr. Flatz Dr. Dejaco, Rechtsanwälte, 6800 Feldkirch, Mühletorplatz 12, vertreten durch Dr. Birgit Reiner, Steuerberaterin in 6890 Lustenau, Schillerstraße 22, vom 30. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehlendt, vom 23. November 2005 betreffend Schenkungssteuer nach der am 28. September 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Schenkungssteuer wird mit 44.628,38 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der von der Berufungsführerin dem Finanzamt vorgelegte Schenkungsvertrag hat folgenden Wortlaut:

"I.

AW, geb. [...], im folgenden kurz Geschenkgeber genannt, hat bereits im Jahre 1995 seiner Ehegattin [..., der Berufungsführerin], geb. [...], im folgenden kurz Geschenknehmerin genannt, mündlich ein Darlehen in Höhe von S 2.650.000,00 (in Worten: Schillinge zweimillionensechshundertfünfzigtausend) zum Ankauf einer Eigentumswohnung gewährt. Dieses Darlehen wurde vorerst auf unbestimmte Zeit gewährt und sollte mit gesetzlichen Zinsen von 4 % zurückbezahlt werden.

Wie gesagt erfolgte die damalige Hingabe des Darlehens zum ausschließlichen Zweck des Erwerbes von 78/431stel Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft EZ [...], verbunden mit Wohnungseigentum an der Einheit W 6 durch [..., die Berufungsführerin].

Diese Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Einheit W 6 wurden mit Kaufvertrag vom 11.12.1995 um den Kaufpreis von S 2.650.000,00 von [..., der Berufsführerin] erworben.

Im Zeitpunkt des Kaufes dieser Wohnung in einer Wohnanlage in [...] im Jahre 1995 stand die direkt unter der gekauften Wohnung befindliche Wohnung W 4 bereits im Eigentum von Frau IM. Bereits damals beabsichtigte [die Berufsführerin] zukünftig auch diese direkt darunter befindliche Wohnung (Erdgeschoß) samt dazugehöriger Gartenfläche zu kaufen, um beide Wohnungen baulich zu verbinden und gemeinsam nutzen zu können. Diese Kaufabsicht wurde bereits damals Frau IM mitgeteilt. Im Jahre 1998 hat sich dann Frau IM entschieden, auch ihre Wohnung W 4 an [die Berufsführerin] zu verkaufen.

Im Jahre 1998 hat dann AW, geb. [...] ein weiteres Darlehen in Höhe von S 3.100.000,00 (in Worten: Schilling drei millionen einhunderttausend) gewährt, ebenfalls zum ausschließlichen Zweck des Erwerbes der Wohnung von Frau IM in EZ [...], durch [die Berufsführerin].

Die Wohnung EZ [...], B-LNR 4, wurde mit Kaufvertrag vom 30.09/01.10.1998 um den Kaufpreis von S 3.100.000,00 erworben.

II.

Nunmehr schenkt und übergibt AW, geb.[...] sowohl den 1995 hingegebenen Betrag von S 2.650.000,00 zum Erwerb der Wohnung W 6 und den 1998 hingegebenen Betrag von S 3.100.000,00 zum Erwerb der Wohnung W 4 aus persönlichen Gründen seiner Gattin [der Berufsführerin], und diese nimmt diese Schenkungen hiermit ausdrücklich an. Da beide Schenkungen ausschließlich zum Erwerb von Eigentumswohnungen dienten, ist für die Bemessung der Schenkungssteuer vom Einheitswert der angeführten Wohnungen auszugehen."

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 23. November 2005 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufsführerin Schenkungssteuer in Höhe von 40.842,13 € vorgeschrieben.

In der Berufung vom 30. November 2005 gegen den Schenkungssteuerbescheid vom 23. November 2005 brachte die Berufsführerin im Wesentlichen vor:

Der Vertreter der Berufungswerberin habe mit Eingabe vom 14.11.2000 dem Finanzamt den Schenkungsvertrag hinsichtlich der Beträge von ATS 2.650.000,00 und ATS 3.100.000,00 vorgelegt und darum ersucht, der Berechnung der Schenkungssteuer die Einheitswerte der mit diesen Beträgen angekauften Eigentumswohnungen in EZ [...], B-LNR 6 und B-LNR 4, zu Grunde zu legen. Dies deshalb, da es sich bei den Geldschenkungen um sogenannte Zweckschenkungen bzw. um "mittelbare Grundstücksschenkungen" gehandelt habe, die ausschließlich zum Ankauf der beiden Wohnungen gemacht worden seien. Aus dem Schenkungsvertrag gehe klar hervor, dass die beiden Geldschenkungen im Hinblick auf die jeweiligen Grundstücksanteile bzw. Wohnungen gemacht worden seien. In Punkt II. des Schenkungsvertrages vom 10.11.2000 schenke und übergebe Herr AW den Betrag von ATS 2.650.000,00 zum Erwerb der Wohnung W 6 und den Betrag von ATS 3.100.000,00 zum Erwerb der Wohnung W 4 seiner Gattin [der Berufsführerin]. Weiters werde Folgendes angemerkt: "Da beide Schenkungen ausschließlich zum Erwerb von Eigentumswohnungen dienten, ist für die Bemessung der Schenkungssteuer vom Einheitswert der angeführten Wohnungen auszugehen". Die geschenkten Beträge seien auch jeweils direkt auf ein vom

Vertragserrichter eingerichtetes Treuhandkonto bezahlt und nicht auf ein Konto der Berufungswerberin und seien somit gar nie in die Verfügungsgewalt der Berufungswerberin gelangt. Es seien daher in richtiger Beurteilung des Sachverhaltes der Berechnung der Schenkungssteuer die im Zeitpunkt der Schenkung (10.11.2000) gültigen (einfachen) Einheitswerte zu Grunde zu legen.

Die Berufungswerberin stelle daher den Berufungsantrag, den Schenkungssteuerbescheid vom 23.11.2005 aufzuheben und ausgehend von den im Zeitpunkt der Schenkung 10.11.2000 geltenden einfachen Einheitswerten der angekauften Wohnungen die Schenkungssteuer neu zu berechnen und vorzuschreiben.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2006 im Wesentlichen aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen und der Erstbescheid wurde abgeändert:

Nach dem eindeutigen Inhalt der über den Verzicht ausgefertigten Urkunde, ergebe sich folgender Sachverhalt.

Bereits in den Jahren 1995 und 1998 habe der Geschenkgeber seiner Gattin zwei Darlehen für den Ankauf von Wohnungen gewährt. Mit den Darlehen seien entsprechend die Ankäufe der beiden Wohnungen durchgeführt worden. Die Darlehen seien auf unbestimmte Zeit gewährt worden und sollten mit der gesetzlichen Verzinsung von 4 % zurückbezahlt werden.

Mit Vertrag vom 10.11.2000 habe nun der Geschenkgeber diese Beträge geschenkt und die Geschenknehmerin habe die Schenkung angenommen, d.h. der Geschenkgeber habe nachträglich auf die Rückzahlung der Darlehen verzichtet und die Geschenknehmerin habe den Verzicht auch angenommen.

In der Urkunde seien die Beträge ausdrücklich zum Erwerb der Wohnungen geschenkt worden, da die Schenkungen zum Erwerb der Wohnungen dienen würden, sei für die Bemessung der SchSt vom Einheitswert der Wohnungen auszugehen.

Nach dem Sachverhalt sei aber eine Schenkung der Eigentumswohnungen objektiv rechtlich nicht möglich. Daher könne auch ein allenfalls darauf gerichteter Parteiwille steuerlich keine Berücksichtigung finden. Nach dem Sachverhalt liege ausschließlich ein Verzicht auf die bestehenden Darlehensforderungen vor.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei zwar Gegenstand einer nach § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG der Schenkungssteuer unterliegenden Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt sein soll. Bei einer Schenkung von Geld zum Erwerb einer Sache sei 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. Werde Geld zur Anschaffung einer bestimmten Sache geschenkt, sei im Zweifel dieser Gegenstand als geschenkt anzusehen.

Wenn aber der offenkundige Sachverhalt die Verwirklichung des erklärten Willens nicht mehr zulässt, könne dieser bei der Frage des Schenkungsgegenstandes nicht beachtet werden (vgl VwGH 24. Mai 1991, 89/16/0068).

Die Annahme einer so genannten mittelbaren Grundstücksschenkung setze voraus, dass der Bedachte im Verhältnis zum Geschenkgeber nicht über das ihm gegebenenfalls übergebene Geld, sondern (erst) über das Grundstück verfügen kann (vgl die bei Fellner, ErbStG9, § 3 Rz 15b, wiedergegebene Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes). Wird aber eine Zuwendung nach der Übergabe der Liegenschaft zur Tilgung des (gestundeten) Kaufpreises erbracht, dann liege eine mittelbare Grundstücksschenkung keinesfalls vor (vgl das zur Tilgung eines zur Finanzierung eines landwirtschaftlichen Wirtschaftsgebäudes aufgenommenen Bankdarlehens ergangene Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 9. November 1994, 11 R 87/92, BFHE 176/53), (VwGH vom 1.9.1999, ZI. 98/16/401). Da wie in den entschiedenen Fällen im gegenständlichen Fall eine "Finanzierung im Nachhinein" vorliege und die Geschenknehmerin die Wohnungen bereits lange zuvor selbst angekauft und aus den im Darlehensweg zur Verfügung gestellten Mitteln den Kaufpreis entrichtet habe, könne die Entschuldung der Geschenkgeberin durch Verzicht auf die Darlehensrückzahlung nicht als mittelbare Grundstücksschenkung iSd Rechtsprechung angesehen werden, da dadurch nur eine nachträgliche Entschuldung der Geschenkgeberin bewirkt werden könne, ihr damit aber nicht eine Verfügungsmacht über die Wohnungen erst verschafft werden könne. Selbst ein darauf gerichteter Parteiwillen, die Wohnungen zu schenken sei bei dieser Sachlage rechtlich nicht durchführbar und könne daher auch steuerlich keine Beachtung finden. Als Gegenstand der Schenkung sei daher der Verzicht auf die Forderungen aus den früher gewährten Darlehen heranzuziehen. Nach dem Inhalt der Vereinbarung seien die Darlehen zuzüglich der gesetzlichen Verzinsung von 4 % zurückzuzahlen. Der Wert des Forderungsverzichtes zum Stichtag der Ausführung der Schenkung am 10. November 2000 betrage daher nicht, wie bisher der Bemessung zugrunde gelegt, nur die Nominalbeträge der Darlehen, sondern auch die bis zum Verzicht aufgelaufenen Zinsen. Der Wert des Verzichtes zum Schenkungsstichtag betrage daher 6.529.500,00 S. Die Steuer errechne sich daher folgendermaßen:

Darlehen		2.650.000,00	Dez. 95
Zinsen 4% p.a.	1996	106.000,00	
	1997	106.000,00	

	1998	106.000,00	
	1999	106.000,00	
	2000 (11/12)	97.166,67	
Forderung bei Verzicht		3.171.166,67	10.11.2000
Darlehen		3.100.000,00	
Zinsen 4% p.a.	1998 (2/12)	20.666,67	
	1999	124.000,00	
	2000 (11/12)	113.666,67	
Forderung bei Verzicht		3.358.333,33	10.11.2000
Wert des Verzichts gesamt		6.529.500,00	10.11.2000

Durch den Vorlageantrag vom 9. Februar 2006 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

In der ergänzenden Begründung vom 8. Mai 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

Die Bescheidbegründung des Finanzamtes Feldkirch vom 11.01.2006 sei unrichtig. Zudem sei im Vorlagebericht der Sachverhalt bzw. der Streitpunkt unrichtig angegeben. Es gehe nämlich nicht um die darlehensweise Hingabe der Mittel für einen Wohnungskauf, sondern um die schenkungsweise Hingabe.

Die einzige dem Sachverhalt zu Grunde liegende Urkunde sei der Schenkungsvertrag vom 10.11.2000, welcher ausdrücklich als Schenkungsvertrag bezeichnet sei. Die Urkunde enthalte keinerlei Verzichtserklärung. Die Schlussfolgerung in der Bescheidbegründung, der Geschenkgeber habe nachträglich auf die Rückzahlung der Darlehen verzichtet, sei daher unrichtig. Obwohl im Schenkungsvertrag vom 10.11.2000 von zwei Darlehen aus den Jahren 1995 und 1998 die Rede sei, könne bei der Sachverhaltsfeststellung in richtiger rechtlicher Beurteilung nicht von Darlehen ausgegangen werden. Der im Schenkungsvertrag vom 10.11.2000 offenkundig gemachte Sachverhalt lasse die Verwirklichung des erklärten Willens der Vertragsparteien rechtlich nicht zu. Dies deshalb, da gemäß § 1 Notariatszwangsgesetz Darlehensverträge zwischen Ehegatten zwingend eines Notariatsaktes bedürften. Ansonsten seien sie nichtig. Der im Schenkungsvertrag vom 10.11.2000 von den Vertragsparteien erklärte Wille könne daher für die Beurteilung der Frage, was geschenkt worden sei, nicht herangezogen werden. Der im Schenkungsvertrag vom 10.11.2000 erklärte Wille könne jedoch insoweit herangezogen werden, als im Punkt II. des schriftlichen Schenkungsvertrages die Schenkung zum Erwerb der Wohnungen ausdrücklich erwähnt werde. Da die Hingabe eines mündlichen Darlehens zwischen Ehegatten ohne Notariatsakt rechtlich nicht möglich sei,

könne auch nicht von einem nachträglichen Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens ausgegangen werden. Bei den vom Geschenkgeber im Jahre 1995 und im Jahre 1998 seiner Gattin übergebenen Geldbeträge könne es sich daher in Wahrheit nur um bereits damals tatsächlich erfolgte Geldschenkungen handeln. Beide Geldbeträge seien auf ein Treuhandkonto einzahlt worden und dienten für den Ankauf der Wohnungen. In der Bescheidbegründung des Finanzamtes Feldkirch werde darauf verwiesen, dass nach dem Sachverhalt eine Schenkung der Eigentumswohnungen objektiv rechtlich nicht möglich sei. Dies sei ein eindeutiges Indiz dafür, dass Gegenstand der Schenkung die Geldbeträge zum Erwerb der Wohnungen gewesen seien. Darauf sei auch der Parteiwille gerichtet gewesen. Da die Schenkung einer Eigentumswohnung objektiv rechtlich nicht möglich sei, hätten nach dem Parteiwillen nur die jeweiligen Geldbeträge geschenkt werden können. Das Finanzamt Feldkirch gehe in seiner Bescheidbegründung auch davon aus, die Annahme einer sogenannten mittelbaren Grundstücksschenkung setze voraus, dass der Bedachte im Verhältnis zum Geschenkgeber nicht über das ihm gegebenenfalls übergebene Geld, sondern (erst) über das Grundstück verfügen kann. Es sei bereits in der Berufung darauf hingewiesen worden, dass die geschenkten Beträge jeweils direkt auf ein vom Vertragserrichter eingerichtetes Treuhandkonto bezahlt worden seien und somit gar nie in die Verfügungsgewalt der Berufungswerberin gelangt seien. Die Berufungswerberin habe erst nach Weiterleitung der geschenkten Geldbeträge und nach Übergabe der Wohnungen über diese Wohnungen verfügen können. Von einer Zuwendung der Übergabe der Liegenschaft könne im vorliegenden Fall keine Rede sein. Die Zuwendungen seien als Zahlungen auf die jeweils vom Vertragserrichter eingerichteten Treuhandkonten vor vertraglicher Übergabe der jeweiligen Wohnungen erfolgt. Es liege daher auch keine "Finanzierung im Nachhinein" vor. Gegenstand der Schenkung habe keineswegs der Verzicht auf die Forderungen aus den früher gewährten Darlehen sein können, da wie gesagt eine Darlehensgewährung zwischen Ehegatten ohne Notariatsakt nichtig sei. Angemerkt sei, dass nach dem Inhalt der Vereinbarung nur das erste Darlehen aus dem Jahre 1995, zuzüglich der gesetzlichen Verzinsung von 4%, zurückzubezahlen gewesen sei, nicht jedoch das zweite Darlehen. Da bezüglich des zweiten Darlehens aus dem Jahre 1998 keinerlei Verzinsung vereinbart worden sei, könnten diesbezüglich auch keinerlei Zinsen in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden. Zudem werde hinsichtlich der Zinsen, welche der Bemessung erst nach der Berufung in der Bescheidbegründung vom 11.01.2006 zu Grunde gelegt wurden, ausdrücklich die Einrede der Verjährung erhoben.

In der am 28. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Dr. Reiner: Der Sachverhalt habe sich in Wirklichkeit anders abgespielt als im

Schenkungsvertrag dargestellt. Herr AW habe in den Jahren 1995 und 1998 jeweils Geld auf ein Treuhandkonto überwiesen, damit seine Ehegattin die Einheiten 4 und 6 erwerben konnte. Diese Vorgangsweise habe gewählt werden müssen, da AW als Schweizer Staatsbürger nicht in der Lage gewesen wäre, Wohnungseigentum in Österreich zu erwerben und die Berufungsführerin offenkundig nicht das Geld gehabt habe, selber aus ihrem eigenen Vermögen oder Einkommen diese Wohnungen zu erwerben. Es sei keine Geldzuwendung gewesen, so dass die Berufungsführerin machen hätte können was sie will, sondern es sei das Geld lediglich zum Erwerb der Wohnungen auf das Treuhandkonto überwiesen worden. Es stelle sich damit nicht die Frage, ob eine mittelbare Grundstückszuwendung nach einem Forderungsverzicht vorliegt, sondern strittig sei, ob nicht bereits bei Hingabe des Geldes auf das Darlehnskonto, eine freiwillige Zuwendung vorlag. Freiwillige Zuwendungen seien nach der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon dann gegeben, wenn die Zuwendung eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt. Eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergebe sich eindeutig, da es keine schriftlichen Verträge in den Jahren 1995 und 1998 über irgendwelche Darlehen oder Rückzahlungen gegeben habe, sondern nur ein Schriftstück aus dem Jahre 2000 mit der Überschrift "Schenkungsvertrag" bestehe, wo in den ersten Absätzen auf gewisse Darlehen hingewiesen werde. Um das schlechte Gewissen zu beruhigen, habe man diese freigebigen Zuwendungen der Jahre 1995 und 1998 mit diesem Schenkungsvertrag angezeigt. Der Schenkungsvertrag sei sehr kryptisch aufgebaut. Das erste Darlehen soll verzinst gewesen sein. Das zweite Darlehen soll nicht mehr verzinst gewesen sein. Es werde nie auf etwas verzichtet, sondern nur geschenkt. Der Geschenkgeber übergebe den hingegebenen Betrag und im letzten Satz heiße es "dabei die Schenkungen ausschließlich zum Erwerb dienten". Nicht dienen (Gegenwart), weil nunmehr übergebe er ja, sondern sie dienten (Vergangenheit). Es habe kein Schriftstück bestanden, sondern AW habe das Geld auf das Treuhandkonto überwiesen und mit dem Geld hätten nur die Wohnungen gekauft werden können. Die Berufungsführerin habe mit dem Geld keine Möglichkeit etwas anderes zu machen gehabt. Das Geld sei nie anderweitig in ihre Verfügungsgewalt gelangt.

§ 23 Abs. 3 BAO sei nur bei Sachverhalten, die der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugängig sind, anzuwenden. Hier würde wohl eher der § 23 Abs. 5 BAO zum Zuge kommen. Hätte es ein Darlehen gegeben, hätte jeder vernünftige Berater gesagt, wir machen jetzt eine erbschafts- oder schenkungssteuerfreie Sparbuchschenkung, um das Ganze zu sanieren. Es deute also alles darauf hin, dass hier nie irgendwelche Darlehensabmachungen getroffen worden seien, da die W nie von einem Darlehen ausgegangen seien. AW sei leider mittlerweile verstorben. Die Berufungsführerin wolle nicht vor eine Behörde treten. Eigentlich sei das Schriftstück, diese Art des Schenkungsvertrages, als Selbstanzeige zu werten. Die W

seien sicherlich sehr schlecht beraten gewesen. Man habe vielleicht irgendwelche Sanktionen vermeiden wollen. Sie hätten dann einen total unguten Weg gewählt.

ADir Rehlendt: Wenn AW diese Wohnungen als Ausländer nicht erwerben konnte, er aber die Finanzierung übernommen hat, dann sei es so, dass hier ein rechtlicher Weg beschritten wurde, der die Berufsführerin in die Lage versetzt habe, eben die Eigentumswohnungen zu kaufen. Die Finanzierung sei mit der Maßgabe einer Rückzahlbarkeit erfolgt. Er wisse nicht, wo er die Begründung hernehmen sollte, dass von vornherein nicht an eine Rückzahlbarkeit der Mittel gedacht war. Der Vertrag sei sicher erst im nachhinein erstellt worden, aber im Vertrag erklärten beide Seiten ganz eindeutig, die rechtliche Lage und wie es dazu gekommen ist und aus welchem Grund und wie die Darlehen verwendet worden sind. Es ergebe sich ganz klar, dass die Wohnungen damals nicht geschenkt wurden. Eine Schenkungsabsicht könne in den Jahren 1995 und 1998 nicht unterstellt werden und wäre gegen den eindeutigen Inhalt der Erklärungen. Bei den beidseitigen Erklärungen werde eindeutig festgehalten, dass sie mit der Maßnahme einer Rückzahlbarkeit gegeben worden sind. Im Vorlageantrag sei dann noch eingewendet worden, dass kein gültiger Darlehensvertrag zustande gekommen sein könnte, weil es einen Notariatsakt bräuchte. Man müsste genauer anschauen, ob nach Schweizer Recht ein Notariatsakt notwendig wäre. Hier sei also einerseits von einem gültigen Darlehensvertrag auszugehen und andererseits müsste man nach § 23 BAO, wenn die Parteien dieses Geschäft einfach wirtschaftlich bestehen lassen, dieses als solches auch berücksichtigen. Wenn das ganze richtig wäre, dann heiße es aber auch nicht, dass von vornherein keine Rückzahlungspflicht gegeben wäre. Es ergebe sich eindeutig aus dem Inhalt des Vertrages, dass vorerst die Mittel rückzahlbar gegeben worden sind und im nachhinein darauf verzichtet worden ist. Das Grundstück habe sich die Berufsführerin schon vorher selber aus diesen Mittel gekauft und bei Abschluss der Vereinbarung habe nur noch eine Verpflichtung auf die Rückzahlung dieser Mittel bestanden. In diesem Stadium könne nur mehr von einem Verzicht auf die Rückzahlung ausgegangen werden. Auch wenn das Geld an die Berufsführerin überwiesen worden ist, um die treuhändige Abwicklung durch den Rechtsanwalt zu gewährleisten, sei ein Darlehen begründet worden. Mit der Überweisung sollten Schulden bezahlt werden. Die Schriftlichkeit sei nicht Voraussetzung für das Zustandekommen eines Darlehensvertrages. Eine Sparbuchschenkung, die dazu dient, Schulden gegenüber dem Geschenkgeber abzudecken, wäre nicht als Sparbuchschenkung, sondern im steuerlichen Sinn als Schulderlass anzusehen. Sie unterstelle, dass die Vertragsparteien wider besseres Wissen und die Wahrheit einen Vertrag abgeschlossen und dann Erklärungen abgegeben hätten, die ganz einfach falsch sind. Da werde der Sachverhalt hin und hergedreht. Bei einer den jetzigen Schilderungen der Berufsführerin entsprechenden Selbstanzeige wären die Steuern vorgeschrieben worden, die sie jetzt

wünsche. Der Vertragswortlaut sei eindeutig und hier sei den ausdrücklichen Erklärungen doch das Gewicht beizumessen, dass die Gelder damals eben mit der Maßgabe der Rückzahlbarkeit, sprich als Darlehen hingegeben worden seien. Wenn hier auch der Notariatsakt Voraussetzung für das zivilrechtliche Zustandekommen eines Vertrages sein sollte, wäre selbst bei einer Darlehensvereinbarung eine Rückzahlung dieser Mittel gegeben. Es wäre dann die Rückzahlbarkeit des grundlos geleisteten Geldes gegeben. Im Zeitpunkt der Vereinbarung im Jahr 2000, habe nur noch eine Forderung des AW an die Berufsführerin bestanden, auf die verzichtet werden konnte, aber es habe nicht mehr die Möglichkeit bestanden, hier die Gelder zum Ankauf einer Wohnung selbst zu schenken. Also man nur mehr die Finanzierung im Nachhinein schenken können. Und das sei auch der ausdrückliche Inhalt der Urkunde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Aus dem Schenkungsvertrag vom 10.11.2000 geht hervor, dass Herr AW 1995 seiner Ehegattin ein Darlehen in Höhe von 2.650.000,00 S und 1998 ein Darlehen in Höhe von 3.100.000,00 S, jeweils zum Erwerb einer Wohnung, zugezählt hat. Der Darlehensvertrag war nicht in der gesetzlich vorgeschriebenen Form eines Notariatsaktes errichtet. Die Zuzählung ist jedoch unbestrittenmaßen tatsächlich erfolgt. Hinsichtlich des 1995 zugezählten Darlehens wurden 4% Zinsen p.a. vereinbart.

Als Schenkung im Sinn des § 3 ErbStG gilt unter anderem:

- 1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;*
- 2. jede andre freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.*

Unter einer Schenkung ist nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch die Hingabe eines Vermögenswertes ohne Entgelt zu verstehen; dabei ist der Wille des Gebers darauf gerichtet, den Bedachten zu bereichern, weil der Bedachte gegen den Geber keinen Rechtsanspruch auf die Zuwendung hat. Schenkungsabsicht ist für die Schenkung begriffswesentlich. Aus der Urkunde vom 10.11.2000 geht klar hervor, dass Herr AW in den Jahren 1995 und 1998 jeweils ein Darlehen einräumen wollte. Ein Darlehen ist die Hingabe vertretbarer Sachen ins Eigentum des Empfängers mit der Verpflichtung zur Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte. Herr AW hatte daher zum Zeitpunkt der Geldzuzählung keinesfalls die Absicht seine Ehegattin zu bereichern. Vielmehr hatte er 1995 die Absicht seiner Ehegattin ein verzinstes und 1998 ein unverzinsliches Darlehen einzuräumen. Die Absicht jemandem eine Sache als Darlehen einzuräumen schließt aber eine Schenkungsabsicht hinsichtlich der als Darlehen

hingegebenen Sache aus. Herr AW hat daher in den Jahren 1995 und 1998 die Geldbeträge seiner Ehegattin nicht geschenkt.

Auch aus dem Vorbringen, dass der Darlehensvertrag nicht in der gesetzlich vorgeschriebenen Form eines Notariatsaktes errichtet wurde, ist für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen, Es ist zwar zutreffend, dass die Nichteinhaltung der Notariatsaktsform zivilrechtlich die Nichtigkeit des Darlehensvertrages begründet. Aus dieser Nichtigkeit kann aber keinesfalls eine Schenkungsabsicht abgeleitet werden. Vielmehr entstand für AW zivilrechtlich ein sofortiges Rückforderungsrecht an den als "Darlehen" hingegebenen Beträgen (Rummel in Rummel³, § 886 Anh Rz 8).

Nach § 23 Abs 3 BAO wird ein wegen eines Formmangels nützliches Rechtsgeschäft solange als abgabenrechtlich relevant behandelt, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen das wirtschaftliche Ergebnis des Geschäftes eintreten und bestehen lassen. Da AW die als "Darlehen" hingegebenen Geldbeträge nicht als rechtsgrundlos geleistete Beträge zurückfordert hat und die auch Berufungsführerin bis über diesen Zeitpunkt hinaus vom Vorliegen eines Darlehens ausgegangen ist, war steuerrechtlich bis zur am 10.11.2000 erfolgten Schenkung von der Hingabe zweier Darlehen auszugehen. Die vereinbarten Zinsen sind daher aus steuerrechtlicher Sicht angefallen.

Mit dem gegenständlichen Vertrag vom 10.11.2000 hat Herr AW der Berufungsführerin die beiden 1995 und 1998 hingegebenen Beträge geschenkt. Wenn – wie von der Berufungsführerin behauptet – die Schenkung bereits 1995 und 1998 bei der Hingabe der Geldbeträge stattgefunden hätte, dann wäre der Vertrag vom 10.11.2000 vollkommen überflüssig gewesen und die Berufungsführerin hätte sicher nicht die Kosten dafür aufgewendet einen Rechtsanwalt mit der Erstellung dieses Schenkungsvertrages zu beauftragen. Zudem hätte der Rechtsanwalt sicher keinen Schenkungsvertrag über eine Sache errichtet, die bereits im Eigentum der Geschenknehmerin gestanden ist. Die Behauptung, dass bereits 1995 bzw 1998 eine mittelbare Grundstücksschenkung stattgefunden hat, wurde erst nach Erhalt des Schenkungssteuerbescheides vorgebracht. Auch dies spricht eindeutig dafür, dass es sich bei diesem Vorbringen um eine bloße Schutzbehauptung handelt, die nur gemacht wurde, um nachträglich eine steueroptimale Gestaltung zu erzielen. Der Senat vermag in freier Beweiswürdigung keine wirklich überzeugenden und nachprüfaren Gründe dafür zu erkennen, weshalb im Schenkungsvertrag vom 10.11.2000, der von einem rechtskundigen Beistand erstellt und sowohl von AW als auch von der Berufungsführerin unterfertigt worden ist, der Sachverhalt nicht wahrheitsgemäß dargestellt worden sein soll. Der Umstand, dass eine differenzierende Zinsenregelung getroffen worden ist, bekräftigt den Senat in dieser Überzeugung.

Als Gegenstand der Schenkung hat das Objekt der Bereicherung zu gelten. Es kommt sohin nicht darauf an, was dem Beschenkten urkundlich versprochen worden ist, sondern darauf, was der Beschenkte 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 Steuerschuld auf die Ausführung der Zuwendung abgestellt ist. Für die Bestimmung des Schenkungsgegenstandes ist nicht das Versprechen der Zuwendung, sondern die Zuwendung selbst entscheidend, denn erst mit dem Eintritt der Vermögensvermehrung beim Bedachten ist die Schenkung ausgeführt. Entscheidend ist, in welcher Form die Vermögensmehrung auf Seiten des Bedachten tatsächlich erfolgt. Die Besteuerung richtet sich nämlich nach der Bereicherung des Bedachten und damit nach dem Gegenstand, durch den die Bereicherung – der steuerpflichtige Erwerb – sich im Vermögen des Bedachten niederschlägt. Im gegenständlichen Fall hat die Berufsführerin aus den von AW "darlehensweise" erhaltenen Geldbeträgen, jeweils unmittelbar nach Erhalt der Geldbeträge in den Jahren 1995 und 1998, zwei Wohnungen erworben. Die 1995 bzw 1998 von der Geschenknehmerin erworbenen Wohnungen können daher nicht Gegenstand der Schenkung des Jahres 2000 sein. Der vorliegende Sachverhalt kann nicht zu dem Ergebnis führen, dass AW der Berufsführerin zwei Wohnungen zugewendet hat. Vielmehr geht aus dem ganzen Geschehensablauf klar hervor, dass AW auf Forderungen gegenüber der Berufsführerin verzichtet hat. Mochte auch AW subjektiv der Meinung sein, seiner Ehegattin Wohnungen zugewendet zu haben, so konnte dies angesichts des vorliegenden Sachverhalts nichts daran ändern, dass er im Zeitpunkt seines Zuwendungsentschlusses wegen des zwischenzeitlichen eigenständigen Erwerbes durch die Berufsführerin ihr nicht mehr die Liegenschaft selbst, sondern nunmehr den Kaufpreis zuwenden konnte. Mag auch der Wille der Parteien bei der Beurteilung der Frage, was zugewendet worden ist, von Bedeutung sein, so kann in jenen Fällen, in denen der offenkundige Sachverhalt eindeutig die Verwirklichung des erklärten Willens nicht zulässt, letzterer nicht beachtet werden (Fellner, ErbStG § 3 Rz 15 b).

Bei der Hingabe eines zinsenfreien Darlehens handelt es sich grundsätzlich um eine freigebige Zuwendung (vgl. Erkenntnis vom 17. September 1992, Zl. 91/16/0095), weil jedes Bankinstitut eine entsprechende Verzinsung verlangt und auch der Darlehensnehmer mit der Zahlung von Zinsen rechnet. Das Ausmaß des Verzichtes auf Zinsen durch den Darlehensgeber, bzw. der Einsparung des Darlehensnehmers an Zinsen (Bereicherung) stellt regelmäßig das Ausmaß der freigebigen Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG dar (vgl. Erkenntnis vom 12. Oktober 1989, Zl. 88/16/0228). Im Beschwerdefall ist durch den Verzicht auf die im Wirtschaftsverkehr für Darlehen üblicherweise zu zahlenden Zinsen eine

Bereicherung im Vermögen des Beschwerdeführers auf Kosten der Darlehensgeber eingetreten. Im Hinblick auf § 17 Abs 1 BewG ist das Ausmaß der freigebigen Zuwendung mit einem Zinssatz von 5,5% zu ermitteln. Dadurch, dass AW der Berufsführerin im Jahr 1998 ein zinsfreies Darlehen eingeräumt hat, hat er der Berufsführerin im Ausmaß des Verzichtes auf die Zinsen, eine freigebige Zuwendung in Höhe von 5,5% p.a. der "Darlehenssumme" erbracht. Wird das Darlehen von vornherein unverzinslich gegeben, dann ist gemäß den Vorschriften des Bewertungsgesetzes auf die gesamte Laufzeit des Darlehens der kapitalisierte Betrag an Zinsersparnis sofort der Schenkungssteuer zu unterziehen. Sind keine Vereinbarungen über die Laufzeit des unverzinslichen Darlehens getroffen, so ist der Kapitalwert mit dem neunfachen des Jahreswertes anzusetzen (§ 15 Abs 2 BewG). Wird im Nachhinein auf die Zahlung von Zinsen verzichtet, so entsteht erst im Zeitpunkt des Verzichtes die Steuerschuld.

§ 207 Abs 1 und 2 BAO lauten:

1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 208 Abs 2 BAO idF vor BGBl I 2003/124 lautet:

Wird ein der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgaben nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt; dies gilt sinngemäß auch für die gemäß § 18 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 140, zu erklärenden Umstände.

§ 208 Abs 1 lit a und Abs 2 BAO lauten:

(1) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

§ 209 Abs 1 BAO lautet:

(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein

Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Auf die Zinsen hinsichtlich des 1995 vereinbarten Darlehens wurde erst mit Schenkungsvertrag vom 10.11.2000 verzichtet. Die Verjährung hat daher erst mit Ablauf des Jahres 2000 begonnen. Mit Bescheid vom 23. November 2005 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin Schenkungssteuer hinsichtlich des Verzichtes auf die Darlehen vorgeschrieben. Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2006 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen und unter anderem die geschenkten Zinsen hinsichtlich des Darlehens aus dem Jahr 1995 in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen. Gemäß § 20 Abs 1 Satz 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Daraus ist für den Bereich der Schenkungssteuer der Grundsatz der Einheitlichkeit der Schenkung abzuleiten. Mehrere schenkungsweise zugewendete Vermögensgegenstände bilden eine einheitliche Schenkung, wenn diese nach dem Willen der Parteien und den objektiven Gegebenheiten als einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen ist. Im Berufungsfall wurde ein einheitlicher Vertrag errichtet, in dem AW der Berufungsführerin die Rückzahlung der ihr eingeräumten Darlehen und der zwischenzeitig aufgelaufenen Zinsen erlassen hat. Dieser Verzicht sowohl auf die Rückzahlung der Darlehen als auch auf Bezahlung der Zinsen, kann nur als einheitliche Schenkung betrachtet werden. Durch die Festsetzung der Schenkungssteuer hinsichtlich der Darlehen in den Nominalbeträgen innerhalb der Verjährungsfrist wurde daher die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs 1 BAO verlängert. Die Festsetzung der Schenkungssteuer hinsichtlich des Verzichts auf die Vereinbarten Zinsen für das Darlehen aus dem Jahr 1995 ist daher innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

Die Neufassung des § 208 Abs 2 BAO durch BGBl I 2003/124 ist ab ihrem In-Kraft-Treten auch für offene Verfahren anzuwenden (Ritz, BAO-Kommentar § 208 Rz 10). Hinsichtlich des von vornherein unverzinslich gewährten Darlehens im Jahr 1998 hat die Verjährung daher nicht erst mit der Anzeige dieses Darlehens im gegenständlichen Schenkungsvertrag, sondern bereits mit Ablauf des Jahres 1998 begonnen. Hinsichtlich der fiktiven Zinsen für das im Jahr 1998 gewährte Darlehen ist daher Bemessungsverjährung eingetreten.

In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass die Zuwendenden den (einseitigen) Willen haben, den Bedachten auf ihre Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden. Für das Vorliegen des Bereicherungswillens ist die Verkehrsauffassung maßgebend. Bei den Zuwendenden muss somit der Wille zu bereichern, vorhanden sein. Dieser Wille braucht allerdings kein unbedingter sein, es genügt, dass die Zuwendenden eine Bereicherung des Empfängers bejahen bzw. in Kauf nehmen, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden. Die

Annahme des Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 11 zu § 3, samt dort angeführter Rechtsprechung). Auf Grund der Tatsache, dass die Berufungsführerin die Ehegattin des Geschenkgebers ist und in Punkt II des Schenkungsvertrages angeführt wurde, dass die Schenkung aus persönlichen Gründen erfolgt und die Bereicherungsabsicht auch gar nie bestritten wurde, geht der UFS davon aus, dass AW beim Verzicht auf die Rückzahlung des "Darlehens samt der vereinbarten Zinsen" in Bereicherungsabsicht gehandelt hat.

Die Bemessungsgrundlage errechnet sich daher wie folgt:

Darlehen		2.650.000,00	Dez. 95
Zinsen 4% p.a.	1996	106.000,00	
	1997	106.000,00	
	1998	106.000,00	
	1999	106.000,00	
	2000 (11/12)	97.166,67	
Forderung bei Verzicht		3.171.166,67	10.11.2000
Darlehen		3.100.000,00	
Wert des Verzichts gesamt		6.271.166,67	

Die Bemessungsgrundlage wird folgendermaßen ermittelt:

Geld	6.271.000,00
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-30.000,00
Freibetrag gemäß § 14 Abs 3 ErbStG	-100.000,00
steuerpflichtiger Erwerb	6.141.000,00
Schenkungssteuer 10%	614.100,00
Schenkungssteuer in €	44.628,38

Feldkirch, am 23. Oktober 2006