

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den gemäß § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. 1961/194 idgF, endgültigen Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. September 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut Übergabs- und Schenkungsvertrag vom 27. Oktober 1997 hat J die in seinem Eigentum stehenden 82/4450 Miteigentumsanteile an EZ1, diese verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 5 (Nutzfläche rund 80 m<sup>2</sup>) und Autoabstellplatz C, seiner Tochter H (= Berufungswerberin, Bw) übertragen. Der anteilige, zuletzt festgestellte Einheitswert beträgt S 296.913,80. Als Gegenleistung räumt die Bw ihren Eltern (geb. 1918 und 1915) das lebenslange, unentgeltliche Wohnungsrecht an der Wohnung ein, welches von den Vertragsteilen mit mtl. S 4.300 bewertet bzw. insgesamt mit S 154.800 kapitalisiert wurde (Punkt V.). Laut Punkt VI. erhält die Bw den sich in Gegenüberstellung von Einheitswert und Wohnrechtswert ergebenden Differenzbetrag (= S 142.113,80) als Schenkung. Als weitere Gegenleistung wurde in Punkt IX. vereinbart, dass die Bw nach Erlöschen des Wohnrechtes bzw. nach Ableben beider Eltern ihren Schwestern U und W a) im Falle der Vermietung der Wohnung je 1/3 des Nettomietzinses bzw. b) im Falle der Veräußerung je 1/3 des Verkaufserlöses zu bezahlen hat. Abschließend wurde festgehalten, dass der Notariatsakt den

Parteien vorgelesen und als ihrem Willen entsprechend bestätigt, genehmigt und unterfertigt wurde.

Mit zunächst vorläufigem Bescheid (Sammelbescheid) vom 18. Dezember 1997 hatte das Finanzamt der Bw Grunderwerbsteuer im Betrag von S 3.096 (= 2 % von der Gegenleistung/ Wohnrecht kap. S 154.800) sowie gem. § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 1955/141 idgF, Schenkungssteuer in Höhe von S 5.645 vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe vorläufigen Bescheid).

Vom zuständigen Meldeamt wurde im Jänner 2002 mitgeteilt, dass der Vater im März 1998 und die Mutter im April 2001 verstorben ist.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens führte die Bw im Schreiben vom 12. Oktober 2002 aus, dass die Wohnung nach dem Tod der Eltern nicht vermietet worden sei; vom Verkaufserlös hätten beide Schwestern - laut dazu beigebrachten Bestätigungen - je 1/3 im Betrag von € 81.733 erhalten.

Laut dem im Akt erliegenden Kaufvertrag vom 18. Dezember 2001 hat die Bw gegenständliche Miteigentumsanteile um den Kaufpreis von S 3.500.000 veräußert, wobei noch vereinbart war, dass der Käufer sämtliche mit der Vertragserrichtung und grundbürgerlichen Durchführung verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben unter "völliger Schad- und Klaglosigkeit der Verkäuferin" trägt.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit endgültigem Bescheid vom 21. September 2004, StrNr, die Schenkungssteuer mit S Null vorgeschrieben. Da die Gegenleistung (Wohnrecht + Verkaufserlöse an die Geschwister) wesentlich höher sei als der Wert der Liegenschaft (Einheitswert) liege kein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand, dh. ein rein entgeltliches Rechtsgeschäft, vor.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, da zum Zeitpunkt der Übergabe der Wohnung im Jahr 1998 (richtig wohl: 1997) nach dem damaligen Wohnungseigentumsgesetz eine Übergabe an alle drei Töchter gemeinsam nicht möglich, dies jedoch der ausdrückliche Wille des Übergebers gewesen wäre, sei die Übergabe zunächst an die Bw, quasi als Treuhänderin, erfolgt. Der entsprechende Wille des Übergebers sei auch daraus ersichtlich, dass die Erträge aus der Wohnung allen drei Schwestern zu gleichen Teilen zufließen hätten sollen. Die tatsächliche Schenkung der Wohnung an die drei Töchter zu gleichen Teilen sei daher bereits 1997 erfolgt und habe lediglich aus gesetzestechischen Gründen nur auf diesem Weg erfolgen können. Hinsichtlich der Schenkungssteuerermittlung sei daher der jeweils anteilige Einheitswert (= S 98.971,27) abzüglich des anteiligen kapitalisierten Wohnrechtes (= Gegenleistung je S 51.600) maßgebend. Nach dem Ableben der Eltern sei die

Wohnung auch gemeinsam verkauft und der Erlös nach dem Willen des Übergebers aufgeteilt worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 7. Feber 2005 wurde dahin begründet, dass der behauptete Wille des Übergebers aus dem Vertrag nicht hervorgehe und etwa auch kein Vorkaufsrecht oder Veräußerungsverbot zugunsten der Schwestern vereinbart worden sei. Die alleinige Verfügungsgewalt sei bei der Bw gelegen. Bei der Verpflichtung zur Zuwendung der Verkaufserlöse an die Geschwister handle es sich um weitere, aufschiebend bedingte Gegenleistungen iSd § 5 GrEStG. Da sohin die Gegenleistungen den Wert der Liegenschaft bei Weitem übersteigen würden, sei die Schenkungssteuer mit S Null festzusetzen.

Mit Antrag vom 2. März 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und unter Wiederholung des wesentlichen Berufungsvorbringens ergänzt, als Beweis für den vom Übergeber geäußerten Willen werde die Befragung des Vertragsverfassers, Notar L, angeboten.

Im Schreiben vom 23. März 2005 wurde dazu ergänzt, der Vertragsverfasser habe zwischenzeitig bestätigt, dass die gewählte Vorgangsweise aufgrund des damaligen Wohnungseigentumsgesetzes erforderlich gewesen sei, jedoch nicht dem tatsächlichen Wunsch und Willen des Übergebers entsprochen habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach Z 2 jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt grundsätzlich die formalrechtliche Betrachtung (VwGH 27.6.1991, 90/15/0019).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, sind ua. Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen – dh. unterliegen insoweit zusätzlich der Schenkungssteuer - als der Wert der Grundstücke (Einheitswert) den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wonach bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist, gilt auch für die anderen, einen Übereignungsanspruch begründenden Rechtsgeschäfte (VwGH 26.2.2004, 2003/16/0146).

Bei dieser sogenannten gemischten Schenkung wird eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen und besteht aus einem Kauf und einer Schenkung (vgl. VwGH

21.4.1983, 82/16/0172). Ein solches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist.

Im Gegenstandsfalle ist dem Grunde nach strittig, ob mit dem Übergabsvertrag vom Oktober 1997 der Übergeber den drei Töchtern "tatsächlich" die Wohnung gleichteilig zugewendet hat und damit, wie eingewendet, jeweils zu einem Drittel eine "gemischte Schenkung" verwirklicht worden sei. Im Ergebnis steht daher in Frage, WAS der Inhalt bzw. Gegenstand der Zuwendung (allenfalls der gemischten Schenkung) war.

Im Bereich der Feststellung des für die Abgabenerhebung maßgebenden Sachverhaltes (in weiterer Folge der Subsumtion) ist die Auslegung von Rechtsvorgängen, im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer insbesondere von Rechtsgeschäften, von wesentlicher Bedeutung.

Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen (zwar) nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern ist die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Jeder Vertragspartner muss sich die Auslegung seines Verhaltens und der in seinen schriftlichen Äußerungen verwendeten Wendungen in dem Sinne gefallen lassen, in welchem sie ein **unbefangener Erklärungsempfänger** verstehen musste (vgl. VwGH 9.10.1991, 89/13/0098; OGH 1.2.1977, 3 Ob 562/76; VwGH 25.2.1993, 92/16/0159 u.v.a.). Unter "Absicht der Parteien" iSd § 914 ABGB ist dabei keineswegs etwa die Auffassung einer Partei oder ein **nicht erklärter oder nicht kontrollierbarer Parteiwille**, sondern ausschließlich der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragschließenden Teile **redlicherweise** der Vereinbarung unterstellen muss (VwGH 19.8.1997, 96/16/0148, 0149 u.v.a.; vgl. auch: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 31 f. zu § 1 mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur). Es gilt sohin der objektive Erklärungswert des Vertragsinhaltes bzw. die Vertrauenstheorie.

Unter diesen Vorgaben steht aber für den UFS zweifelsfrei fest, dass die Vereinbarungen im Übergabsvertrag für einen unbefangenen, redlichen Erklärungsempfänger eindeutig dahin zu verstehen sind, dass der Übergeber die Liegenschaftsanteile allein der Bw zugewendet und **ihr** dafür als Gegenleistung neben dem sofort einzuräumenden Wohnrecht unter bestimmten Voraussetzungen, dh. nach Ableben der Eltern im Falle der anschließenden Vermietung oder Veräußerung, eine anteilige Abgeltung der beiden Geschwister, analog den oftmals in Übergabsverträgen enthaltenen Verträgen zugunsten Dritter, aufgetragen hat. Vom Übergeber wurde also die alleinige Verfügungsgewalt über die Liegenschaft der Bw übertragen; kein anders lautender erklärter bzw. kontrollierbarer Parteiwille - wie etwa ein

Hinweis darauf, dass alle drei die Wohnung eigentlich gemeinsam erhalten sollten oder die Bw lediglich als "Treuhänderin" fungiere - ist in den vertraglichen Bestimmungen zu erkennen, welche zudem laut abschließender Klausel im Notariatsakt als "den Parteien vorgelesen und als ihrem Willen entsprechend bestätigt, genehmigt und unterfertigt" wurden.

Entgegen dem Berufungseinwand, der Wille des Übergebers sei aus der Bestimmung in Punkt IX. ("Zufließen der Erträge an alle drei Schwestern") eindeutig ableitbar, gilt es insbesondere zu bedenken, dass die Bw ihre alleinige Verfügungsgewalt auch in der Weise hätte ausüben können, dass sie die Wohnung weder vermietet noch veräußert, sondern beispielsweise für eigene Wohnzwecke oder für solche zB von Mitgliedern ihrer Familie hätte nutzen oder zB die Wohnung auch hätte verschenken können.

In diesem Zusammenhalt ist auch nicht nachvollziehbar, inwieweit die Wohnung nach dem Ableben der Eltern durch die drei Schwestern "gemeinsam verkauft" worden sein sollte, wenn die Bw alleinige Verfügungsberechtigte und grundbürgerliche Eigentümerin war.

Zivilrechtlich ist Gegenstand einer Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt sein soll (VwGH 24.5.1991, 89/16/0068). In Fällen der Unklarheit, was Gegenstand der Schenkung gewesen ist, ist der Wille der vertragschließenden Parteien von Bedeutung (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171).

Der Gegenstand einer Schenkung richtet sich danach, was nach der Schenkungsabrede geschenkt sein sollte und **worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber tatsächlich und rechtlich** verfügen kann.

Für die Bestimmung des Gegenstands der Zuwendung ist die **tatsächliche Bereicherung** entscheidend, die sich danach richtet, was der Bedachte – endgültig – erhalten hat. Richtig ist zwar, dass das Zuwendungsobjekt der Schenkung nach bürgerlichem Recht zu bestimmen und dementsprechend auf den Parteiwillen zurückzugreifen ist. Haben die Parteien des Schenkungsvertrages diesen Willen jedoch **nicht vollzogen**, so kann er für die Erhebung der Steuer auch nicht erheblich sein, denn eine Schenkung ist erst ausgeführt, wenn der Beschenkte das erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden sollte. Das ist der Fall, wenn die Vermögensverfügung endgültig ist, der Bedachte also im Verhältnis zum Schenker tatsächlich und rechtlich (frei) verfügen kann (BFH 26.9.1990, II R 50/88, BStBl 1991 II S. 32).

Wenn aber der offenkundige Sachverhalt die Verwirklichung des erklärten Willens der Parteien eindeutig nicht mehr zulässt, kann dieser bei der Frage des Schenkungsgegenstandes **nicht beachtet** werden (VwGH wie vor 23.9.1985, 85/15/0171; 24.5.1991, 89/16/0068; siehe zu vor auch: *Dr. Fellner* aaO, Rz. 14 f. insbes. 14a zu § 3 mit weiteren Judikaturverweisen).

Nach dem im Vertrag erklärten Parteiwillen (= Schenkungsabrede) sollten und konnten die Geschwister U und W im Verhältnis zum Übergeber sowohl tatsächlich als auch insbesondere **rechtlich** im Falle der Veräußerung nur über einen anteiligen Veräußerungserlös verfügen. Sowohl laut Vertrag als auch letztendlich tatsächlich war Gegenstand ihrer Bereicherung ausschließlich der Bargeldbetrag.

Unabhängig davon, ob der Übergeber aus "gesetzestechischen" Gründen, konkret der Bestimmungen des damals in Geltung stehenden WEG, gezwungen war, eine Übergabe nur an eine Tochter (Bw) zu wählen, steht jedoch fest, dass der diesfalls offenkundige Sachverhalt (Übergabe an die Bw mit bedingten Abgeltungszahlungen an die Geschwister) die Verwirklichung des – gegenständlich nicht einmal erklärten – Parteiwillens (= rechtlich nicht mögliche Zuwendung der Wohnung an die drei Töchter) nicht zulässt, weshalb auch von dem Beweisanbot der Befragung des Vertragsverfassers zu dem vom Übergeber geäußerten Willen als nicht zweckdienlich Abstand genommen werden konnte.

Der Berufung kommt daher dem Grunde nach keine Berechtigung zu. Mit Übergabsvertrag aus 1997 wurde allein der Bw die gesamte Wohnung (= 82/4450 Miteigentumsanteile) übergeben; neben dem kapitalisierten Wohnrecht sind die bedingten Abgeltungszahlungen an die Geschwister als weitere Gegenleistungen zu qualifizieren.

Da die Gegenleistungen in Höhe von zusammen mehr als S 2,4 Mio. den Wert der Liegenschaft (Einheitswert anteilig rund S 300.000) um ein Vielfaches übersteigen, liegt anstelle einer gemischten Schenkung vielmehr ein rein entgeltliches und damit ausschließlich grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft vor.

Der Berufung konnte sohin kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. August 2006