

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Schubert & Partner, Rechtsanwaltsgeellschaft m.b.H., 1070 Wien, Lerchenfelderstr. 39, vom 11. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 23. Oktober 2002 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 5.9.1997 hat die Bw. ihrer Nichte RW und deren damaligen Lebensgefährten OH die ihr sz. eigentümliche Liegenschaft EZGB je zur Hälfte in deren Eigentum übertragen. Die Übernehmer haben sich verpflichtet, die gemäß Pkt. V. des vorgenannten Notariatsaktes vereinbarten Versorgungsrechte der Bw. zu leisten.

Dieser Pkt. V. lautet auszugsweise:

*Die Übernehmer verpflichten sich ... die nachstehenden Versorgungsrechte zu leisten:*

*Im Falle der Krankheit oder Gebrechlichkeit und über ausdrückliches Verlangen der Übergeberin die Reinigung und Instandhaltung der Wohnungseinrichtung, der Kleidung, Wäsche und Schuhe, die Beistellung der dem jeweiligen Gesundheitszustand entsprechenden Kost auf das Zimmer bzw. in die Wohnung gestellt, wobei die Kosten der Nahrungsmittel von der Übergeberin zu tragen sind; die volle Wartung und Pflege; ...*

*Für Gebührenbemessungszwecke werden die vorstehenden Rechte mit monatlich Schilling 2.000,-- bewertet, dies ergibt nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes kapitalisiert*

*im Hinblick auf das Lebensalter der Berechtigten ... einen Wert von S 270.000,--.*

.....

*Die Übernehmer verpflichten sich weiters im Falle der Errichtung eines Wohnhauses auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft, der Übergeberin über deren jederzeitiges Verlangen das Wohnungsrecht an einem Zimmer mit Kochnische und Bad/WC, ...und verpflichten sich ferner zur Unterfertigung eines diesbezüglichen Dienstbarkeitsvertrages ...*

Für diese Erwerbsvorgänge wurde bescheidmäßig jeweils Grunderwerbsteuer festgesetzt.

Mit notariellem Aufhebungsvertrag vom 26.7.2002 kamen die Bw. und RW überein, den Übergabsvertrag vom 5.9.1997 hinsichtlich ihrer Personen aufzulösen.

In der Präambel dieses Aufhebungsvertrages ist ausgeführt, dass sich RW *aus rechtlichen und moralischen Gründen verpflichtet fühlt, ihren halben Liegenschaftsanteil rückzuübereignen, da sie auf Grund der Aufhebung der Lebensgemeinschaft mit OH ihren Teil der übernommenen Verpflichtung gegenüber der Bw., insbesondere der Errichtung eines Wohnhauses, nicht mehr erfüllen kann. Die Geschäftsgrundlage, die zur Errichtung des Notariatsaktes vom 5.9.1997 führte, ist sohin weggefallen.*

Weiters heißt es in Pkt. III. dieses Aufhebungsvertrages u.a.:

*Die nunmehrigen Vertragsparteien stellen ... einvernehmlich fest, dass die ... im Grundbuch verbücherten Leistungen unteilbar sind. Da überdies seinerzeit eine Solidarverpflichtung von RW und OH begründet wurde, geht diese Verpflichtung nunmehr allein auf OH über.*

Für diesen Erwerbsvorgang wurde seitens des Finanzamtes mit Bescheiden je vom 23.10.2002 Grunderwerbsteuer bzw. Schenkungssteuer festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer bildete dabei der anteilige 3-fache Einheitswert (25.290,-- €) abzüglich der Gegenleistung in Höhe von 8.430,-- €.

Gegen den Schenkungssteuerbescheid wurde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass nur eine Rückübertragung des Hälftenanteiles stattgefunden habe und der halbe Einheitswert 8.430,-- € betrage. Mit Aufhebungsvertrag vom 26.7.2002 sei der sz. Übergabsvertrag vom 5.9.1997 aufgehoben worden, weil die Geschäfts-grundlage weggefallen sei. Eine Bereicherung der Bw. sei nicht eingetreten, da diese ja vor dem 5.9.1997 Eigentümerin der gesamten Liegenschaft gewesen wäre. Auf Grund der Nichterfüllung des ursprünglichen Übergabsvertrages (der Hausbau habe nicht stattgefunden, die Lebensgemeinschaft sei auseinandergegangen) habe die teilweise Rückübertragung hinsichtlich des Hälftenanteiles an der Liegenschaft stattgefunden. Die Versorgungsrechte der Bw. seien in sich zusammengefallen. Es sei kein Vermögen übergegangen. Es sei auch die Steuerklasse V unrichtig festgestellt, RW sei die Nichte der Bw., sohin wäre Steuerklasse IV anzuwenden. Überdies sei die Anwendung des

---

Grunderwerbsteuer-Äquivalents rechtlich nicht gedeckt, da ja mit einem zweiten Bescheid gleichzeitig Grund-erwerbsteuer vorgeschrieben wurde.

Am 7.7.2003 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Am 21.7.2003 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht.

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

Gem. § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z. 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Der Schenkungssteuer unterliegen also auch Vermögenszuwendungen ohne Schenkungsvertrag - dh. ohne ausdrückliche Erklärung der Schenkungsabsicht bzw. Einigung des Gebers und des Bedachten über die Unentgeltlichkeit - durch die jemand, ohne eine Gegenleistung zu erbringen, auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Voraussetzung ist in objektiver Hinsicht neben der Zuwendung unter Lebenden das Vorhandensein einer bereicherten und einer durch die Zuwendung beschwerten Person, wobei sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst sein muss.

In subjektiver Hinsicht ist es erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen ) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, dh. diesem unentgeltlich etwas zukommen zu lassen. Der erforderliche Bereicherungswille des Zuwendenden braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäfts ergibt (vgl. VwGH 24.5.1991, 89/16/0068; 14.5.1992, 91/16/0012, 28.9.2000, 2000/16/0327 u.v.a.). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann dabei der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem gesamten Sachverhalt erschlossen werden (siehe VwGH 8.11.1977, 1168/77; 28.9.2000, 2000/16/0327).

Die Motivation für die Bereicherung des Empfängers ist für das Vorliegen des Bereicherungswillens ohne jegliche Bedeutung (VwGH 27.4.2000, 99/16/0249).

Eine Zuwendung ist dann freigebig, wenn der Zuwendende weiß, dass der Empfänger auf die unentgeltliche Leistung keinen Anspruch hat, und bedeutet, dass der Leistende oder Versprechende die unentgeltliche Leistung eben freiwillig auf sich nimmt.

Die Annahme des Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen an einen Angehörigen im Besonderen gerechtfertigt, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber

---

Fremden üblicherweise keine Veranlassung besteht (VwGH 17.12.1998, 96/16/0241; 9.11.2000, 99/16/0482 u. a.; siehe Dr. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 11 zu § 3 mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Unentgeltlichkeit liegt u. a. dann nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt wird, weil in diesen Fällen die Schenkungsabsicht fehlt (VwGH 12.10.1989, 88/16/0228; 15.11.1990, 90/16/0192; 14.5.1992, 91/16/0012; 17.9.1992, 9/16/0086; 29.1.1996, 95/16/0096). Dabei besteht hinsichtlich des erforderlichen Vorliegens der Bereicherungsabsicht kein Unterschied zwischen den Tatbeständen des § 3 Abs. 1 Z 1 und Z 2 des ErbStG.

Eine rechtliche Verpflichtung der RW zur Rückübertragung der Liegenschaftshälfte an die Bw. hat nicht bestanden und ist eine solche auch nicht aus dem Notariatsakt vom 5.9.1997 zu entnehmen. Entgegen den Ausführungen der Bw. bestand keineswegs eine Verpflichtung der RW ein Wohnhaus zu errichten, lautet doch der Vertragstext "im Falle der Errichtung eines Wohnhauses ..." und nicht "verpflichten sich ein Wohnhaus zu errichten".

Unabhängig von einer - im Gegenstandsfalle auszuschließenden - rechtlichen Verpflichtung ist daher zu beurteilen, ob die Rückübertragung in Erfüllung einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht erfolgte.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 12.10.1989, 88/16/0228, zur Schenkungssteuerpflicht bei unter Ehegatten gewährten unverzinslichen Darlehen ausgeführt, nach ständiger Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte liege Unentgeltlichkeit dann nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt wird, weil in allen diesen Fällen die Schenkungsabsicht fehlt (vgl. OGH 4 Ob 89/58). Der VwGH schließt sich dieser Auffassung an. Ob eine solche Pflicht besteht, ist nach Lehre und Rechtsprechung nach den Umständen des Einzelfalles - so nach dem Herkommen, der Verkehrsanschauung im gesellschaftlichen Kreis der Verfügenden, nach den persönlichen Beziehungen zwischen Schenker und Beschenktem, ihrem Vermögen und ihrer Lebensstellung - zu beurteilen.

Eine Schenkung, mit der etwa einer sittlichen Pflicht entsprochen wurde, ist nur dann anzunehmen, wenn hiezu eine besondere, aus den konkreten Umständen des Falles erwachsene, in den Geboten der Sittlichkeit wurzelnde Verpflichtung des Schenkers bestand (OGH 24.6.1980, 7 Ob 517/80). Nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen ist grundsätzlich niemand verpflichtet, einem Angehörigen etwa das von diesem eingegangene Unternehmerrisiko, zu dem auch die Insolvenzgefahr gehört, abzunehmen. In gleicher Weise besteht keine sittliche Verpflichtung zur unmittelbaren Hingabe von Geldmitteln zur Abwendung einer Konkursgefahr (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; 17.12.1998, 97/15/0055;

---

siehe zu vorigen Ausführungen auch: Dr. Fellner, aaO, Rzn. 6, 11b und 12 zu § 3 mit weiterer Judikatur und Lehre).

In gleicher Weise argumentiert der VwGH im Erkenntnis vom 26.3.2003, 98/13/0072, zur Frage der Zwangsläufigkeit einer übernommenen Bürgschaft in Zusammenhang mit der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG und führt aus, die Belastung erwachse dann zwangsläufig, wenn sich ihr der Steuerpflichtige u. a. aus sittlichen Gründen, dh nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen, nicht entziehen könne. Dabei ist nicht das persönliche Pflichtgefühl sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen/sittlichen Anschauungen entscheidend. Für die Annahme einer sittlichen Verpflichtung reicht es nicht aus, dass das Handeln des Betreffenden menschlich verständlich ist, wünschenswert oder lobenswert erscheinen mag, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten (vgl. VwGH 18.10.1995, 92/13/0145). Dafür sei der Glaube daran erforderlich, mit der erbrachten Leistung eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können. Eine existenzbedrohende Notlage liege nur vor, wenn die wirtschaftliche Existenz des Angehörigen überhaupt verloren zu gehen droht, dieser also seine berufliche Existenz nicht auch auf andere ihm zumutbare Weise hätte erhalten können, jedoch nicht dann, wenn nur die Fortführung einer selbständigen Betätigung gefährdet ist. Die besicherten Kredite dürften diesfalls nicht bloß dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln (siehe VwGH 28.2.1995, 95/14/0016).

Eine die sittliche Verpflichtung begründende ethische Motivation liegt im Besonderen bei Aufwendungen zur Vermeidung einer wirklichen oder vermeintlichen Nachrede in der Öffentlichkeit oder zur Wahrung des Ansehens der Eltern oder der Familie nicht vor (VwGH 14.2.1984, 83/14/0256; 17.1.1984, 83/14/0244). Das Bestreben, eine mögliche "Nachrede" in der Öffentlichkeit ("den Bruder in den Konkurs getrieben zu haben") zu vermeiden, reicht nicht hin, um eine Zwangsläufigkeit von Aufwendungen - hier die Zahlung einer Vergleichssumme an einen nahen Angehörigen - aus sittlichen Gründen annehmen zu können (VwGH 27.10.1980, 2953/78).

Was sittliche Pflicht oder Anstandsrücksicht ist, bestimmt sich nach der Verkehrsanschauung im gesellschaftlichen Kreise der Verfügenden. Gemeint sind Leistungen, die nach der gesellschaftlichen Anschauung zwar nicht rechtlich, aber moralisch gefordert werden können, deren Unterlassung gesellschaftlich als Pflicht- oder Anstandsverletzung gilt und eine Minderung der gesellschaftlichen Achtung nach sich zieht. Die unentgeltliche Verfügung muss also im Zeitpunkt ihrer Vornahme nach Maßgabe ihres Anlasses, der Beziehungen der RW zur Bw und den gesamten persönlichen Verhältnissen dadurch veranlasst sein, dass ihre Unterlassung in dem nach jenen Gesichtspunkten gebotenen Maßstab der RW den Vorwurf

sittlicher Minderwertigkeit zuziehen würde. Das ist namentlich dort der Fall, wo die sittliche Anschauung, die der Normierung einer gesetzlichen Verpflichtung zugrunde liegt, über deren Bereich hinaus Befolgung erfordert. Bei der Berufung auf die sittliche Pflicht obliegt der Beweis für diesen Tatbestand der Bw.

Woraus eine sittliche Pflicht der RW gefolgt werden könne, wird im Berufungsfall nicht deutlich gemacht.

Die aus dem seinerzeitigen Übergabsvertrag sich ergebenden Leistungen hängen nicht an der übertragenen Liegenschaft und sind auch teilweise aufschiebend bedingt bzw. nur über Verlangen der Bw. zu erbringen.

Auch bestand keinerlei Verpflichtung der seinerzeitigen Übernehmerin ein Wohnhaus zu errichten.

Für die Bw. ist jedenfalls eine Bereicherung eingetreten:

Sie wurde wieder Hälfteeigentümerin der Liegenschaft.

Zusammenfassend kann somit nicht von einem Wegfall der Geschäftsgrundlage – wie von der Bw. geltend gemacht – gesprochen werden.

Der Vollständigkeit halber ist noch festzuhalten,

- dass gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG für inländische Grundstücke der dreifache Einheitswert maßgebend ist,
- das Finanzamt von der richtigen Steuerklasse ausgegangen ist, da die Übertragung von der Nichte an die Tante erfolgt ist und ein derartiger Vorgang gemäß § 7 Abs. 1 ErbStG unter die Steuerklasse V einzureihen ist und
- der Zuschlag gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG zutreffenderweise von jener Differenz des (dreifachen) Einheitswertes zu berechnen war, welcher nach Abzug der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für die Schenkung heranzuziehen war.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher der Berufung ein Erfolg zu versagen.

Graz, am 30. Mai 2005