



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Friedl & Holler, Rechtsanwalt-Partnerschaft, 8462 Gamlitz, Marktplatz 6, vom 21. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 27. Februar 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird *Folge gegeben* und der angefochtene Bescheid wird ersatzlos *aufgehoben*.

Entscheidungsgründe

Am 3. Mai 2002 schloss die Bw. als "Geschenkgeberin" einerseits mit ihrer (damals mj.) Tochter TG als "Geschenknehmerin" andererseits unter Beitritt des Herrn AH, des Vaters der Geschenknehmerin, einen "Schenkungsvertrag" mit nachfolgendem – auszugsweise wieder gegebenen – Inhalt:

"/.

[Die Bw.] ist auf Grund des Kaufvertrages vom 11. Jänner 1988 zur ideellen Hälfte Eigentümerin der Liegenschaft EZ 1288 KG X.

Festgestellt wird, dass diese Liegenschaft wie folgt belastet ist:

a) Aus dem Schuldschein und der Pfandurkunde vom 23. Februar 1988 mit einem Pfandrecht im Betrage von ATS 569.000,- Dieser Darlehensbetrag wurde am 3. Oktober 1988 beiden Geschenkgebern zugezählt. Dieses Darlehen haftet per 23. April 2002 mit € 33.005,27 als offen aus.

b)

II.

[Die Bw.], im Folgenden kurz "Geschenkgeberin" genannt, schenkt und übergibt hiemit in das Eigentum ihrer Tochter und diese übernimmt von ihrer Mutter im Wege der Schenkung in ihr Alleineigentum deren in Punkt I. näher beschriebene Liegenschaftshälfte der EZ 1288 des Grundbuches

Die mj. TG ,, diese vertreten durch SH,, im Folgenden kurz "Geschenknehmerin" genannt, nimmt vorstehende Schenkung ihrer Mutter hiemit dankend und rechtsverbindlich an.

III.

Der Vater der Geschenknehmerin, Herr AH, übernimmt gleichzeitig die Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich der im Punkt I. dieses Vertrages genannten offenen Darlehensbeträge bezüglich der Geschenkgeberin (i. e. die Bw.) im Betrage von € 16.502,63 in sein alleiniges Zahlungsverprechen und verpflichtet sich der Geschenkgeber AH hiemit ausdrücklich und unwiderruflich, die Geschenknehmerin bzw. die Geschenkgeberin (namentlich die Bw.) hinsichtlich dieser übernommenen Rückzahlungsverpflichtungen für alle Zeiten schad- und klaglos zu halten. Gleichzeitig verpflichtet sich Herr AH, die Geschenknehmerin bis zur Erreichung ihrer Volljährigkeit hinsichtlich sämtlicher Belastungen und finanzieller Verpflichtungen, die mit dem Erwerb dieser Liegenschaft in Verbindung stehen, schad- und klaglos zu halten.

IV.

Die Übergabe und Übernahme des Schenkungsobjektes gilt mit 1. April 2002 als vollzogen. Bis zur Erreichung der Volljährigkeit der Geschenknehmerin trägt der Kindesvater AH alle Steuern und sonstigen Abgaben einschließlich der Versicherungsprämien hievon.

.....

X.

Alle mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren, einschließlich allfälliger Schenkungssteuer und der grundbücherlichen Eintragungsgebühr haben die Kindeseltern Herr AH und [die Bw.] je zur Hälfte zu tragen, wobei gleichzeitig festgestellt wird, dass diese den Auftrag zur Errichtung dieser Urkunde erteilt haben. Die Geschenknehmerin erklärt ausdrücklich und weiters eidesstättig, von ihren Eltern in den letzten 10 Jahren keine unentgeltlichen Zuwendungen erhalten zu haben.

..... "

Auf Grund dieses Vertrages brachte das Finanzamt der Bw. mit berufungsgegenständlichem Bescheid Schenkungssteuer – ausgehend vom halben, ausstehenden Darlehensbetrag – zur Vorschreibung. Durch die Übernahme des Darlehens seitens des Herrn AH – so das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung - sei die Bw. von der Schuld befreit, diese Schuldbefreiung stelle eine Bereicherung dar, die gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG der Steuer unterliege.

In der dagegen erhobenen Berufung wird der Berufungsgrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung geltend gemacht. Es sei davon auszugehen, dass die Übergabe der der Bw. gehörigen Liegenschaftshälfte von einer Gegenleistung abhängig gemacht wurde, wobei die Gegenleistung die Übernahme der Darlehensrückzahlungsverpflichtung darstelle. Wesentlich für eine Schenkung sei die Schenkungsabsicht. Im gegenständlichen Fall sei jedoch die Hingabe der ideellen Liegenschaftshälfte durch die Bw. entgeltlich erfolgt. Als Entgelt sei jeder wirtschaftliche Vorteil zu verstehen. Die Bw. habe ihren Hälfteanteil nur unter der Voraussetzung an ihre Tochter übergeben, dass diese – vertreten durch ihren Vater – die Rückzahlungsverpflichtung des damit zusammenhängenden Darlehens übernehme. In rechtlicher Hinsicht sei somit davon auszugehen, dass die Leistung der Liegenschaftshälfte von einer Gegenleistung abhängig gemacht worden sei. Es mangle daher an der Schenkungsabsicht, da zwischen den Parteien Entgeltlichkeit vereinbart gewesen sei. Darüber, ob etwas als Gegenwert gemeint ist, entscheide der Parteiwille. Diese Gegenleistung könne – wie im Berufungsfall - auch von einem Dritten erbracht werden. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte sohin die Abgabenbehörde erkennen müssen, dass mangels Schenkung bzw. mangels Schenkungsabsicht keine Schenkungssteuer anfalle.

Das Finanzamt wies die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass der Bereicherungswille des Zuwendenden kein unbedingter sein müsse. Es genüge vielmehr, wenn der Zuwendende eine Bereicherung des Zuwendungsempfängers bejahe bzw. in Kauf nehme, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergeben sollte. Aus dem Vertragstext gehe hervor, dass Herr AH die Rückzahlungsverpflichtung der Darlehensbeträge der Bw. übernimmt. Eine Darlehensübernahme durch die mj. Geschenknnehmerin wäre auch vom Pflegschaftsgericht gar nicht bewilligt worden. Die zugunsten der Bw. übernommene Rückzahlungsverpflichtung stelle daher eine gemäß § 3 ErbStG der Schenkungssteuer unterliegende Bereicherung dar.

Die Bw. beantragte ohne weiteres Vorbringen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 ua. jede Schenkung iSd. bürgerlichen Rechtes (Z 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Ein wesentliches Erfordernis für jede Art der im § 3 leg. cit. bezeichneten Schenkungsvorgänge ist die Unentgeltlichkeit. Sie ist gegeben, wenn der Geschenkgeber (Zuwendende) dem Beschenkten (Bedachten) eine Sache ohne Gegenleistung überlässt (s. zB *Dorazil*, ErbStG³, § 3 Erl. 3.1). Unentgeltlichkeit bedeutet die Unabhängigkeit der Zuwendung von einer Gegenleistung (zB *Fellner*, ErbStG, § 3 Rz 7b). Eine freigebige Zuwendung liegt nur vor, wenn es auf eine (Gegen)Leistung des bereicherten Teiles nicht ankommt (vgl. zB *Fellner*, aaO, § 3 Rz 7a, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Voraussetzung für die Annahme eines steuerpflichtigen Vorgangs iSd. § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG ist in objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden (*Fellner*, aaO, § 3 Rz 10, mwN).

Ein weiteres wesentliches Erfordernis ist das Vorliegen eines Bereicherungswillens, wobei dieser bei der Schenkung sowohl auf Seiten des Geschenkgebers als auch des Geschenknehmers gegeben sein muss, während bei der freigebigen Zuwendung nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt und sich der Bedachte der Bereicherung gar nicht bewusst ist (vgl. die bei *Fellner*, aaO, § 3 Rz 7, angeführten Judikate).

Der Bereicherungswille ist gegeben, wenn sich der Geschenkgeber (Zuwendende) des Umstandes bewusst ist, dass er durch seine Zuwendung den Geschenknehmer (Bedachten) bereichert. Für das Vorliegen des Bereicherungswillens ist die Verkehrsauffassung maßgebend (s. *Fellner*, aaO, § 3 Rz 11, mwN).

Maßgeblich ist in diesem Zusammenhang der objektive Erklärungswert einer Willensäußerung, sofern nicht ausdrücklich ein anderer übereinstimmender Wille rechtsgeschäftlich erklärt wurde (OGH vom 15. Juli 1981, 1 Ob 625/81, NZ 1982, 184).

Das Finanzamt sah mit gegenständlichem Schenkungsvertrag vom 3. Mai 2002 zwei Rechtsgänge verwirklicht, nämlich zum Einen die schenkungsweise Übertragung eines Liegenschaftsanteiles von der Bw. an ihre Tochter sowie zum Anderen eine Schenkung bzw. freigebige Zuwendung – diesbezüglich legt sich das Finanzamt im angefochtenen Bescheid nicht fest – von Seiten des Herrn AH an die Bw., die dadurch bewirkt worden sei, dass Erstgenannter die Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich näher bezeichneter, mit der an die

Tochter übertragenen Liegenschaft zusammenhängender Darlehensbeträge zugunsten der Bw. in sein alleiniges Zahlungsverprechen übernommen hat.

Demgegenüber werden mit der Berufung sowohl der Bereicherungswille als auch die Unentgeltlichkeit in Abrede gestellt. Die Übernahme der ausstehenden Darlehensrückzahlungen durch Herrn AH sei als Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaftshälfte an die mj. TG anzusehen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 19. August 1997, 96/16/0148, 0149, zum Ausdruck gebracht, dass es an der Unentgeltlichkeit mangelt, wenn "das Gegengeschenk" uno actu "bedungen" (dem Wortlaut des § 942 ABGB folgend im Sinne von: rechtsgeschäftlich vereinbart) war.

Mit weiterem Erkenntnis vom 17. Februar 2000, 99/16/0187, hat der VwGH ausgesprochen, dass mehrere Zuwendungen dann eine Einheit bilden, wenn diese nach dem Parteiwillen und den objektiven Gegebenheiten als einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen sind.

In Anbetracht dieser Rechtsausführungen vermag der UFS eine der Schenkungssteuerpflicht unterliegende unentgeltliche Zuwendung von Seiten des AH an die Bw. aus nachfolgenden Gründen nicht zu erkennen:

Im Berufungsfall wurde in einer Vertragsurkunde eine einheitliche Vereinbarung zwischen der Bw. und deren Tochter geschlossen. Dieser Vereinbarung zufolge übertrug die Bw. eine ihr gehörige Liegenschaftshälfte an die mj. TG unter gleichzeitiger Verpflichtung des – dem Vertrag "beitretenden" - Vaters der Geschenknehmerin und zweiten Hälfteigentümers an der gegenständlichen Liegenschaft, Herrn AH, die Rückzahlungsverpflichtung der Bw. hinsichtlich der mit der Liegenschaft zusammenhängenden Darlehensbeträge zu übernehmen. Diese – vom Finanzamt als eigener Rechtsvorgang qualifizierte - Schuldübernahme erfolgte Zug um Zug mit der Übertragung des Liegenschaftsanteiles. Die Verpflichtung der beiden "Geschenkgeber", nämlich der Bw. und des Herrn AH, zur Erbringung ihrer jeweiligen Leistungen erfolgte uno actu. Es besteht somit eine enge rechtliche und wirtschaftliche – synallagmatische - Wechselbeziehung zwischen der Schuldübernahme und dem Übergang des Grundstückes. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz wurden damit im Berufungsfall nicht zwei voneinander isoliert zu behandelnde Rechtsgeschäfte geschlossen, sondern eben *ein* einheitlicher Vertrag errichtet. Auf Grund der objektiven Gegebenheiten bzw. der formellen Vertragsgestaltung – als Geschenknehmerin wird im Vertrag zudem ausdrücklich und ausschließlich nur die mj. Tochter bezeichnet, die Bw. jedoch stets als Geschenkgeberin – besteht nach ha. Auffassung auch kein Anlass, die Ausführungen der Bw., wonach ihrem Willen zufolge die Übernahme der Rückzahlungsverpflichtung Voraussetzung für die Liegenschaftsübertragung gewesen wäre, in Zweifel zu ziehen. Dass die Bw. den

Liegenschaftsanteil auch ohne die Schuldübernahme durch den Kindesvater an die gemeinsame Tochter übertragen hätte, ist auf Grund der unmittelbaren Verknüpfung der beiden Leistungsverpflichtungen in *einem* Vertrag auch nicht anzunehmen. Aus der Gestaltung der Vereinbarung kommt das offensichtliche Interesse des Vaters der mj. Geschenknehmerin zum Ausdruck, dass seine Tochter einen Anteil an der Liegenschaft übereignet erhält. Darin ist nach Ansicht des UFS auch der alleinige Zweck der vereinbarten Darlehensübernahme zu erkennen. Dass Herr AH der Bw. in irgendeiner Weise eine unentgeltliche Zuwendung zukommen lassen hätte wollen bzw. bereit gewesen wäre, die Darlehensverpflichtung zugunsten der Bw. auch ohne gleichzeitige Übertragung ihrer Liegenschaftshälfte an die gemeinsame Tochter in sein alleiniges Zahlungsverprechen zu übernehmen, kann dem gesamten Vertrag jedoch nicht plausibel entnommen werden.

Wenn das Finanzamt zur Begründung seiner Rechtsansicht in der Berufungsvorentscheidung – durchaus zutreffend - darauf verweist, dass das PflEGsgerichtsgericht eine Übernahme der Darlehensrückzahlungen durch die mj. Geschenknehmerin selbst nicht bewilligt hätte, so stützt nach Meinung des UFS gerade dieser Umstand den Standpunkt der Bw.: Die Bw. wollte ihren Liegenschaftsanteil ganz offensichtlich nur unter der Bedingung übergeben, dass sie unter Einem auch von der damit zusammenhängenden Darlehensschuld entlastet wird. Da eine Übernahme dieser Schuld durch die Geschenknehmerin jedoch auf Grund ihrer Minderjährigkeit ausgeschlossen war, war es erforderlich, dass diese Schuldübernahme durch einen Dritten – im vorliegenden Fall eben durch den Vater der Geschenknehmerin, dem das Darlehen ursprünglich gemeinsam mit der Bw. zugezählt wurde, und der auch weiterhin Eigentümer der zweiten Hälfte der betreffenden Liegenschaft blieb – erfolgte.

Die Schuldübernahme durch Herrn AH zugunsten der Bw. zielte daher nach ha. Auffassung erkennbar darauf ab, dass die Bw. uno actu als Gegenleistung ihren Liegenschaftsanteil an die gemeinsame mj. Tochter überträgt. Das Erfordernis der Unentgeltlichkeit ist daher im Berufungsfall nicht gegeben.

Im Übrigen ist auf Seiten der Bw. auch eine Bereicherung tatsächlich nicht eingetreten. Dem Wegfall ihrer Darlehensverbindlichkeiten steht die Hingabe einer Liegenschaftshälfte gegenüber, sodass lediglich eine Vermögensumschichtung erfolgt ist.

Ein Schenkung bzw. freigebige Zuwendung an die Bw. wurde durch den berufsgegenständlichen Vertrag vom 3. Mai 2002 somit nicht verwirklicht. Vielmehr ist auf Grund der oben dargelegten wechselseitigen Verknüpfung zwischen Liegenschaftsübertragung und Schuldübernahme nach Ansicht des UFS vom Vorliegen einer entgeltlichen Grundstücksübertragung auszugehen, wobei die Übernahme der Darlehensverbindlichkeiten als von einem Dritten erbrachte Gegenleistung iSd. § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG anzusehen ist (s. in diesem Zusammen-

hang zB UFS Linz vom 25. Februar 2004, RV/0155-L/02). Eine dieser Beurteilung folgende Abgabefestsetzung konnte jedoch im Zuge des gegenständlichen (schenkungssteuerrechtlichen) Berufungsverfahrens nicht erfolgen (s. dazu die bei *Ritz*, BAO³, § 289 Tz 39, auf die dort zitierte Judikatur gestützten Einschränkungen der Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz; demnach darf in einer Berufungsentscheidung zB nicht eine andere Abgabe als jene des erstinstanzlichen Bescheides vorgeschrieben werden).

In Ermangelung eines die Schenkungssteuerpflicht auslösenden Rechtsvorganges war daher der angefochtene Bescheid ersatzlos zu beheben.

Graz, am 30. August 2006