

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.H., Adresse, vertreten durch NotarZZ, vom 28. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. Jänner 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

E.H. übergab und überließ mit dem Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 1. Juli 2003 die darin bezeichneten Liegenschaften seinem Sohn R.H.. In diesem Notariatsakt wurde unter Punkt IV und V. auszugsweise Folgendes vereinbart:

"IV.

Die von der Übernahme weichende Schwester des Übernehmers, und zwar Frau El.H. bestätigt, zu ihrer Entfertigung bereits einen Bargeldbetrag von Euro 2.180,00 (zweitausendeinhundertachtzig Euro),.....erhalten zu haben und verpflichtet sich der Übernehmer R.H. seiner Schwester El.H. noch eine Entfertigung von Euro 15.988,00 (fünfzehntausendneunhundertachtundachtzig)sowie seinen Geschwistern S.H.eine Barentfertigung von je Euro 18.168,00 (achtzehntausendeinhundertachtundsechzig Euro) bis spätestens Ende dieses Jahres bar, zins- und abzugsfrei an die von ihnen angewiesene Zahlstelle abzustatten.

V.

Damit erklären die von der Übernahme weichenden Geschwister des Übernehmers und zwar Frau , Frau El.H. geb. 17.3.1972, Frau S.H. geb. 7.6.1979 und Herr.....für sich und ihre Nachkommen auf ihr gesetzliches Pflichtteilsrecht in den seinerzeitigen Nachlaß ihres Vaters E.H. geb. 9.3.1934 vorbehaltlos und unwiderruflich zu verzichten und damit insbesondere auch keine Pflichtteilsergänzung- und Pflichtteilserhöhungsansprüche in das Vermögen ihres Vaters E.H. geltend zu machen.
Herr E.H. geb. 9.3.1934 nimmt diesen Pflichtteilsverzicht seiner Kinder, El.H., S.H. und ausdrücklich und kraft Vertrages an. "

Das Finanzamt Innsbruck schrieb mit Bescheid vom 9. Jänner 2004 der S.H. (im Folgenden: Bw) für diesen Rechtsvorgang ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 15.968 € (Entfertigungsbetrag von 18.168 € abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 2.200 €) 3 % Schenkungssteuer im Betrag von 479,04 € vor.

In ihrer dagegen erstatteten Berufung wendete die Bw. ein, da – wie durch das beiliegende Schreiben des Geldinstitutes bestätigt- die Entfertigung durch die Übergabe eines Sparbuchs mit dem Einlagestand von 18.168 € abgegolten worden sei, betrage die Schenkungssteuer für diesen Rechtsvorgang Null Euro.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt auf folgende Begründung:

"Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 19 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz trifft im Gegenstandsfall nicht zu, da die Übergabe eines Sparbuchs, zum Zwecke der Entfertigung, vom Geschenkgeber selbst nicht verfügt wurde. Geschenkgeber ist Herr E.H.. Laut Punkt IV des Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrages wurde der Übernehmer, Herr R.H., verpflichtet, an seine Geschwister Barentfertigungen zu leisten. In welcher Form der Übernehmer dann diese Auszahlungen vornimmt, ist steuerlich nicht von Bedeutung. Ihr Begehren war somit abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und replizierte darin wie folgt:

"Aufgrund der mit meinem Vater E.H. und meinem Bruder R.H. im Zuge der Übergabe des geschlossenen Hofes "P" EZ X GB Y getroffenen Vereinbarungen hat mir der Hofübernehmer R.H. geb. 17.3.1972 vereinbarungsgemäß noch vor Jahresende 2003 ein Sparbuch mit einem Einlagestand von € 18.168,00 körperlich übergeben, welches Sparbuch ich als Entfertigung im Zuge der Hofübergabe und als Gegenleistung für den erbrachten Pflichtteilsverzicht tatsächlich angenommen habe.

Diese Vorgehensweise der Entfertigung mit einer Spareinlage war von vornherein mit meinem Vater E.H. so vereinbart gewesen, insbesondere auch, daß die Ausfolgung der Entfertigung bis spätestens Ende des Jahres 2003 zu erfolgen hat, da sowohl von seiten des Geschenkgebers E.H., als auch des verpflichteten Hofübernehmers R.H. und auch von mir als Geschenknehmerin beabsichtigt war, die durchaus legitime und vom Gesetzgeber geschaffene Möglichkeit der Schenkungssteuerbefreiung für Spareinlagen noch rechtzeitig in Anspruch zu nehmen.

Da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrages vom 1.7.2003 noch kein Sparbuch und insbesondere keine konkrete Kontonummer bestanden hat, wurde eine solche auch nicht im notariellen Übergabsvertrag verzeichnet, sondern schriftlich lediglich die Verpflichtung des Übernehmers R.H. zur Entfertigung bis Jahresende 2003 festgehalten.

Zentraler Gegenstand des Punktes IV. des cit. Notariatsaktes war nach dem Parteiwillen meine Entfertigung in Form einer Spareinlage noch vor Jahresende 2003; daß dabei der in der Vertragsformulierung aufscheinende Begriff der "Barentfertigung" eine Entfertigung mit Bargeld bedeuten sollte, war uns bei der Vertragsunterfertigung nicht bewußt bzw. war dies von uns auch nicht gewollt, da wir von der vereinbarten Entfertigung mit einem Sparbuch ausgegangen sind, welches jedenfalls noch vor Jahresende 2003 übergeben und übernommen werden sollte.

Einen Barbetrag habe (und hätte) ich als Geschenknehmerin auch nicht angenommen, sondern vielmehr das von meinem Vater zugesagte Sparbuch.

Im vorliegenden Fall kann daher keineswegs allein vom Urkundeninhalt bzw. von einzelnen Formulierungen ausgegangen werden, sondern ist von der Abgabenbehörde der tatsächliche Inhalt des Erwerbsvorganges zu erforschen (vgl. VwGH vom 28. März 1996, 94/16/0254; vom 29. Jänner 1997, 96/16/0054, oder vom 28. Februar 2002, 2001/16/ 0430, 0431).

Tatsächlicher Inhalt des Erwerbsvorganges war jedenfalls die Schenkung eines Sparbuchs. Dies war bereits vom Geschenkgeber E.H. so beabsichtigt und verfügt, wurde vom verpflichteten Hofübernehmer so auch ausgeführt und ist insbesondere die Geschenkannahme durch mich als Geschenknehmerin durch körperliche Übernahme eines Sparbuchs erfolgt, sodaß sowohl die beabsichtigte als auch die tatsächliche Zuwendung eine Spareinlage bei der Raiffeisenkasse XX. mit einem Einlagestand von € 18.168,00 und jedenfalls kein Barbetrag war."

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsfall bildet den alleinigen Streitpunkt, ob der mit dem bekämpften Bescheid versteuerte Rechtsvorgang als Folge der Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG steuerfrei zu stellen ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955, BGBl. Nr. 141/1955 gilt als Schenkung (unter Lebenden) im Sinne des Gesetzes, was als Abfindung für einen Erbverzicht (§ 551 ABGB) gewährt wird. Während der Erbverzicht bzw. Pflichtteilsverzicht als solcher keinen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand bildet (Hinweis auf Dorazil - Taucher, ErbStG, 4. Auflage, § 3 Rz 13.3), soll durch den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG das erfasst werden, was zu Lebzeiten des Erblassers als Aufwendung für den Erbverzicht gewährt wird (Hinweis Dorazil - Taucher, ErbStG, 4. Auflage, § 3 Rz 13.4; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 69a zu § 3 ErbStG).

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 19 lit a ErbStG idF. BGBl. I Nr. 10/2003 bleiben steuerfrei Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen (§ 4 Z 2)- ausgenommen Zuwendungen an Stiftungen- von Geldeinlagen bei inländischen Kreditinstituten (§ 1 des Bankwesengesetzes) beim Erwerb durch Personen der Steuerklassen I bis IV, wenn die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2004 entsteht, ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung.

Im gegenständlichen Berufungsfall wurden mit dem notariellen Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 1. Juli 2003 mehrere Rechtsgeschäfte abgeschlossen: Einerseits ein bäuerlicher Übergabsvertrag, womit unter Punkt II der Übergeber E.H. dem übernehmenden Sohn R.H. die darin bezeichneten Liegenschaften "zu den nachstehenden Bestimmungen" übergab und überließ und sich unter Punkt IV der Übernehmer zur "Barentfertigung" der weichenden Geschwister bis längstens 31. Dezember 2003 verpflichtete. Andererseits gaben in Punkt V. die von der Übernahme weichenden Geschwister des Übernehmers einen Pflichtteilsverzicht ab und der Übergeber nahm diesen ausdrücklich und kraft Vertrages an. Der bäuerliche Übergabsvertrag stellt einen Anwendungsfall eines echten Vertrages zugunsten Dritter dar; er ist eine verfrühte Erbfolge, eine lebzeitige Vermögensabhandlung und enthält zahlreiche erb- und familienrechtliche Bestandteile; er ist ein Vertrag sui generis (Jbl. 1960, 391). Übergabsverträge, worin gleich wie im gegenständlichen Fall die sogenannten weichenden Geschwister bedacht werden, sind somit echte Verträge zugunsten Dritter. Beim Vertrag zugunsten Dritter (vgl. § 881 ABGB) verspricht nämlich der Schuldner (hier: der Hofübernehmer) dem Versprechensempfänger (hier: dem Hofübergeber) die Erbringung einer Leistung an einen Dritten (hier: die weichenden Geschwister). Der Dritte erwirbt daher das Recht auf die zu seinen Gunsten versprochene Leistung im Zweifel mit der tatsächlichen Hofübergabe (§ 881 Abs. 3 ABGB und OGH

7.7.1970, 8 Ob 155/70, Notariatszeitung 1972, Seite 92). Im Streitfall erfolgte die Hofübergabe zum Zeitpunkt der allseitigen Unterzeichnung des Notariatsaktes, somit am 1. Juli 2003. Gleichzeitig und als Folge der vom Übernehmer eingegangenen Entfertigungsverpflichtung hat die Bw. die Pflichtteilsverzichtserklärung abgegeben, und damit zu erkennen gegeben, dass sie die für den Pflichtteilsverzicht vereinbarte Leistung zu fordern beabsichtigt. Die Bw. als begünstigte Dritte hat zu diesem Zeitpunkt ein rechtsverbindliches Forderungsrecht auf Erbringung der ihr vom Übergeber zugeschriebenen Leistung. Bei Verträgen zu Gunsten Dritter unter Lebenden ist nämlich die Schenkung in dem Augenblick, in dem der Dritte unmittelbar berechtigt ist, tatsächlich vollzogen und erlangt Gültigkeit (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 29d zu § 12 ErbStG). Das auf die bedungene Leistung gerichtete Forderungsrecht bildet für die Bw. zweifelsfrei bereits zum Zeitpunkt der Entstehung einen Vermögenswert, über den sie auch z.B. im Wege einer Zession oder eines Forderungsverkaufes ("Factoring") verfügen könnte. Wenn daher im Streitfall durch einen Vertrag zugunsten Dritter der Übernehmer rechtsverbindlich zu einer vom Übergeber ausbedachten Leistung an die Bw. verpflichtet wird, wobei diese Leistungsverpflichtung zum Zeitpunkt der allseitigen Unterfertigung des Notariatsaktes (1. Juli 2003) entstanden war und vice versa die Bw. zu diesem Zeitpunkt ein Forderungsrecht auf die zu ihrem Gunsten versprochene Leistung erworben hat, dann war die Bereicherung im Vermögen der Bw. tatsächlich eingetreten. Mit Eintritt dieser Bereicherung auf Seiten der Bw. ist die Schenkung als ausgeführt anzusehen und für diesen Vorgang ist die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entstanden.

Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ist für den Gegenstand der Schenkung und auch für die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung (BFH vom 17. April 1996, II R 15/93, DStZ 1997, 384). Die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG entscheidet sich danach, ob bei Entstehung der Steuerschuld als Aufwendung (Entfertigung) für den Pflichtteilsverzicht- wie dies das Berufungsvorbringen behauptet- von vornherein die Schenkung eines Sparbuches bei einem inländischen Kreditinstitut mit einem Einlagestand in Höhe des Entfertigungsbetrages mit dem übergebenden Vater vereinbart gewesen ist, denn nur bei Schenkung eines solchen Sparbuches käme diese Befreiungsbestimmung zum Tragen. Dass aber entgegen dem Berufungsvorbringen als Entfertigungsleistung ein Bargeldbetrag und nicht ein Sparbuch mit einem bestimmten Einlagestand vereinbart und damit Gegenstand der Schenkung war, ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen unbedenklich. In Punkt IV des Notariatsaktes verpflichtete sich der Übernehmer R.H. seinen Geschwistern "eine Barentfertigung" "bis spätestens Ende dieses Jahres bar, zinsen- und abzugsfrei an die von ihnen angewiesene Zahlstelle abzustatten". Diese Wortwahl zeigt die Verpflichtung zur Leistung eines Barbetrages, denn dieser Entfertigungsbetrag sollte bar auf eine von der Bw. bezeichnete Zahlstelle gezahlt werden. Weiters bleibt festzuhalten, dass laut Ausführungen in dieser

Vertragsbestimmung zwei Geschwister zu ihrer Entfertigung bereits einen bestimmten Bargeldbetrag erhalten hatten. Laut vorgelegter Bestätigung der Raiffeisenkasse XX hat R.H. am 8. Oktober 2003 ein Sparbuch mit einer bestimmten Konto –Nr. auf sich angelegt und am 15. Oktober 2003 den Betrag von 18.168 € darauf einbezahlt. Am 17. Oktober 2003 hat S.H. einen Reisepass vorgelegt und dieses Sparbuch auf ihren Namen identifiziert. Seit diesem Zeitpunkt ist diese rechtmäßige Inhaberin dieses Sparbuchs. Aus dem klaren und zu keinem Zweifel Anlass gebenden Vertragsinhalt in Verbindung mit dem tatsächlichen Geschehensablauf lässt sich schlüssig folgern, dass zum eingangs dargelegten Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld der Übernehmer R.H. zur Leistung einer Bargeldentfertigung im vereinbarten Ausmaß an die Bw. verpflichtet war und der Bw. ein unmittelbarer verbindlicher Rechtsanspruch auf diese Leistung zustand. Wäre aber tatsächlich von vornherein eine Schenkung eines Sparbuchs beabsichtigt und vereinbart gewesen, dann wäre die dezidierte Formulierung, dass der Entfertigungsbetrag *"bar, zins- und abzugsfrei an die von ihnen angewiesene Zahlstelle abzustatten"* ist vollkommen unverständlich und überflüssig. Es ist aber nicht davon auszugehen, dass in einen Notariatsakt solch überflüssige vertragliche Regelungen aufgenommen werden. Dies rechtfertigt die begründeten Annahme, dass erst später zwischen der Bw. und dem Hofübernehmer eine Erfüllungsabrede in die Richtung getroffen wurde, dass vom Übernehmer diese Bargeldentfertigung im Wege der Eröffnung eines Sparbuchs durch ihn, der Einzahlung des Entfertigungsbetrages auf dieses Sparbuch mit Übergabe und Legitimierung an die Bw. geleistet werden soll. Als bloße Zahlungsmodalität für die Abstattung der den Übernehmer treffenden Zahlungsverpflichtung ändert dies nichts daran, dass Gegenstand der Schenkung kein Sparbuch, sondern der ausdrücklich vertraglich vereinbarte Bargeldentfertigungsbetrag war. Der Einwand, dass von vornherein mit dem übergebenden Vater die Entfertigung mit einer Spareinlage vereinbart gewesen sei, erweist sich letztlich als reine Schutzbehauptung, denn eine tatsächlich auf diese Weise vereinbart gewesene Entfertigungsregelung hätte wohl zweifellos zu diesbezüglichen den gewollten Vertragsinhalt deutlich wiedergebenden Formulierungen im Notariatsakt geführt und damit Eingang in den die Rechtsbeziehungen der Vertragsparteien regelnden Notariatsakt gefunden. An Sachverhalt war daher in freier Beweiswürdigung unbedenklich davon auszugehen, dass im Berufungsfall als Aufwendung für den Erbverzicht keine Geldeinlage bei inländischen Kreditinstituten unter Lebenden geschenkt wurde, weshalb die Tatbestandsvoraussetzungen für die geltend gemachte Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG im Streitfall nicht vorliegen. Die gegenständliche Schenkung unter Lebenden war folglich nicht steuerbefreit, sondern steuerpflichtig. Die mit dem bekämpften Bescheid vorgenommene Vorschreibung der Schenkungssteuer für diesen steuerpflichtigen Rechtsvorgang erweist sich somit als rechtens, weshalb wie im Spruch ausgeführt über die Berufung abweisend zu entscheiden war.

Innsbruck, am 7. Juli 2005