



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 4

GZ. RV/0187-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 26. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 28. Jänner 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erhielt zu Lebzeiten seines Vaters, des Erblassers, welcher am 1. Juli 1999 verstorben ist, ein Darlehen, welches zum Todestag mit einem Betrag von ATS 532.000,-- aushaftete. Die Mutter des Berufungswerbers und Erbin erklärte in einem Rechtsstreit wegen Feststellung der Ungültigkeit eines Testamente in der mündlichen Gerichtsverhandlung vom 26. März 2001 folgendes:

"Zum Zeitpunkt des Todes meines Mannes hat es eine Rückzahlungsverpflichtung des Klägers (des Berufungswerbers) betreffend das ihm von meinem Mann gegebene Darlehen gegeben, wobei tatsächlich mein Sohn meinem Mann monatlich ATS 2.500,-- zurückbezahlt hat. Wieviel zum Zeitpunkt des Todes meines Mannes noch zurückzuzahlen gewesen wäre, weiß ich nicht mehr. Ich habe meinem Sohn damals erklärt, er müsse nun nichts mehr zurückzahlen, das wäre das Geld meines Mannes gewesen, ich brauche nichts mehr. Ich will es auch jetzt nicht mehr."

In einem Schreiben vom 11. Juni 2003 teilte der Rechtsvertreter der Erbin dem Gerichtskommissär mit, dass seine Mandantin (Erbin) auf eine ordnungsgemäße Abrechnung

der erfolgten Darlehenszahlungen bestehe.

Im Hauptinventar im Rahmen des Protokolls vom 23. Juli 2003 wurde die aushaftende Darlehensforderung im Betrag von ATS 532.000,-- (€ 38.661,95) nicht als Aktivpost mit dem Hinweis aufgenommen, dass diese Forderung dem Grunde und der Höhe nach bestritten und darauf hingewiesen werde, dass die Erbin hinsichtlich dieser Forderung Verzicht geleistet habe. Mit Gerichtsbeschluss vom 1. Oktober 2003 wurde schließlich der Erbin der Reinnachlass von € 81.370,01, worin nicht die berufungsgegenständliche Darlehensforderung enthalten ist, eingeantwortet.

Sowohl im Rahmen des Erbschaftssteuerbescheides als auch des berufungsgegenständlichen Schenkungssteuerbescheides wurde der Besteuerung die berufungsgegenständliche Darlehensforderung zu Grunde gelegt. Der letztgenannte Bescheid wurde damit begründet, dass die Mutter des Berufungswerbers auf die Darlehensforderung verzichtet habe und dieser Betrag daher schenkungssteuerpflichtig sei.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wendet der Berufungswerber unter Hinweis auf § 939 ABGB ein, dass nach dieser Bestimmung derjenige, der auf ein gehofftes oder wirklich angefallenes oder zweifelhaftes Recht Verzicht tut, ohne es einem anderen ordentlich abzutreten oder dasselbe dem Verpflichteten mit dessen Einwilligung zu überlassen, für keinen Geschenkgeber anzusehen sei. Deshalb sei die Verzichtshandlung der Erbin im Gegenstandsfall nicht als Schenkung zu qualifizieren und daher auch keine Schenkungssteuer vorzuschreiben.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung wurde neben der bereits erwähnten Bestimmung des § 939 ABGB auch § 1381 ABGB angezogen. Danach macht eine Schenkung, wer dem Verpflichteten mit dessen Einwilligung ein unstreitiges oder zweifelhaftes Recht unentgeltlich erlässt. Es wäre jedoch, so das Finanzamt in seiner Begründung, im gegenständlichen Fall letztendlich ohne Bedeutung, ob der Verzicht mit oder ohne Einwilligung des Verpflichteten erfolgte, zumal der Schenkungssteuer gemäß § 3 Abs. 1 Erbschaftssteuergesetz nicht nur Schenkungen im Sinne des ABGB unterliegen, sondern unter anderem jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert worden sei. Da somit der gegenständliche Forderungsverzicht als Schenkung bzw. als freigebige Zuwendung zugunsten des Berufungswerbers zu qualifizieren sei, könne der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Fristgerecht brachte der Berufungswerber unter Verweis auf die Ausführungen in der Berufung einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat kann, wie aus der Chronologie der Ereignisse als auch aus dem Vorbringen des Berufungswerbers hervorgeht, als erwiesen annehmen, dass die Erbin auf die ihr aufgrund des Erbanfalls zuzurechnende Darlehensforderung zugunsten ihres Sohnes Verzicht geleistet hat.

Unter dem Vermögen einer bestimmten Person versteht man die Summe aller ihr zustehenden Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten (Koziol-Welser [5] II, 14; Ehrenzweig [2] I/2, 393; JBl.1971.259; JBl. 1960, 257 u.a.). Das Erbrecht tritt mit dem Tode des Erblassers ein (§ 536 ABGB); hat der Erbe diesen Zeitpunkt überlebt, geht das Erbrecht auch vor Übernahme der Erbschaft wie andere frei vererbliche Rechte auf ihn über (§ 537 ABGB). Das Erbrecht wird also schon vor Einantwortung der Verlassenschaft, mit welchem Zeitpunkt nach herrschender Auffassung der Eigentumserwerb des Erben eintritt, ein für den Erben vermögenswertes Recht und damit Teil seines Vermögens, über das er unbeschränkt, auch durch Schenkung (SZ 30/64), verfügen kann (Stanzl in Klang [2] IV/1, 594). Nur eine Erbschaftsschenkung ist ausschließlich bis zur Einantwortung möglich, weil nach diesem Zeitpunkt kein Erbrecht, sondern nur noch ein Recht an den geerbten Sachen existiert (Koziol-Welser [5] II, 325). Da die geerbten Sachen dem Erben aber schon vorher bekannt sind, besteht für ihn kein Hindernis, auch schon vor der Einantwortung über diese zu verfügen, auch wenn er noch nicht unbeschränkter Eigentümer im Sinne des § 944 erster Satz ABGB ist (vgl. OGH vom 30.10.1979, 1 Ob 718/79, vom 22.3.1994, 5 Ob 506/94, VwGH vom 29.1.1997, 97/16/0002).

Im Gegenstandsfall hat die Erbin hinsichtlich der ihr vom Erblasser angefallenen Darlehensforderung gegen ihren Sohn verfügt und zugunsten Letzterem verzichtet. Da die Erbin bereits durch den Erbanfall bzw. mit dem Tod des Erblassers durch den Erwerb des Erbrechtes von Todes wegen bereichert wurde (vgl VwGH 29.1.1997, 97/16/0002), wurde auch gemäß § 12 Erbschaftsteuergesetz, welcher die Entstehung der Erbschaftsteuerschuld regelt, die berufsgegenständliche Darlehensforderung in die Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage einbezogen.

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber durch die Verzichtsleistung der Erbin auf die noch ausstehende Darlehensforderung entschuldet und damit bereichert wurde.

Gemäß § 3 Abs. 1 Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes

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

Der Berufungswerber zieht nun die Bestimmung des § 939 ABGB an, welche wie folgt lautet: Wer auf ein gehofftes, oder wirklich angefallenes, oder zweifelhaftes Recht Verzicht tut, ohne es einem anderen ordentlich abzutreten, oder dasselbe dem Verpflichteten mit dessen Einwilligung zu erlassen, ist für keinen Geschenkgeber anzusehen. Andererseits regelt § 1381 ABGB, dass derjenige, welcher dem Verpflichteten mit dessen Einwilligung ein unstreitiges oder zweifelhaftes Recht unentgeltlich erlässt, eine Schenkung macht.

Der Berufungswerber ist nun der Ansicht, dass die Verzichtsleistung seiner Mutter auf die Darlehensforderung infolge Fehlens seiner Einwilligung keine Schenkung nach dem Bürgerlichen Recht darstelle und somit keinen schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand erfülle.

Dem ist entgegenzuhalten:

Im § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG wird die freigebige Zuwendung der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes gleichgestellt. Gegen diese Bestimmung bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. VfGH vom 7.6.1984, B 426/80; VwGH vom 7.9.1989, 88/16/0022).

Der wesentliche Unterschied zwischen bürgerlich-rechtlichen Schenkungen und anderen freigebigen Zuwendungen unter Lebenden besteht darin, dass bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung, bei der freigebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt (vgl. u.a. VwGH vom 24.5.1991, 89/16/0068). Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst; andernfalls liegt eine Schenkung in bürgerlich-rechtlichem Sinn vor (vgl. VwGH 8.2.1990, 89/16/0180).

Der Begriff der freigebigen Zuwendung schließt somit den der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes ein (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungsteuer, § 3 Rz. 7 ff und dort referierte höchstgerichtliche Rechtsprechung). Die freigebige Zuwendung geht begriffsmäßig weit über den Begriff der bürgerlich-rechtlichen Schenkung hinaus und umfasst jene deswegen in allen Fällen, weil zur Erfüllung einer freigebigen Zuwendung die Tatsache allein genügt, dass im Vermögen des Bedachten eine Bereicherung auf Kosten und mit Willen des Zuwendenden eintritt. Der Entstehungstatbestand der bürgerlich-rechtlichen Schenkung nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist überflüssig und nur aus rechtshistorischen Gründen in das Gesetz aufgenommen worden, damit nicht die irrite Meinung entsteht, dass die bürgerlich-rechtliche Schenkung von der Steuerpflicht nicht erfasst wird (vgl. VwGH 8.2.1960, Slg 2168/F).

Der dem Schenkungsteuerrecht eigentümliche Begriff der freigebigen Zuwendung unterscheidet sich dadurch von der bürgerlich-rechtlichen Schenkung, dass bei letzterer zwischen Geschenkgeber und Geschenknehmer eine vertragliche Einigung über Gegenstand und Wert der Schenkung sowie über die ausdrücklich erklärte Schenkungsabsicht des

Geschenkgebers vorliegt, während bei der freigebigen Zuwendung die Einigung des Gebers und des Bedachten über die Unentgeltlichkeit nicht erforderlich ist.

Die bürgerlich-rechtliche Schenkung ist der – wichtigste – Unterfall der freigebigen Schenkung nach § 3 Abs 1 Z 2 Erbschaftsteuergesetz, weil danach jede Schenkung bürgerlichen Rechtes gleichzeitig immer und in jedem Falle eine freigebige Zuwendung sein muss (vgl. VwGH 4.11.1994, 94/16/0030).

Eine solche Zuwendung setzt also voraus, dass im Vermögen des Bedachten eine Bereicherung auf Kosten und mit Willen des Zuwendenden eintritt (VwGH 19.3.1997, 95/16/0160). Der Bereicherungswille ist gegeben, wenn sich der Zuwendende des Umstandes bewusst ist, dass er durch seine Zuwendung den Bedachten bereichert. Zur Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes der freigebigen Zuwendung genügt der (einseitige) Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit. Ein auf die Bereicherung des Empfängers gerichteter Wille im Sinne einer Bereicherungsabsicht (Animus donandi) ist nicht erforderlich (vgl. Fellner aaO. § 3 Rz. 11 f und dort angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Im Besonderen ist die Annahme des Bereicherungswillens bei Zuwendungen an einen (kraft Gesetzes Erbberechtigten) Angehörigen gerechtfertigt, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (vgl. u.a. VwGH 9.11.2000, 99/16/0482).

Aus dem der Behörde vorgelegten Gerichtsverhandlungsprotokoll und der darin enthaltenen Erklärung der Mutter des Berufungswerbers, wonach ihr Sohn das Darlehen nicht mehr zurückzuzahlen hätte, kann die Annahme des Bereicherungswillens auf Seiten der Mutter des Berufungswerbers und Erbin erschlossen werden.

Der Darlehensforderungsverzicht seitens der Erbin ist als freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG zu qualifizieren. Es wurde daher zu Recht Schenkungssteuer festgesetzt.

Salzburg, am 25. Jänner 2007