

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Hans Hellfried Schröttner gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Schenkungssteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 2. März 1994 schlossen die Ehegatten F. und M. K. mit ihrem Sohn und der dem Vertrag beigetretenen Tochter (in der Folge Berufungswerberin genannt) einen Übergabs-, Abtretungs- und Erbverzichtsvertrag ab. Darin verpflichtete sich der übernehmende Sohn unter anderem im Punkt "Drittens":

“Über hiemit erteilte Anweisung der Übergeber verpflichtet sich der Übernehmer an die weitere Tochter der Übergeber einen Entfertigungsbetrag von S 3,200.000,00 in fünf gleichen aufeinanderfolgenden jährlichen Raten, beginnend mit längstens 31. Jänner 1995, sämtliche Beträge unverzinslich, ohne Wertsicherung und ohne jede weitere Sicherstellung zur gänzlichen elterlichen Erbs- und Pflichtteilsentfertigung, zu bezahlen.”

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2001 wurde der Berufungswerberin Schenkungssteuer im Betrag von S 109.900,00 vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage wurde der Erwerb der Erbsentfertigung in Höhe von S 1,600.000,00 von Seiten der Mutter herangezogen.

Dagegen wurde rechtzeitig mit der Begründung berufen, dass die Berufungswerberin mit Abgabenerklärung S vom 30. Mai 2000 den Erhalt von S 500.000,00 dem Finanzamt bekannt gegeben habe. Der Restbetrag von S 1,600.000,00 sei noch nicht ausbezahlt worden. Es komme nicht darauf an, was der Beschenkten urkundlich versprochen wurde, sondern darauf, was die Beschenkte tatsächlich erhalten habe. Abschließend wurde der Antrag, die Schenkungssteuer mit Null festzusetzen, gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Begründend wurde darin ausgeführt, dass eine Schenkung an dem Tag als ausgeführt gilt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt. Im gegenständlichen Fall liege keine Forderung, über die man frei verfügen könne, vor, sondern es handelt sich um eine urkundliche Erbsentfertigung und um einen Erb- und Pflichtteilsverzicht gegen Übergabe eines bestimmten Betrages. Die Berufungswerberin könne über den Betrag von S 1,600.000,00 mangels Auszahlung nicht frei verfügen.

Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um die Bezahlung einer Rechnung, einer Forderung oder einer sonstigen Gegenleistung, sondern sei vereinbart worden, dass die Berufungswerberin auf ihr Pflichtteilsrecht nur bei Auszahlung eines Betrages von S 1,600.000,00 verzichte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Schenkungssteuerschuld für den an die Berufungswerberin zu leistenden Erbsentfertigungsbetrag in vollem Umfang bereits entstanden ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Steuer.

Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG, was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, es sei denn, dass eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt.

Ein steuerpflichtiger Vorgang nach dieser Gesetzesstelle kann daher auch in einem Vertrag zu Gunsten Dritter (§ 881 ABGB) gesehen werden (vgl. dazu Dorazil, Handkommentar, Band 10, ErbStG, 1990, zu § 3, S 151). Der Übergabsvertrag stellt einen solchen Anwendungsfall eines echten Vertrags zu Gunsten Dritter dar; er ist eine verfrühte Erbfolge, eine lebzeitige Vermögensabhandlung und enthält zahlreiche erb- und familienrechtliche Bestandteile (Dittrich - Tades, ABGB, Wien 1999, zu § 881, III, E 41). Es handelt sich hiebei um einen Vertrag eigener Art, um ein einheitliches Rechtsgeschäft, das nicht in seine verschiedenen Bestandteile aufgelöst werden darf. Werden in einem Übergabsvertrag - wie in diesem Fall - die weichenden Geschwister mit vom Übernehmer zu erbringenden Barleistungen bedacht, so liegt ein echter Vertrag zu Gunsten Dritter vor (siehe wie oben zitiert, E 50).

Das Zivilrecht regelt Verträge zu Gunsten Dritter unter § 881 ABGB:

"Abs. 1: Hat sich jemand eine Leistung an einen Dritten versprechen lassen, so kann er fordern, dass an den Dritten geleistet werde.

Abs. 2: Ob und in welchem Zeitpunkt auch der Dritte unmittelbar das Recht erwirbt, vom Versprechenden Erfüllung zu fordern, ist aus der Vereinbarung und der Natur und dem Zwecke des Vertrages zu beurteilen. Im Zweifel erwirbt der Dritte dieses Recht, wenn die Leistung hauptsächlich ihm zum Vorteile gereichen soll.

Abs. 3: Das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zu Gunsten eines Dritten versprochenen Leistungen gilt mangels anderer Vereinbarung dem Dritten als mit der Übergabe des Gutes erworben."

Bei der Auslegung des § 881 ABGB wird man bei der Beantwortung der Frage, wann die Begünstigte das unmittelbare Recht erwirbt, davon auszugehen haben, ob der Zeitpunkt des Erwerbes mit dem Zeitpunkt zusammenfällt, in dem die Begünstigte das Recht gegenüber dem Verpflichteten selbstständig durchsetzen kann. Von einem selbstständigen Recht der Begünstigten kann aber so lang nicht gesprochen werden, als es von den Vertragspartnern beseitigt werden kann, oder solange es von Bedingungen abhängig ist, die sich in Zukunft erst erfüllen müssen (vgl. dazu Dorazil, w.o., S. 152, RZ 10.4). Eine Schenkung ist durch einen

Vertrag zu Gunsten Dritter erst in dem Zeitpunkt ausgeführt, in welchem der Geschenknehmerin eine frei verfügbare Forderung gegen den aus dem Vertrag Verpflichteten zusteht (ebendort).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Berufungswerberin nach dem im Notariatsakt vom 2. März 1994 festgehaltenen Willen der Übergeber bzw. Geschenkgeber einen Anspruch auf Auszahlung eines baren Entfertigungsbetrages in Höhe von S 3,200.000,00 erwarb, dessen Auszahlung – beginnend mit längstens 31. Jänner 1995 - in fünf gleichen aufeinanderfolgenden jährlichen Raten erfolgen sollte.

Die Berufungswerberin erhielt bereits im Jahre 1994 ein Forderungsrecht gegenüber ihrem Bruder und dessen Rechtsnachfolger, wobei die Erfüllung bis längstens 31. 12. 1999 aufgeschoben war. Dieses Recht unterlag allein ihrer Disposition als Begünstigte und konnte es die Berufungswerberin nach Annahme durch ihre Unterschrift zum Notariatsakt nicht mehr zurückweisen. Natürlich konnte sie und kann sie ihr Recht - wie jedes andere auch - mit Wirkung ex nunc - aufgeben, d. h. darauf verzichten. Nach der Aktenlage ist aber von einem nachträglichen Verzicht keine Rede.

Grundlage des gegenständlichen Steuerverfahrens können nur die im Notariatsakt vom 2. März 1994 enthaltenen Regelungen sein. Davon abgesehen könnte auch eine Änderung des ursprünglichen Notariatsaktes keine Rückwirkung erzielen und eine bereits entstandene Schenkungssteuerschuld nachträglich aufheben. Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens ist jeweils im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu beurteilen (VwGH jeweils vom 27. 1. 1999, Zl. 98/16/0361 und Zl. 98/16/0362).

Hat die Berufungswerberin zwar ihr Recht auf Erbsentfertigung im Jahre 1994 erworben, so konnte sie erst nach dem 31. 12. 1999 die Auszahlung rechtlich durchsetzen. Zu diesem Zeitpunkt erwarb sie einen Vermögensvorteil in Form einer jederzeit einklagbaren Geldforderung, der ihrer freien Disposition unterlag. § 20 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes sieht grundsätzlich die Besteuerung des gesamten angefallenen Vermögens vor, wobei der Begriff "Vermögen" nicht nur körperliche, sondern auch unkörperliche Sachen umfasst. Vermögen ist alles, was einen wirtschaftlichen Wert besitzt. (vgl. Dorazil, w.o., zu § 15, RZ 9.8). Zu den unkörperlichen Gegenständen zählen daher auch vermögenswerte Forderungsrechte und es stellt nicht nur die tatsächliche Barauszahlung einen Erwerb dar, sondern auch der Erwerb einer Forderung.

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei einer Schenkung unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Diese konnte im Sinne des Vertrages jederzeit, sollte aber spätestens mit 31. 12. 1999 erfolgen. Wie oben ausgeführt kommt es entgegen dem Vorbringen in der Berufung nicht auf die tatsächliche Leistung des gesamten Entfertigungsbetrages, sondern ist bereits durch den Erwerb der klagbaren Forderung auf Auszahlung der Erbsentfertigung - völlig unabhängig von der gänzlichen Entrichtung des Betrages - die Bereicherung eingetreten und die Steuerschuld entstanden.

Nach dem von der Berufungswerberin zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Mai 1953, 253/61 ist als Ausführung der Zuwendung der Eintritt der Bereicherung auf Seiten des Beschenkten anzusehen. Es hat demnach darauf anzukommen, was der Beschenkte - sei es im Wege der körperlichen Übergabe, sei es durch eine Gutschrift, über die er jederzeit verfügen konnte, sei es sonst wie – tatsächlich bekommen hat. Auch wenn die Berufungswerberin im gegenständlichen Fall bis zur Bescheiderlassung ohne Zweifel nicht den gesamten Entfertigungsbetrag erhalten hat, so ist dennoch – wie oben ausgeführt – die Steuerschuld durch den Erwerb einer klagbaren Forderung für den gesamten auf die Mutter entfallenden Entfertigungsbetrag entstanden.

Der angefochtene Bescheid wurde daher rechtsrichtig erlassen und war die Berufung auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzuweisen.

Graz, 11. April 2003