

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin, vertreten durch Kaan, Cronenburg & Partner, Rechtsanwälte, 8010 Graz, Kalchberggasse 1, vom 9. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11. Dezember 2001 betreffend Schenkungssteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schenkungsvertrag vom 17. Mai 2000 schenkte J.P. ihrer Tochter, der Bw. drei Sparbücher der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG mit einem summierten Einlagenstand von S 2.000.00,00 zum ausschließlichen Zweck des Ankaufs einer ideellen Hälfte der Liegenschaft EZ xy, die die Geschenknehmerin gemeinsam mit ihrem Gatten zu kaufen beabsichtigt. Der Gegenstand der Schenkung (Bezeichnung für die Sparbücher) wurde der Geschenknehmerin am Tag der Vertragsunterfertigung übergeben.

Punkt 3 der Vertragsurkunde lautet auszugsweise:

"Weiters wird einvernehmlich festgehalten, dass der Kaufpreis für die Liegenschaft EZ xy insgesamt S 5.550.000,00 betragen soll, der Kaufpreis für die ideelle Hälfte dieser Liegenschaft, die die Geschenknehmerin erwerben soll, S 2.775.000,00. Der Gegenstand der Schenkung soll somit 72,07 % des auf die Geschenknehmerin entfallenden Kaufpreises darstellen. Der Einheitswert dieser Liegenschaft beträgt S 322.100,00 die Hälfte davon somit S 166.050,00. 72,07 % davon sind somit S 119.672,24."

Der Kaufvertrag über den Erwerb der o.a. Liegenschaft wurde laut Mitteilung am 18. Mai 2000 abgeschlossen.

---

Mit Bescheid vom 11. Dezember 2001 wurde der Berufungserwerberin Schenkungssteuer (vom anteiligen Einheitswert) in Höhe von S 4.187,00 mit der Begründung vorgeschrieben, dass die Zuwendung zum Zwecke des Erwerbes einer inländischen Liegenschaft erfolgt sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde nach Wiedergabe der Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG darauf verwiesen, dass es sich bei dem zu beurteilenden Rechtsvorgang um eine Schenkung unter Lebenden handle, für die die Steuerschuld vor dem 1. Juli 2002 entstanden sei. Der Umstand, dass der Schenkungsvertrag vor dem Inkrafttreten des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden sei, ändere nichts an der zu gewährenden Steuerbefreiung.

§ 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG könne gleichheitskonform nur dahingehend interpretiert werden, dass die ordnungs- und pflichtgemäße Anzeige eines Schenkungsvertrages vor Inkrafttreten dieser Bestimmung jedenfalls dann die Befreiung von der Schenkungssteuer nicht hindere, wenn der Vorgang der Abgabenbehörde lediglich auf Grund der ordnungsgemäßen Anzeige bekannt geworden sei, diese jedoch bis zu diesem Zeitpunkt von sich aus weder abgabenrechtliche oder finanzstrafrechtliche Ermittlungen begonnen hätte. Eine andere Interpretation dieser Gesetzesbestimmung würde dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen. In einem solchen Fall würde man der Gesetzesbestimmung den Inhalt unterstellen, dass zwar (rechtswidrigerweise) vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung nicht angezeigte Schenkungen rückwirkend von der Schenkungssteuer befreit wären, während ordnungsgemäß angezeigte Schenkungen nicht in diesen Genuss kämen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde der Vorlageantrag mit folgenden Ausführungen eingegbracht. Der Umstand, dass im vorliegenden Fall die Schenkung der Sparbücher zum ausschließlichen Zweck des Ankaufes einer ideellen Hälfte einer Liegenschaft erfolgt sei, könne kein Grund für die Nichtgewährung der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG sein. Die zitierte Bestimmung beziehe sich ausdrücklich nicht nur auf (nicht zweckgebundene) Schenkungen unter Lebenden, sondern auch auf "Zweckzuwendungen" (unter Lebenden) im Sinne des § 4 Z 2 ErbStG, somit auf "freigebige Zuwendungen unter Lebenden", wenn der Zuwendung eine Auflage zugunsten eines (bestimmten) Zweckes beigefügt sei, wovon die Zuwendung abhängig gemacht werde. Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut sei § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG gerade auf einen Schenkungsvertrag – wie im konkreten Fall – vorliegend anzuwenden.

---

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und zählt dazu nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Als Zweckzuwendung gilt gemäß § 4 Z 2 ErbStG bei einer freigebigen Zuwendung unter Lebenden

- a) eine der Zuwendung beigelegte Auflage zugunsten eines Zweckes oder einer Leistung zugunsten eines Zweckes, von der die Zuwendung oder ein gegenseitiger Vertrag abhängig gemacht ist,
- b) eine in einem entgeltlichen Vertrage vereinbarte Leistung zugunsten eines Zweckes, sofern das Entgelt nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Nach § 938 ABGB heißt ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird, eine Schenkung. 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. Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst; andernfalls liegt eine Schenkung in bürgerlich-rechtlichem Sinn vor. Der Begriff der freigebigen Zuwendung schließt daher den der Schenkung im Sinn des bürgerlichen Rechtes ein (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. September 1989, ZI. 88/16/0022, sowie die dort angeführte weitere Rechtsprechung). Bei der bürgerlich-rechtlichen Schenkung liegt Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung vor. Der Wille zu bereichern muss aber auch bei freigebigen Zuwendungen beim Zuwendenden vorhanden sein. Dieser Wille muss allerdings kein unbedingter sein. Es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zug der Abwicklung des Geschäftes ergibt (vgl. nochmals das obige Erkenntnis).

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG (idF BGBI. I Nr. 42/2000) bleiben steuerfrei Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen (§ 4 Z 2) von Geldeinlagen bei inländischen Kreditinstituten und sonstigen Forderungen gegenüber inländischen Kreditinstituten (§ 1 des Bankwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt, ausgenommen Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen von derartigen Geldeinlagen und sonstigen

---

Forderungen an Privatstiftungen. Die Befreiung ist auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld vor dem In-Kraft-Treten dieser Bestimmungen entstanden ist, es sei denn, der Steuerpflichtige hat bei In-Kraft-Treten dieser Bestimmung davon Kenntnis, dass der Vorgang Gegenstand abgabenrechtlicher oder finanzstrafrechtlicher Ermittlungen ist oder der Abgabenbehörde bekannt war. Die Befreiung wurde aus Anlass der Aufhebung der Anonymität der Sparguthaben, sozusagen als begleitende Maßnahme, eingeführt. Sie war nach der ursprünglichen Fassung auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld vor dem 1. Juli 2002 entsteht.

Die Berufungsverberin vertritt im Kern ihrer Ausführungen die Auffassung, dass die Schenkung der Sparbücher für den Ankauf einer bestimmt bezeichneten Liegenschaft nicht der Schenkungssteuer zu unterwerfen sei. Zwischen den Parteien ist allerdings unstrittig, dass die Schenkung der Sparbücher im gegenständlichen Fall zum **ausschließlichen Zweck** des Ankaufes einer ideellen Hälfte der Liegenschaft EZ xy erfolgt ist. Grundsätzlich erhebt sich daher im vorliegenden Fall die Frage, was als *Gegenstand der Schenkung* anzusehen ist. Zivilrechtlich ist Gegenstand einer Schenkung diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt sein soll. Schubert führt in Rummel, aaO, Rz 1 zu § 938 ABGB aus, bei einer Schenkung von Geld zum Erwerb einer Sache sei für die Frage des Schenkungsgegenstandes entscheidend, ob nach dem Parteiwillen der Geldbetrag oder mittelbar die Sache, die mit dem Betrag erworben werden soll, Gegenstand der Schenkung sein sollte. Wird Geld zur Anschaffung einer bestimmten Sache geschenkt, sei im Zweifel dieser Gegenstand als geschenkt anzusehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner bisherigen Rechtsprechung zur Frage des Gegenstandes bei Schenkungen (§ 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG) ebenfalls ausgeführt, dass der Parteiwillen entscheidend ist (vgl. VwGH vom 21. Oktober 1982, Zlen 81/15/0059, 0060, 0061). Nur wenn der offenkundige Sachverhalt eindeutig die Verwirklichung des erklärten Willens der Parteien nicht mehr zulässt, kann dieser bei der Frage des Schenkungsgegenstandes nicht beachtet werden (vgl. das Erkenntnis vom 23. September 1985, ZI. 85/15/0171).

Für die Bestimmung des Gegenstandes der Zuwendung ist die tatsächliche Bereicherung entscheidend, die sich danach richtet, was der Bedachte - endgültig – erhalten hat. Die Annahme einer so genannten *mittelbaren Grundstücksschenkung* setzt nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. September 1990, ZI. 98/16/9401 voraus, dass der Bedachte im Verhältnis zum Geschenkgeber nicht über das ihm gegebenenfalls übergebene Geld, sondern (erst) über das Grundstück verfügen kann. Als Gegenstand der Schenkung hat das Objekt der Bereicherung zu gelten. Die Besteuerung richtet sich nach der Bereicherung des Bedachten und damit nach dem Gegenstand, durch den die Bereicherung sich im

---

Vermögen des Bedachten niederschlägt. Entscheidend ist die letzte Vermögensverschiebung; erst mit dieser ist der Tatbestand der Schenkung erfüllt und gleichzeitig ihr Gegenstand bestimmt (BFH vom 23.1.1991, II B 346/90, BStBl II 311). Es kommt sohin nicht darauf an, was dem Beschenkten urkundlich versprochen worden ist, auch nicht auf die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Gegenstandes der Schenkung, sondern darauf, was der Beschenkte – sei es im Wege der körperlichen Übergabe von Sparbüchern oder sonst wie – tatsächlich bekommen hat.

Im vorliegenden Fall hat die Geschenknehmerin drei Sparbücher mit einem Einlagenstand von S 2.000.000,00 zum ausschließlichen Zweck des Ankaufes einer ideellen Hälfte einer konkret bezeichneten Liegenschaft erhalten. Angesichts dieses Sachverhaltes ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass die Geschenkgeberin für die am 18. Mai 2000 (also am Tag nach der Übergabe der Sparbücher) erfolgte Anschaffung eines genau bezeichneten Liegenschaftsanteiles den entsprechenden Kaufpreis in Form von Vermögen im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG (insbesondere Geldeinlagen) zur Verfügung gestellt hat, weshalb die Sache und nicht das begünstigte Vermögen als zugewendet anzusehen ist. Dies zieht die Anwendung der Bestimmungen des § 19 Abs. 2 ErbStG (in der damals geltenden Fassung) nach sich. Bedingt durch die Verwendung der Spareinlagen zum ausschließlichen Zweck des Ankaufes eines Liegenschaftsanteiles war die Berufungswerberin nicht in der Lage, frei über die geschenkten Geldbeträge zu verfügen.

Die Auffassung der Berufungswerberin, es handle sich beim vorliegenden Rechtsvorgang um eine Schenkung unter Lebenden, für die die Steuerschuld vor dem 1. Juli 2000 entstanden ist, ist grundsätzlich zutreffend. Im Hinblick darauf, dass im vorliegenden Fall aus den dargestellten Gründen jedoch von einer (indirekten) Schenkung eines Liegenschaftsanteiles und nicht von der Schenkung eines Geldbetrages auszugehen ist, weshalb die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG schon deshalb nicht heranzuziehen ist, erübrigt sich ein näheres Eingehen auf die weiteren Ausführungen betreffend die gleichheitskonforme Interpretation des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG.

Der Vollständigkeit halber sei jedoch darauf hingewiesen, dass der Vorwurf einer Gleichheitsverletzung nur dann gerechtfertigt ist, wenn sich die Behörde bei ihrer Willensbildung von Gründen der Willkür hat bestimmen lassen (VfSlg 4374, 5337, 5390). Ein solcher Willkürakt ist bei der Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht zu erkennen. Es ist der eindeutige gesetzliche Auftrag, die Befreiung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG dann nicht zu gewähren, wenn der Abgabenbehörde – so wie im konkreten Fall – bei Inkrafttreten der Bestimmung eine Schenkung bekannt war. Eine Schenkung ist insbesondere dann bekannt, wenn im Zeitpunkt des Inkrafttretens die Schenkung steuerlich bereits erfasst ist, eine

---

Schenkungssteuererklärung oder eine Anmeldung nach § 22 ErbStG abgegeben wurde, oder der Abgabenbehörde eine Anzeige mit konkreten Angaben über die erfolgte Schenkung vorliegt.

Dem Einwand, § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG beziehe sich ausdrücklich nicht nur auf (nicht zweckgebundene) Schenkungen unter Lebenden, sondern auch auf "Zweckzuwendungen" (unter Lebenden) im Sinne des § 4 Z 2 ErbStG ist entgegenzuhalten, dass die zu beurteilende Schenkung nicht unter diese Gesetzesstelle fällt. Nach dem Parteiwillen sollte unstrittig lediglich die Berufungswerberin bereichert werden. Eine Zweckzuwendung ist nur dann gegeben ist, wenn eine Zuwendung zugunsten eines unpersönlichen Zweckes oder zugunsten einer unbestimmten Personenmehrheit angeordnet wird (VwGH vom 10.12.1964, 796/64). Eine Zweckzuwendung verschafft dem Erwerber in der Regel einen steuerpflichtigen Vermögensanfall. Diese Zuwendung ist jedoch mit der Auflage verbunden oder von der Bedingung abhängig, dass der Erwerber **einen Teil seines Erwerbes** zugunsten eines bestimmten, mit den **eigenen Interessen nicht identischen** Zweck verbindet.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass der gegenständliche Erwerb der Sparbücher zum Ankauf einer detailliert beschriebenen Liegenschaft aus den dargelegten Gründen der Schenkungssteuer vom anteiligen (einfachen) Einheitswert zu unterziehen ist.

Da der gegenständliche Schenkungssteuerbescheid voll und ganz den gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 20. Oktober 2005