



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A.K., inI., vertreten durch Dr. Erich Taschek, öffentl. Notar, 8430 Leibnitz, Schmiedgasse 1, vom 23. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 3. Juni 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 28. Juni 1993 schlossen die Ehegatten K. und M.K. mit ihrem Sohn einen bäuerlichen Übergabsvertrag. Darin verpflichtete sich der übernehmende Sohn unter anderem an die Kinder der Übergeber Frau M.K. und Frau A.K. (in der Folge auch Berufungswerberinnen genannt) zu deren gänzlichen Erb- und Pflichtteilsentfertigung bis längstens 1. Jänner 2000 je einen Betrag von 800.000,00 S auszuzahlen. Mit Rücksicht auf diese Zuwendungen verzichten die Töchter für sich und ihre Nachkommen auf alle ihnen gegenüber ihren Eltern gesetzlich zustehenden Erb- und Pflichtteilsansprüche. Der Übernehmer verpflichtete sich weiters die Vertragsliegenschaften ohne Zustimmung der Übergeber weder zu belasten noch zu veräußern. Die Übergeber erteilen jedoch unter anderem schon heute ihre ausdrückliche Zustimmung zur Veräußerung von Grundstücken sofern der Veräußerungserlös zur Abdeckung der Erbteilsforderung der Töchter der Übergeber Verwendung findet. Der Übergabsvertrag

wurde von allen Beteiligten (d.h. auch von den entfertigten Töchtern) zustimmend unterzeichnet.

Mit Bescheiden vom 3. Juni 2004 wurde den Berufungswerberinnen für diese Erb- und Pflichtteilsentfertigungen die Schenkungssteuer vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Schenkungssteuer wurden bei beiden Schwestern jeweils 400.000,00 S von Seiten der Mutter und 400.000,00 S von Seiten des Vaters herangezogen.

Dagegen wurde jeweils Berufung erhoben und damit begründet, dass die Erbentfertigungszahlung nicht stattgefunden habe. Es sei dem Bruder der Berufungswerberin auf Grund der schwierigen Situation in der Landwirtschaft nicht möglich gewesen das Geld zu übergeben. Ferner sei diese Zahlung für den Fall einer Familiengründung der Berufungswerberin vorgesehen gewesen. Da diese nicht stattgefunden habe, sei der Bruder auch nicht zur Zahlung verpflichtet.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab, und begründete im Wesentlichen den Bescheid damit, dass mit der Erlangung eines Forderungsrechtes gegenüber dem Übernehmer die Bereicherung eingetreten und im Zeitpunkt des Forderungserwerbes die Steuerschuld entstanden sei.

Daraufhin stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass entgegen der Formulierung im ggst. Übergabsvertrag von vornherein vereinbart gewesen sei, die Berufungswerberin sollte die Erb- und Pflichtteilsentfertigung nur unter der Bedingung erhalten, dass sie bis zum 1. Jänner 2000 eine Familie gründet, sohin zumindest die Ehe schließt und das Geld für die Begründung eines ehelichen Hausstandes, etwa für die Errichtung eines Wohnhauses für sich und ihre Familie, benötigt. Die Berufungswerberin sei bis heute unverheiratet und kinderlos, habe demnach keine Familie gegründet bzw. keinen ehelichen Hausstand begründet und aus diesem Grund niemals Geld für einen solchen Zweck, insbesondere nicht für die Errichtung eines Wohnhauses, benötigt. Die vereinbarte Bedingung für die ggst. Zuwendung sei daher nicht eingetreten. Die Berufungswerberin habe sohin keine Forderung auf Grund des Übergabsvertrages vom 28. Juni 1993 gegen den seinerzeitigen Übernehmer erworben. Die Auszahlung des im vorgenannten Vertrag angeführten Entfertigungsbetrages an die Berufungswerberin sei zu Recht unterblieben. Als Beweis wird eine Erklärung der Berufungswerberin vorgelegt und als weitere Beweismittel die Vernehmung der Partei, mehrere noch namhaft zu machende Zeugen sowie auch die Offenlegung der Wirtschafts- und Vermögenslage der Berufungswerberin angeboten. Demnach liege eine unrichtige Tatsachenfeststellung der Behörde erster Instanz vor bzw. auch eine unrichtige rechtliche Beurteilung auf Grund unrichtiger Tatsachenfeststellung, da aus obigem Vorbringen

eindeutig ersichtlich sei, dass eine Bereicherung der Berufungswerberin im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes nicht gegeben sei. Eine Schenkung bzw. Zuwendung im Sinne des § 3 ErbStG zugunsten der Berufungswerberin sei nie ausgeführt worden, somit sei eine Steuerschuld gemäß § 12 ErbStG nicht entstanden. Es wird beantragt die angefochtenen Schenkungssteuerbescheide zur Gänze aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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 Vertrages 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 Begünstigten das unmittelbare Recht erwerben, davon auszugehen haben, ob der Zeitpunkt des Erwerbes mit dem Zeitpunkt zusammenfällt, in dem die Begünstigten das Recht gegenüber dem Verpflichteten selbstständig durchsetzen können. 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 den Geschenknehmern 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 28. Juni 1993 festgehaltenen Willen der Übergeber bzw. Geschenkgeber einen Anspruch auf Auszahlung eines baren Entfertigungsbetrages in Höhe von S 800.000,00 erwarb, dessen Auszahlung bis längstens 1. Jänner 2000 erfolgen sollte. Damit wurde im Übergabsvertrag klar und eindeutig die Erb- und Pflichtteilsentfertigung von den Übergebern für die Berufungswerberin geregelt. Erst mit der Vorschreibung der Schenkungssteuer wurde mehr als zehn Jahre später im Berufungsverfahren vorgebracht, dass ursprünglich eine aufschiebende Bedingung in der Form, dass die Berufungswerberin bis zum 1. Jänner 2000 eine Familie gründet, sohin zumindest die Ehe schließt und das Geld für die Begründung eines ehelichen Hausstandes, etwa für die Errichtung eines Wohnhauses für sich und ihre Familie, benötigt, vereinbart war und wurde von der Berufungswerberin eine derartige einseitige schriftliche Erklärung vorgelegt.

Die Berufungswerberin erhielt aber bereits im Jahre 1993 ein Forderungsrecht gegenüber ihrem Bruder, wobei die Erfüllung, ohne weitere Bedingung, längstens bis zum 1. Jänner 2000 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.

Grundlage des gegenständlichen Steuerverfahrens können nur die im Notariatsakt vom 28. Juni 1993 enthaltenen Regelungen sein. Eine nachträgliche Änderung des ursprünglichen Notariatsaktes durch privatrechtliche einseitige Erklärung kann in steuerlicher Hinsicht 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 27. 1. 1999, 98/16/0361 und 98/16/0362). Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wird dem Inhalt der Privaturkunde auch weniger Bedeutung beigemessen als den zuerst im notariellen Übergabsvertrag getroffenen Vereinbarungen.

Hat die Berufungswerberin zwar ihr Recht auf Erb- und Pflichtteilsentfertigung im Jahre 1993 erworben, so konnte sie erst nach dem 1. Jänner 2000 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 1. Jänner 2000 erfolgen. Wie oben ausgeführt kommt es entgegen dem Vorbringen in der Berufung nicht auf die tatsächliche Leistung des Entfertigungsbetrages an, sondern ist bereits durch den Erwerb der klagbaren Forderung auf Auszahlung der Erb- und Pflichtteilsentfertigung - völlig unabhängig von der gänzlichen Entrichtung des Betrages und völlig unabhängig von der nachträglich abgegebenen Erklärung - die Bereicherung eingetreten und die Steuerschuld entstanden.

Auf eine weitere Beweisaufnahme kann aus verfahrensökonomischen Gründen abgesehen werden.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde der angefochtene Bescheid rechtsrichtig erlassen und war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 4. Juli 2007