

GZ. RV/0075-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Schenkungssteuer 2002 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 15. November 1976 schloss Herr F.B. mit seiner Ehegattin S.B. einen Übergabsvertrag ab. Darin verpflichtete sich die Übernehmerin unter anderem im Punkt "Drittens":

"Die Übernehmerin verpflichtet sich auf Grund hiemit erteilter Weisung des Übergebers durch Vertrag zugunsten Dritter zur Auszahlung von Entfertigungsbeträgen an die besitzweichenden Kinder des Übergebers und zwar:

bb) an minderjährige R. B., geboren am 15. Jänner 1963 sowie an die minderjährige I. B., geboren am 10. März 1964 einen Betrag von je S 500.000,00, fällig jeweils mit Vollendung des zweiundzwanzigsten Lebensjahres eines jeden dieser Kinder beziehungsweise im Falle vorheriger Verehelichung einer der beiden Berechtigten, zahlbar ein halbes Jahr nach der erfolgten Eheschließung.

Bis zu diesen Fälligkeitszeitpunkten sind keine Zinsen zu entrichten, im Verzugsfalle wären Verzugszinsen in der Höhe von kontokorrentmäßigen Schuldzinsen bei einer Bank zu entrichten.

Die Erbsentfertigungen sind wertgesichert zu entrichten, wobei der Wertmaßstab für Kaufkraftänderungen der Schnittholzpreis für Sägerundholz Klasse A/B, wie es derzeit in Rattenberg bezahlt wird, heranzuziehen ist. Nach Maßgabe der Veränderungen dieses Holzpreises verändern sich im gleichen Verhältnis die Erbabfindungsbeträge."

Mit Vorhaltsbeantwortungen vom 11. Februar 1993, vom 27. Februar 1996 und vom 7. Februar 2000 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass bisher noch keine Entfertigungsbeträge an die beiden Töchter ausbezahlt wurden.

Mit Bescheid vom 16. September 2002 wurde der Berufungswerberin Schenkungssteuer im Betrag von € 1.195,47 vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage wurde der Erbsentfertigungsbetrag in Höhe von S 500.00,00 von Seiten des Vaters herangezogen.

Dagegen wurde rechtzeitig mit der Begründung berufen, dass die Berufungswerberin den Erbsentfertigungsbetrag bisher noch nicht beansprucht habe und dieser auch noch nicht ausbezahlt worden sei. Die Berufungswerberin stellte den Antrag, den Schenkungssteuerbescheid aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 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 die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung für die Berufungswerberin nicht nachvollziehbar seien. Keinesfalls könne - mangels bisheriger Auszahlung - vom Vorliegen des Tatbestandes einer Bereicherung ausgegangen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Schenkungssteuerschuld für den an die Berufungswerberin laut Übergabsvertrag vom 15. November 1976 zu leistenden Erbsentfertigungsbetrag 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 Kinder mit von der Übernehmerin 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 15. November 1976 festgehaltenen Willen des Übergebers bzw. Geschenkgebers einen Anspruch auf Auszahlung eines baren Entfertigungsbetrages in Höhe von S 500.000,00 erwarb, dessen Auszahlung mit Vollendung des zweundzwanzigsten Lebensjahres beziehungsweise im Falle vorheriger Verehelichung der Berechtigten, zahlbar ein halbes Jahr nach der erfolgten Eheschließung, erfolgen sollte.

Eine Verehelichung der Berufungswerberin vor deren 22. Lebensjahr geht aus der Aktenlage nicht hervor. Es ist daher davon auszugehen, dass von Seiten der Berufungswerberin bereits im Jahre 1976 (mit Abschluss des Notariatsaktes) ein Forderungsrecht gegenüber der Übernehmerin S.B. erworben wurde, wobei die Erfüllung bis zur Vollendung des 22. Lebensjahrs der Berufungswerberin – dies war der 16. Jänner 1982 - aufgeschoben war. Dieses Recht unterlag allein ihrer Disposition als Begünstigte.

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, sondern lediglich davon, dass der vereinbarte Entfertigungsbetrag noch nicht ausbezahlt wurde.

Grundlage des gegenständlichen Steuerverfahrens können nur die im Notariatsakt vom 15. November 1976 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 1976 erworben, so konnte sie erst nach dem 15. Jänner 1982 (nach Vollendung des 22. Lebensjahres) 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 mit Vollendung des 22. Lebensjahres der Berufungswerberin bzw. bei früherer Heirat ein halbes Jahr nach erfolgter Eheschließung erfolgen. Wie oben ausgeführt kommt es entgegen dem Vorbringen in der Berufung nicht auf die tatsächliche Leistung des Entfertigungsbetrages, sondern ist bereits durch den Erwerb der klagbaren Forderung auf Auszahlung der Erbsentfertigung - völlig unabhängig von der gänzlichen oder teilweisen Entrichtung des Betrages - die Bereicherung eingetreten und die Steuerschuld entstanden.

Nach dem 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 den vereinbarten Entfertigungsbetrag noch nicht erhalten hat, so ist dennoch – wie oben ausgeführt – die Steuerschuld durch den Erwerb einer klagbaren Forderung für den Entfertigungsbetrag in Höhe von S 500.000,00 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, 16. April 2003