

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Harald Schwarzer, Landstraße 47 Tür 4, 4020 Linz, gegen den von der belangten Behörde Finanzamt Österreich am 26. August 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die belangte Behörde hat mit dem am 26. August 2020 ausgefertigten Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2018 mit € 353.231,00 festgesetzt.
2. Mit Schreiben vom 14. September 2020 hat die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben. Der Bescheid werde hinsichtlich des Ansatzes von Einkünften aus Kapitalvermögen mit dem Betrag von € 58.592,88 angefochten. Es werde beantragt, die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Beschwerdejahr mit einem Betrag von € 0,00 festzusetzen. Die Zahlung von € 109.010,00 zuzüglich von Zinsen in Höhe von € 58.592,88, zusammen somit € 167.602,88 sei im Zuge eines Erbteilungsübereinkommens zwischen Dr. ***1*** und seinem Bruder ***Bf1*** erfolgt. Mit der Zahlung sei die Schenkung auf den Todesfall vom 30. Oktober 2008 zwischen der Erblasserin als Geschenkgeberin einerseits und Herrn ***Bf1*** als Geschenknehmer andererseits erfüllt worden. Die Zahlung beruhe daher nicht auf der Überlassung von Kapital

im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 von Herrn ***Bf1*** an Dr. ***1***, Herr ***Bf1*** habe daraus keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt.

3. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde mit der am 24. März 2021 ausgefertigten Beschwerdeentscheidung als unbegründet abgewiesen. Mit unwiderruflicher Annahme der Schenkung aus dem Schenkungsvertrag vom 30.10.2008 sei die Kapitalforderung von € 109.010,00 zu diesem Zeitpunkt auf den Beschwerdeführer übergegangen. Die Forderung sei mit dem Betrag von € 109.010,00 fixiert, eine Verzinsung von 3 % per anno sei vereinbart worden und zur Sicherstellung der Forderung und der darauf entfallenden Zinsen sei ein Pfandrecht auf die Liegenschaft der Mutter zugunsten des Beschwerdeführers eingetragen worden. Einzig die Fälligkeit der Forderung sei unbestimmt formuliert worden. Als letztmaliger Zeitpunkt zur Auszahlung sei das Ableben der Mutter fixiert worden. Die Forderung aus der Schenkung sei als sonstige Kapitalforderung im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu beurteilen. Diese Beurteilung steht im Einklang mit der Rechtsprechung. Im Erkenntnis VwGH 20.09.2007, 2007/14/0015, werde zu einer Forderung aus einer gemischten Schenkung von Kunstgütern (mit einer Abfindung, die unter der Hälfte des gemeinen Werts der Kunstsammlung lag) judiziert, dass diese Abfindung, die in Teilen ausbezahlt worden sei, auch zu den Kapitalforderungen jeder Art im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zähle und daher die zu zahlenden Wertsicherungsbeträge Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellten. Es sei unerheblich, welcher Rechtstitel der Überlassung von Kapital zugrunde liege, auch eine Schenkung könne eine Kapitalforderung darstellen. Nichts Anderes könne im Beschwerdefall gelten. Die unwiderrufliche Schenkung bzw. deren unwiderrufliche Annahme würden einen Forderungsanspruch an die Schenkerin generieren. Diese Forderung sei verzinst und grundbücherlich sichergestellt. Es sei damit die Fremdüblichkeit einer Forderungseinräumung gegeben. Die teilweise Unbestimmtheit der Fälligkeit dieser Forderung könne nicht dazu führen, dass die Forderung dem Geschenknehmer erst im Zeitpunkt des Todes der Geschenkgeberin zugerechnet werden könnten. Die Titulierung „Schenkungen auf den Todesfall“ im Schenkungsvertrag könne an dieser Zurechnung der Forderung nichts ändern, da die Forderung mit dem Schenkungszeitpunkt entstanden sei und auch im Grundbuch als Pfandrecht eingetragen worden sei. Wäre die Forderung dort nicht entstanden, wäre auch ein Eintrag als Pfandrecht nicht möglich gewesen. Selbst in Fällen, in denen die Forderung per se strittig war und nach einem jahrelangen Rechtsstreit dem Kläger Verzugszinsen aus der beklagten Forderung zugesprochen wurden, seien diese Verzugszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Tarif zu erfassen (BFG 16.06.2014, RV/1100305/2014). Da es sich um Zinseinkünfte aus einer privaten Geldforderung handle, könne die Pauschalbesteuerung gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 nicht greifen und die Zinseinkünfte seien zum Tarif zu versteuern.

4. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 12. April 2021 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Gleichzeitig wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt. Zu klären sei, ob eine Schenkung auf den Todesfall schon mit Abschluss des

Schenkungsvertrages eine sonstige Kapitalforderung iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 entstehen lasse und aus dieser Kapitalforderung steuerpflichtige Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 EStG fließen könnten. In der Beschwerdeentscheidung vom 24. März 2021 werde unter Berufung auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.09.2007, 2007/14/0015, ausgeführt, dass es unerheblich sei, welcher Rechtstitel der Überlassung von Kapital zugrunde liege, auch eine Schenkung könne eine Kapitalforderung darstellen. Im Erkenntnis des VwGH vom 20.09.2007, 2007/14/0015, gehe es um die Widmung einer Kunstsammlung an eine Privatstiftung mit der Auflage, dass der Widmende eine wertgesicherte Zahlung erhalte. Dieser Vorgang sei als gemischte Schenkung eingestuft worden, die wertgesicherte Forderung auf die als Auflage zugesicherte Zahlung sei als Kapitalforderung iSd § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 qualifiziert worden. Im Gegensatz dazu habe der Schenkungsvertrag vom 30. Oktober 2008 zwar einen Anspruch des Geschenknehmers auf Erfüllung der Schenkung im Todesfall generiert, der Geschenknehmer habe der Geschenkgeberin aber im Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages kein wirtschaftlich ihm zustehendes Kapital zur Nutzung überlassen. Die Geschenkgeberin habe vielmehr bis zu ihrem Tod ihr gesamtes Vermögen aus Eigenem genutzt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege bei einer Schenkung auf den Todesfall zwischen dem Abschluss des Schenkungsvertrages und dem Todesfall keine Überlassung des auf den Todesfall geschenkten Kapitals vom Geschenknehmer an den Geschenkgeber vor. Das geschenkte Kapital werde vielmehr erst nach dem Tod des Geschenkgebers auf den Geschenknehmer übertragen, bis zum Tod des Geschenkgebers verfüge der Geschenknehmer aus der Schenkung auf den Todesfall noch über kein Kapital, das er dem Geschenkgeber zu Nutzung überlassen könnte.

5. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde mit Bericht vom 6. Mai 2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

6. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 21. November 2023 auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat verzichtet.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Gemäß Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 30. Oktober 2008 (Notariatsakt des Dr. ***Notar1***, öffentlicher Notar in ***Adresse1***; Geschäftszahl ***GZ1***) hat die verstorbene ***2*** ihrem Sohn ***Bf1*** einen Betrag von € 109.010,00 zuzüglich 3% Zinsen seit 1. Februar 2000 geschenkt.
2. ***2*** ist am 17. August 2015 verstorben. Im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens haben die drei erblichen Söhne ***3***, ***1*** und ***Bf1*** am 4. April 2016 ein

Erbteilungsübereinkommen geschlossen, aufgrund dessen ***1*** die Verlassenschaft zur Gänze eingewantwortet wurde.

3. Der Beschwerdeführer hat am 3. Jänner 2018 von seinem Bruder ***1*** einen Betrag in Höhe von € 167.602,88 überwiesen erhalten. Mit der Überweisung dieses Betrages wurde die Schenkung auf den Todesfall im Sinne des Erbteilungsübereinkommens vom 16. Februar 2018 zwischen den Brüdern ***1*** und ***Bf1*** erfüllt. Der Betrag setzte sich aus dem Kapital in Höhe von € 109.010,00 zuzüglich 3% Zinsen für den Zeitraum vom 1. Februar 2000 bis 31. Dezember 2017 in Höhe von € 58.592,88 zusammen.

III. Beweiswürdigung

Der unter Punkt II dargestellte Sachverhalt ist nach der Aktenlage erwiesen und unbestritten. Er ergibt sich aus den angeführten Dokumenten, namentlich dem Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 30. Oktober 2008 und dem Erbteilungsübereinkommen vom 16. Februar 2018.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Die Schenkung auf den Todesfall gemäß § 603 ABGB ist dadurch charakterisiert, dass ihre Erfüllung erst nach dem Tod des Geschenkgebers erfolgen soll. Bis zum Todestag des Geschenkgebers hat der Geschenknehmer keine Verfügungsmacht über das Schenkungsgut, sofern der Geschenkgeber das Vermögensopfer nicht vorzeitig und endgültig erbringt.

2. Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Dies ergibt sich aus dem Begriff „erzielt“ in § 2 Abs. 1 EStG 1988. Für die Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte an (Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² (2019) Tz 54 ff; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 2 Tz 142 ff).

3. Im Beschwerdefall ist entscheidend, dass der Beschwerdeführer als Geschenknehmer bis zum Zeitpunkt des Todes der Geschenkgeberin keine Dispositionsbefugnis über das Schenkungsobjekt, namentlich den mit 3% jährlich verzinsten Geldbetrag von € 109.010,00, hatte. Die Verfügungsmacht über das Schenkungsobjekt hatte bis zur Vertragserfüllung die Geschenkgeberin, allfällige Einkünfte daraus waren ihr zuzurechnen. Da die Erfüllung des Schenkungsvertrages (Übergabe und Übernahme des Schenkungsobjekts) erst mit dem Ableben der Geschenknehmerin erfolgte, können dem Beschwerdeführer nur jene im Jahr 2018 zugeflossenen Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden, die nach dem Tod der Geschenkgeberin angefallen sind, somit € 1.218,52 für den Zeitraum 18. August bis 31. Dezember 2015 ($109.010,00 \cdot 3\% / 365 \cdot 136$) zuzüglich jeweils € 3.270,30 für die Jahre 2016 und 2017, insgesamt daher € 7.759,12. Daher war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

V. Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgabe

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2018 betragen:

	EURO
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	630.385,95
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	166.013,75
Einkünfte aus Kapitalvermögen	7.759,12
Sonstige Einkünfte	18.168,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	822.326,82
Sonderausgaben	
Pauschbetrag	-60,00
Zuwendungen	-150,00
Kirchenbeitrag	-400,00
Kinderfreibetrag	-300,00
Einkommen	821.416,82
Ausländische Einkünfte	4.752,00
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz	826.168,82
0% für die ersten 11.000,00	0,00
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00
35% für die weiteren 13.000,00	4.550,00
42% für die weiteren 29.000,00	12.180,00
48% für die weiteren 30.000,00	14.400,00
50% für die restliche Bemessungsgrundlage	368.084,41
	400.964,41
Durchschnittsteuersatz (400.964,41/826.168,82)	48,53%
Durchschnittsteuersatz 48,53% von 821.416,82	398.633,58
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	398.233,58
Steuer für die sonstigen Bezüge	932,46
Einkommensteuer	399.166,04
Anrechenbare Lohnsteuer	-71.389,31
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,27
Festgesetzte Einkommensteuer	327.777,00

VI. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Frage stellt sich im Beschwerdefall nicht. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 22. November 2023

