



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0399-F/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BfADR, vertreten durch Univ. Doz. Dr. Manfred Umlauft, öffentl. Notar, 6850 Dornbirn, Marktplatz 5, vom 9. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. August 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

MB hat als Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft X gegenüber der Übergeberin die Verpflichtung übernommen, an seinen Bruder den Berufungsführer, eine einmalige Erbabfindungszahlung in Höhe von 47.000,00 € zu leisten. Im Vertrag wurde vereinbart, dass der Berufungsführer diese Zahlung unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten jederzeit einfordern kann.

Mit Bescheid vom 14. März 2008 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Schenkungssteuer in Höhe von 5.587,20 € vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde folgendermaßen ermittelt:

Geld	47.000,00 €
minus Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-440,00 €

Der Berechnung wurde Steuerklasse III zu Grunde gelegt.

Die Bescheiderlassung erfolgte auf Grund einer über Finanz Online eingebrachten Anmeldung gemäß § 22 ErbStG. In dieser Anmeldung war als Steuerklasse „Eltern“ angegeben.

Mit Bescheid vom 4. Juni 2008 hat das Finanzamt Feldkirch den Schenkungssteuerbescheid vom 14. März 2008 gemäß § 293 b BAO berichtigt und die Schenkungssteuer mit 1.792,00 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde folgendermaßen ermittelt:

Geld	47.000,00 €
minus Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00 €

Der Berechnung wurde Steuerklasse I zu Grunde gelegt.

In der Eingabe vom 16. Juni 2008 hat der Berufungsführer gegen den Berichtigungsbescheid vom 4. Juni 2008 berufen sowie einen Antrag auf Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides vom 14. März 2008 gemäß § 299 BAO gestellt. Der Berufungsführer beantragte die ersatzlose Aufhebung der Bescheide vom 14. März 2008 und 4. Juni 2008.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2008 hat das Finanzamt Feldkirch die Berufung gegen den Berichtigungsbescheid vom 4. Juni 2008 als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 7. August 2008 hat das Finanzamt Feldkirch den Antrag auf Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides vom 14. März 2008 gemäß § 299 BAO als unbegründet abgewiesen.

In der Berufung vom 3. September 2008 beantragte der Berufungsführer dem Antrag auf Bescheidaufhebung stattzugeben und den Schenkungssteuerbescheid vom 14. März 2008 sowie den Berichtigungsbescheid vom 4. Juni 2008 ersatzlos aufzuheben.

Mit Bescheiden vom 7. August 2009 hat das Finanzamt Feldkirch

1) auf Grund des Antrages vom 3. September 2008 den Berichtigungsbescheid gemäß § 293 b BAO vom 4. Juni 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben;

2) der Berufung vom 3. September 2008 gegen die Abweisung des Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO stattgegeben und den Schenkungssteuerbescheid vom 14. März 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben;

3) Gemäß § 299 Abs 2 BAO die Schenkungssteuer neu festgesetzt.

Die SchSt wird festgesetzt mit	1.792,00 €
--------------------------------	------------

Bisher war mit dem aufgehobenen Bescheid festgesetzt	5.587,20 €
--	------------

Das ist eine Differenz iHv	-3.795,20 €
----------------------------	-------------

Berechnung der festgesetzten Abgaben:

4% vom Steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 44.800,00 €	1.792,00 €
Geld	47.000,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	-2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	44.800,00 €

In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Ad 1)

Bescheidberichtigungen gem. § 293b BAO sind nur bei Übernahme von offensichtlichen Fehlern aus Abgabenerklärungen möglich. Gegenständlich erfolgte allerdings die Übernahme aus einer SchSt-Anmeldung gem. § 22 ErbStG, die keine Abgabenerklärung darstellt. Auf die Übernahme von Fehlern aus schlichten Anmeldungen ist § 293 b BAO nicht anwendbar.

Ad 2)

In seiner nunmehr wieder unberichtigten Fassung erfolgt die Abgabenfestsetzung mit Bescheid vom 14.3.2008 auf Grundlage der Steuerklasse III anstatt richtigerweise der Steuerklasse I. Der Bescheid erweist sich daher als objektiv unrichtig, weshalb eine Aufhebung gem. § 299 BAO erfolgen kann. Da die Differenz nicht nur gering ist, war auch das Ermessen zugunsten der beantragten Aufhebung auszuüben und dem Antrag stattzugeben. Der Aufhebung liegt auch ein innerhalb Jahresfrist gestellter Antrag zugrunde (§ 302 Abs 2 lit b BAO).

Ad 3)

Mit dem Abgabenfestsetzungsbescheid wird für den Erbabfindungsbetrag SchSt festgesetzt. Im Rahmen des "Übergabsvertrages mit Pflichtteilsverzicht" bezüglich einer Liegenschaft der Übergeberin an einen Sohn (Mag. M.B.) wurde auch eine Erbabfindungszahlung an den anderen Sohn (den nunmehrigen Antragsteller, G.B.) vereinbart. Dafür haben die beiden Söhne auch Pflichtteilsverzichte abgegeben. Nach den vertraglichen Bestimmungen, insbes. Punkt III. Gegenleistungen Unterpunkt 4. Erbabfindungszahlung durch Mag. M.B. verpflichtete sich Mag. M.B. gegenüber der Übergeberin, seinem Bruder, dem Antragsteller eine Erbabfindungszahlung in Höhe von EUR 47.000,00 zu leisten. Diese Zahlung kann der Antragsteller unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten jederzeit (wertgesichert, unverzinst) einfordern.

Im Gegenzug leistete auch der Antragsteller einen Pflichtteilsverzicht und die Übergeberin nahm diesen an (Punkt IV.). Der Besitzübergang erfolgte mit Vertragsunterfertigung (Punkt VI.) und der Vertrag wurde auch von allen Vertragsparteien, also auch dem Antragsteller unterfertigt.

Nach dem Inhalt der im Verfahren gestellten Anträge wurde die ersatzlose Aufhebung der SchSt-Festsetzung beantragt, weil die Zuwendung noch nicht ausgeführt worden wäre. Der Antragsteller hätte die Leistung der Erbabfindungszahlung noch nicht gefordert, dementsprechend sei die Zahlung noch nicht - auch nicht teilweise - erfolgt. Im Hinblick darauf sei die Steuerschuld gem. § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG noch nicht entstanden.

Was das Entstehen der Steuerschuld betrifft, ist aber Folgendes festzustellen:

Unstrittig entsteht bei Schenkungen unter Lebenden (§ 3 ErbStG) die Steuerschuld gem. § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Strittig ist aber, wann die Zuwendung ausgeführt ist.

Der Einwand, dass die Erbabfindungszahlung noch nicht gefordert und daher noch nicht geleistet wurde, vermag im zu beurteilenden Fall das Nochnichteintreten einer tatsächlichen Bereicherung aber ebenso wenig zu begründen, wie die bezogenen Kommentarstellen (Dorazil/Taucher) und die dort zit. Rechtsprechung, da die Fälle nicht vergleichbar sind, da sie insbesondere auch Fälle mit aufschiebend bedingten Erwerben (auf den Todfall, bei Überleben zB VwGH 82/15/0028) betreffen.

Dagegen hat der Antragsteller mit dem gegenständlichen Vertrag eine unbedingte, jederzeit einforderbare (auch handelbare) Forderung an seinen Bruder erworben und ist damit die Bereicherung jedenfalls eingetreten. Für diese Fälle kommentieren auch Dorazil/Taucher (aaO) die entstandene Steuerpflicht im Hinblick auf die RSpr. des VwGH zu § 881 Abs 3 ABGB. Auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer § 12, Rdz. 28b kommentiert unter Bezugnahme auf die RSpr. des BFH, dass die Schenkung eines Forderungsrechts ausgeführt ist, wenn dieses formgerecht abgetreten oder wirksam in der Person des Zuwendungsempfängers neu bestellt worden ist. Ebenso hat der Unabhängige Finanzsenat in gleichgelagerten Fällen von Erb- und Pflichtteilsabgeltung, auch durch Vertrag zu Gunsten Dritter, wie hier vorliegend, entschieden und unter Bezugnahme auf die Kommentierungen Dorazil/Taucher, aaO, Fellner, aaO sowie die Rechtsprechung des VwGH und des BFH ausdrücklich ausgesprochen, dass in diesen Fällen die Bereicherung bereits mit dem Entstehen der Forderung eingetreten ist und nicht erst mit einer allfällig späteren Entrichtung (UFS-Entscheidungen RV/0542-W/05 vom 28.4.2008, RV 0268-I/07 vom 27.11.2007, RV/0450 u 0451-G/02 vom 11.4.2003) und daher auch die Steuerschuld schon mit Begründung des Forderungsrechtes eingetreten ist.

Im Hinblick auf diese ständige Rechtsprechung war mit der Aufhebung des Bescheides vom 14.3.2008 (Spruchpunkt 2) gem. § 299 Abs 2 BAO die neue Abgabenfestsetzung gem. Spruchpunkt 3) zu verbinden.“

In der Berufung vom 9. September 2009 beantragte der Berufungsführer die ersatzlose Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides vom 7. August 2009. In der Begründung brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„MB hat als Gegenleistung für die Übergabe des Objektes L, gegenüber seiner Mutter, der Übergeberin AB, die Verpflichtung übernommen, an seinen Bruder bzw. an den weiteren Sohn der Übergeberin, [den Berufungsführer], eine einmalige Erbabfindungszahlung in Höhe von 47.000,00 € zu leisten (Punkt III. Absatz 4. des Übergabsvertrages vom 9.8.2006). Nach der vorgenannten Vertragsbestimmung kann [der Berufungsführer] diese Zahlung unter Einhaltung einer Frist von 6 Monaten jederzeit einfordern.

Bis zum heutigen Tag hat [der Berufungsführer] die Leistung dieser Erbabfindungszahlung nicht gefordert und ist dementsprechend eine Zahlung an [den Berufungsführer] auf Grund der vorgenannten Zahlungspflicht nicht - auch nicht teilweise – erfolgt.

Dennoch hat das Finanzamt im Spruchpunkt 3) (Abgabenfestsetzungsbescheid) des bekämpften Bescheides vom 7. August 2009 dem Berufungsführer Schenkungssteuer in Höhe von 1.792,00 € vorgeschrieben. Gegen diese Schenkungssteuervorschreibung im Spruchpunkt 3) des Bescheides des Finanzamtes Feldkirch vom 7. August 2009 richtet sich die gegenständliche Berufung.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG entsteht die Schenkungssteuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Unter Zugrundelegung des unstrittigen Sachverhaltes ergibt sich bei richtiger rechtlicher Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall die Zuwendung iSd § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG noch nicht ausgeführt wurde und folglich die Steuerschuld noch nicht entstanden ist.

Vielmehr liegt dem gegenständlichen Sachverhalt – in Form eines Vertrages zugunsten Dritter – materiell und wirtschaftlich gesehen eine aufschiebend bedingte Schenkung von Frau AB an ihren Sohn [Berufungsführer] zugrunde, sodass bis zum Eintritt der aufschiebenden Bedingung (Einforderung durch [den Berufungsführer]) das Forderungsrecht nicht wirksam entstanden ist. Dies insbesondere unter Rücksichtnahme darauf, dass der Begriff der Bedingung auch sog. Potestativbedingungen, also Bedingungen, deren Eintritt vom Willen eines Beteiligten abhängt, zu verstehen ist. Soweit zu Spruchpunkt 3) des angefochtenen Bescheides vom 7. August 2009 daher davon ausgegangen wird, dass ein Forderungsrecht von [Berufungsführer] bereits wirksam entstanden ist, müssen die diesbezüglichen Überlegungen ins Leere gehen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der gegenständliche Pflichtteilsverzicht grundsätzlich der Schenkungssteuer unterliegt. Strittig ist lediglich ob die Steuerschuld bereits entstanden ist oder erst mit Begleichung der Forderung entsteht.

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gilt eine Schenkung an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt; als Ausführung der Zuwendung ist der Eintritt der Bereicherung auf Seiten des Beschenkten anzusehen. Es kommt nicht darauf an, was dem Beschenkten urkundlich versprochen worden ist, sondern darauf, 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 (vgl. VwGH 25.3.2004, 2001/16/0241).

Ausgeführt ist die Schenkung also, wenn die Vermögensverschiebung endgültig ist, wenn also der Beschenkte im Verhältnis zum Geschenkgeber frei über das Zugewandete verfügen kann; denn die Schenkung setzt eine endgültige materielle Bereicherung des Beschenkten voraus (vgl. Fellner, a.a.O., Rz 23 zu § 12 ErbStG unter Hinweis auf BFH 6.3.1985, II R 19/84, BStBl II 382).

Gegenstand einer Schenkung oder einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (vgl das VwGH 14.5.1980, 361/79).

Die Schenkung eines Forderungsrechts ist ausgeführt, wenn dieses formgerecht abgetreten oder wirksam in der Person des Zuwendungsempfängers neu bestellt wurde. Bei einem Vertrag zu Gunsten Dritter entsteht das Forderungsrecht originär in der Person des Dritten ohne seine Mitwirkung allein auf Grund des Vertrages zwischen dem Versprechensempfänger

und dem Versprechenden (vgl. Fellner a.a.O., Rz 28b und 29d zu § 12 ErbStG unter Hinweis auf BFH 20.1.2005, II R 20/03).

Bei einem Vertrag zu Gunsten Dritter gilt gemäß § 881 Abs. 3 ABGB das Recht auf die bei einer Gutsabtretung vom Übernehmer zu Gunsten eines Dritten versprochenen Leistungen mangels anderer Vereinbarung vom Dritten als mit der Übergabe des Gutes erworben (vgl. VwGH 23.01.2003, 2002/16/0124).

Im Notariatsakt vom 9. August 2006 hat sich der Bruder des Berufungsführers über Anweisung der Mutter des Berufungsführers zur Zahlung eines wertgesicherten Geldbetrages in Höhe von 47.000,00 € verpflichtet, die der Berufungsführer jederzeit unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten einfordern konnte. Der Betrag von 47.000,00 € stellt die vom Bruder des Berufungsführers zu erbringende Gegenleistung für die von ihm erworbenen Liegenschaften dar. Nach dem Inhalt des Vertrages war im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Notariatsaktes am 9. August 2006 die Übergabe der Liegenschaften bereits erfolgt und somit der Übergabevertrag von Seiten der Mutter bereits vollständig erfüllt.

Für das Entstehen des Forderungsrechtes sieht der Vertrag keine weiteren Bedingungen vor und wurde bloß die Fälligkeit der einzelnen Teilleistungen hinausgeschoben. Daher hat der Berufungsführer mit Abschluss dieses Vertrages zu Gunsten Dritter zwischen der Mutter und dem Bruder eine rechtsverbindliche und durchsetzbare Forderung gegenüber seinem Bruder in Höhe von 47.000,00 € erworben.

Durch den gleichzeitig vom Berufungsführer abgegebenen Pflichtteilsverzicht (bei dem durch die Annahmeerklärung der Mutter ein entgeltlicher Vertrag mit aleatorischen Elementen zustande gekommen ist) hat der Berufungsführer auch deutlich zu erkennen gegeben, dass er beabsichtigt, die zu seinen Gunsten vereinbarte Leistung zum gegebenen Zeitpunkt auch tatsächlich einzufordern. Im Vermögen des Berufungsführers ist bereits am 9. August 2006 mit Erwerb der Forderung eine endgültige Bereicherung eingetreten (und wurde spiegelbildlich das Vermögen des Bruders bereits zu diesem Zeitpunkt durch die - noch nicht fällige - Schuld belastet). Die auf Zahlung von Geld in Höhe von 47.000,00 € gerichtete Forderung bildet für den Berufungsführer bereits ab diesem Zeitpunkt einen Vermögenswert, über den er beispielsweise auch anderweitig (zB durch Zession) hätte verfügen können, weshalb mit Eintritt dieser Bereicherung (= Forderung) die Schenkung als ausgeführt anzusehen ist. Es ist im Belieben des Berufungsführers gestanden die Forderung jederzeit geltend zu machen. Der Berufungsführer war daher bereits mit Abschluss des Notariatsaktes vom 9. August 2006 materiell bereichert. Folglich ist im gegenständlichen Fall die Schenkungssteuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG bereits am 9. August 2006 entstanden (vgl auch UFS vom 28.4.2008, RV/0542-W/05).

Die tatsächliche Erfüllung der Forderung ist diesfalls unwesentlich. Dass diese laut Vertrag in Teilbeträgen zu späteren Zeitpunkten fällig ist, steht der Zuwendung der Forderung mit Vertragsabschluss nicht entgegen (siehe etwa BFH 23.10.2002, II R 71/00; vgl. auch VwGH 19.12.1996, 95/16/0089; VwGH 11.7.2000, 97/16/0222).

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 12. Jänner 2010