



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch Schema Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH & Co KEG, 2340 Mödling, Bahnhofplatz 1a/2/2, gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. November 2004 betreffend Schenkungssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 29. Juli 1992 hat Herr JK, geb. 1921, Geschäftsanteile im Schenkungswege an seinen Sohn JK, geb. 1963, übertragen. Mit Notariatsakt vom 3. Februar 1993 wurde einerseits der Abtretungsvertrag neugefasst und andererseits ein Pflichtteilsverzichtungsvertrag mit der Tochter des Geschenkgebers, Frau GK (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw., deren Familienname mittlerweile K. lautet) abgeschlossen.

Punkt VII dieses Notariatsaktes hat auszugsweise folgenden Inhalt:

" 1. Als teilweise Gegenleistung für diese Schenkung verpflichtet sich Herr JK, geboren 1963, über Anweisung des Geschenkgebers, JK, geboren 1921, an seine Schwester Frau GK folgende Zahlungen zu leisten, und zwar

a) am 30.6.1993 600.000,--S zuzüglich des an Schenkungssteuer für Frau GK anfallenden Betrages,

b) am 30.6.1994 400.000,--S,

c) am 31.8.1998 3.000.000,--S abzüglich des unter a) angeführten für Schenkungssteuer anfallenden Betrages,

d) am 31.8. 2000 2.500.000,--S,

e) am 31.8.2002 2.500.000,--S.

Für sämtliche Zahlungen gilt ein vierzehntägiges Respiro als vereinbart.

Herr JK, geboren 1963, ist berechtigt, bereits vor den vereinbarten Fälligkeitsterminen beliebig hohe Akontozahlungen, jedoch nicht unter 100.000,--S zu leisten.

Diese Akontozahlungen sind mangels anderer Vereinbarung immer auf die nächst folgende Fälligkeit anzurechnen. Im Hinblick darauf, daß die Pflichtteilsansprüche der Bw. erst mit dem Ableben ihres Vaters entstehen würden, verzichtet sie hiemit ausdrücklich auf eine Verzinsung und auf eine Sicherstellung der ihr zukommenden Beträge durch Pfand oder Bürgen.

Vereinbarungsgemäß ist sie jedoch berechtigt, im Falle des Ablebens des Herrn JK, geboren 1921, eine angemessene Sicherstellung der zum Zeitpunkt des Todes des Herrn JK, geboren 1921, noch offenen Beträge zu begehren.

Vereinbart wird weiters, daß Frau GK berechtigt ist, im Falle des Todes von Herrn JK geboren 1963, alle von den oben unter a. bis e. genannten Beträgen noch offenen Beträge sofort fällig zu stellen.

Im Verzugsfalle ist Frau GK berechtigt, jährliche 10 % Verzugszinsen zu begehren.

Weiters garantiert Herr JK der Frau GK die innere Wertbeständigkeit (Erhaltung der Kaufkraft) der vereinbarten Zahlungen.

Als Wertsicherungsbasis gilt

Ausgangsbasis ist die für den Monat Februar 1993 geltende Indexziffer, mit der die für den Zeitpunkt einer jeden tatsächlichen Zahlung geltende Indexziffer zu vergleichen ist.

In demselben Maß, in dem sich diese Indexziffer erhöht oder vermindert, erhöhen oder vermindern sich auch die zu leistenden Zahlungen.

Die sich aus der Wertsicherung ergebenden allfälligen Mehrleistungen hat der Zahlungspflichtige ohne gesonderte Aufforderung zu erbringen, und es ist nicht erst ein diesbezügliches Begehren der Forderungsberechtigten nötig. Die vorbehaltlose Annahme von Zahlungen, bei denen die Wertsicherung auf Grund vorstehender Wertsicherungsklausel nicht beachtet wurde, gilt nicht als Verzicht auf die durch die Wertsicherung eingetretenen allfälligen Erhöhungen, insbesondere auch nicht für die Vergangenheit, vielmehr gelten hiefür die gesetzlichen Bestimmungen über die Verjährung.

2. Herr JK, geboren 1963, erklärt seine ausdrückliche Einwilligung, daß dieser Notariatsakt in Ansehung der in diesem Vertrag im Punkt I. vereinbarten Zahlungen an Frau GK gemäß Paragraph drei der Notariatsordnung wie ein vor Gericht abgeschlossener Vergleich sofort vollstreckbar sein soll.

3. Im Hinblick auf die ihr in diesem Notariatsakt zugesicherten Leistungen erklärt Frau GK auf jedes gesetzliche Pflichtteilsrecht gegenüber ihrem Vater, Herrn JK, geboren 1921, zu verzichten. Dieser Verzicht gilt unabhängig vom Vermögensstand des Herrn JK, geboren 1921, zum Zeitpunkt seines Ablebens.

Herr JK, geboren 1921, erklärt die Vertragsannahme."

Mit Niederschrift vom 12. Juni 1997 gab der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bekannt, dass die Bw. bisher einen Teilbetrag von S 3.000.000,00 erhalten habe und Vorschenkungen nicht vorlägen. Das Finanzamt hielt fest, dass die restlichen Beträge von S 6.000.000,00 auf S 9.000.000.000,00 je nach Eingang neu anzuzeigen seien.

Mit Bescheid vom 30. Juni 1997 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. unter Hinweis auf die Niederschrift Schenkungssteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 2.970.000,00 (S 3.000.000,00 abzüglich Freibetrag von S 30.000.00) mit S 237.600,00 fest. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, sodass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Über entsprechenden Vorhalt teilte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 14. Jänner 1999 mit, dass sie bisher S 4.000.000,00 erhalten habe. Daraufhin erließ das Finanzamt einen weiteren vorläufigen Bescheid und setzte die Schenkungssteuer vorläufig mit 9 % von S 3.970.000,00 (S 4.000.000,00 abzüglich Freibetrag von S 30.000,00) = S 357.300,00 fest. Zur Begründung wurde abermals darauf verwiesen, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 26. April 2001, wie viel von dem noch offenen Betrag von S 5.000.000,00 bisher an sie ausbezahlt worden sei, teilte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 8. Mai 2001 mit, dass sie bisher S 2.000.000,00 erhalten habe.

Daraufhin erließ das Finanzamt am 18. Mai 2001 einen weiteren "vorläufigen Bescheid gemäß § 201 BAO" mit dem die Schenkungssteuer mit 10 % von S 5.970.000,00 (S 6.000.000,00 abzüglich Freibetrag von S 30.000,00) = S 597.000,00 festgesetzt wurde. Weder im Spruch noch in der Begründung des Bescheides findet sich ein Hinweis auf die Vorläufigkeit der Festsetzung.

Über weitere Vorhalte teilte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 18. Dezember 2002, ergänzt durch Schreiben vom 15. Jänner 2003 mit, dass sie keine weiteren Zahlungen erhalten habe. Auf die restlichen S 3.000.000,00 werde nicht verzichtet. Die Auszahlung des restlichen Betrages erfolge nach Maßgabe der Liquidität.

Am 16. November 2004 erließ das Finanzamt einen "endgültigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO" und setzte die Schenkungssteuer mit € 65.187,53, das entspricht S 897.000,00 (S 9.000.000,00 abzüglich Freibetrag von S 30.000,00, ergibt S 8.970.000,00, davon 10%) fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der endgültige Bescheid ergehe, da durch die Vertragsunterfertigung der gesamte Zahlungsanspruch per 31.8.2002 entstanden sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Schenkungssteuer vorläufig bei S 597.000,00 zu belassen bzw. den endgültigen Bescheid nach erfolgter Einzahlung der Schenkung vorzuschreiben. Die Bw. habe die ausstehenden S 3.000.000,00 noch immer nicht erhalten. Ob und inwieweit gerichtliche Eintreibungsschritte erfolgreich sein werden, könne noch nicht vorhergesehen werden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt dazu Folgendes aus:

"Wird für einen Dritten in einem Vertrag eine Abfindung vereinbart, so ist als Ausführung der Zuwendung der Erwerb des Rechtes durch den Dritten auf den zu seinen Gunsten vereinbarten Hinauszahlungsbetrag anzunehmen. Jedenfalls aber ist die Zuwendung als ausgeführt anzusehen, wenn der Begünstigte erklärt oder zu erkennen gibt, dass er beabsichtigt, die Leistung zu fordern. Dies gilt auch dann, wenn der vereinbarte Hinauszahlungsbetrag in Raten über mehrere Jahre hinweg zu leisten ist"

Im gegenständlichen Fall hat die Berufungswerberin sowohl den Vertrag unterschrieben als auch bereits einige Teilzahlungen erhalten. Darüber hinaus hat sie erklärt, den offenen Betrag zu fordern und keinesfalls darauf verzichten zu wollen. Die Zuwendung des vereinbarten Betrages ist daher als ausgeführt anzusehen, weshalb Ihre Berufung als unbegründet abzuweisen war.“

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde abermals beantragt, die Schenkungssteuer erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Bereicherung, das sei der Zahlungseingang des versprochenen Schenkungsbetrages, vorzuschreiben. Die Einbringlichkeit des Schenkungsversprechens sei äußerst ungewiss. Eine Bereicherung im Sinne des Schenkungsvertrages liege daher nicht vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes ua.

1. jede Schenkung im Sinne des Bürgerlichen Rechtes
- 2: jede anderer freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird,
3. 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;
- ...
5. was als Abfindung für einen Erbverzicht (§ 551 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches) gewährt wird.

Die in den Ziffern 3 bis 8 des § 3 Abs. 1 ErbStG aufgezählten, weiteren steuerpflichtigen Tatbestände haben den Rang von Ersatztatbeständen, mit denen einerseits das das Gesetz beherrschende Bereicherungsprinzip für bestimmte Gruppen von Schenkungen verdeutlicht und andererseits sonst mögliche Umgehungen der Haupttatbestände verhindert werden sollen. Die Tatbestände nach diesen Ziffern setzen zur Auslösung der Steuerschuld keine Freigebigkeit, sondern nur die Erfüllung der jeweils normierten Merkmale voraus (vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 65 zu § 3 ErbStG unter Hinweis auf VwGH 12.10.1955, Slg. 1264/F).

Während der Erbverzicht bzw. der Pflichtteilsverzicht als solcher keinen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand bildet, soll durch § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG das erfasst werden, was zu Lebzeiten des Erblassers als Aufwendung für den Erbverzicht gewährt wird (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG 1955, 4. Auflage, § 3 Rzn. 13.3 und 13.4; *Fellner*, Kommentar

Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 69a zu § 3 unter Hinweis auf VwGH 25.03.2004, 2001/16/0241).

In einem Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung wird ein entgeltlicher Vertrag zwischen dem Erblasser und dem auf sein Noterbrecht Verzichtenden gesehen, weil dadurch die Testierfreiheit des Erblassers vergrößert wird (vgl. VwGH 20.2.3003, 2002/16/0123 unter Hinweis auf Welser, Welser in Rummel, ABGB I3, Rz 1 vor § 762 ABGB und Rz 3 zu § 551 ABGB sowie OGH 29.10.1992, 2 Ob 527/92). Ein derartiger Pflichtteilsverzichtsvertrag ist ein Vertrag mit aleatorischen Elementen, bei dem das Risiko beiden Parteien bekannt und die Entwicklung des Vermögens des Erblassers nicht sicher vorherzusehen ist. Die Gültigkeit eines solchen Vertrages ist nach Vertragsrecht zu beurteilen (vgl. OGH 26.9.1996, 6 Ob 2217/96i).

Im gegenständlichen Fall wurde am 3. Februar 1993 ein Notariatsakt errichtet und hat die Bw. *"im Hinblick auf die ihr in diesem Notariatsakt zugesicherten Leistungen"* gegenüber ihrem Vater einen Pflichtteilsverzicht abgegeben, der von ihrem Vater auch ausdrücklich angenommen wurde. Durch diesen entgeltlichen Pflichtteilsverzicht wurde ein erbschaftsteuerpflichtiger Tatbestand iSd § 3 Abs. 1 Z. 5 ErbStG verwirklicht.

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 die das Zugewendete 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 3. Februar 1993 hat sich der Bruder der Bw. über Anweisung des Vaters der Bw. zur Zahlung eines wertgesicherten Geldbetrages in Höhe von insgesamt S 9.000.000,00 verpflichtet, wobei die Fälligkeit der einzelnen Teilleistungen mit 30. Juni 1993, 30. Juni 1994, 31. August 1998, 31. August 2000 und 31. August 2002 festgelegt wurde. Der Betrag von insgesamt S 9.000.000,00 stellt die vom Bruder der Bw. zu erbringende Gegenleistung für die von ihm erworbenen Geschäftsanteile dar. Nach dem Inhalt des Vertrages war im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Notariatsaktes am 3. Februar 1993 die Abtretung der Geschäftsanteile bereits erfolgt und somit der Abtretungsvertrag von Seiten des Vaters 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 die Bw. mit Abschluss dieses Vertrages zu Gunsten Dritter zwischen dem Vater und dem Bruder eine rechtsverbindliche und durchsetzbare Forderung gegenüber ihrem Bruder in Höhe von insgesamt S 9.000.000,00 erworben.

Durch den gleichzeitig von der Bw. abgegebenen Pflichtteilsverzicht (bei dem durch die Annahmeerklärung des Vaters ein entgeltlicher Vertrag mit aleatorischen Elementen zustande gekommen ist) hat die Bw. auch deutlich zu erkennen gegeben, dass sie beabsichtigt, die zu ihren Gunsten vereinbarte Leistung zum gegebenen Zeitpunkt auch tatsächlich einzufordern. Im Vermögen der Bw. ist bereits am 3. Februar 1993 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 insgesamt S 9.000.000,00 gerichtete Forderung bildet für die Bw. bereits ab diesem Zeitpunkt einen Vermögenswert, über den sie beispielsweise auch anderweitig (zB durch Zession) hätte verfügen können, weshalb mit Eintritt dieser Bereicherung (= Forderung) die Schenkung als ausgeführt anzusehen ist. Folglich ist im gegenständlichen Fall die

Schenkungssteuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG bereits am 3. Februar 1993 entstanden.

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). Die Tatsache, dass die Forderung erst zu einem späteren Zeitpunkt fällig wurde, wäre allenfalls bei der Bewertung der Forderung durch Abzinsung zu berücksichtigen (siehe dazu auch die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates UFS 27.11.2007, RV//0268-I/07; UFS 16.05.2007, RV/0706-S/06 sowie UFS 30.01.2007, RV/0173-L/06).

Da der Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung weder einen Einfluss auf das Entstehen der Steuerschuld noch auf die Höhe der Schenkungssteuer hat, lag im gegenständlichen Fall keine Ungewissheit im Tatsachenbereich vor, die eine vorläufige Festsetzung der Schenkungssteuer iSd § 200 Abs. 1 BAO gerechtfertigt hätte. Wurde eine Abgabe durch vorläufigen Abgabenbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt, obwohl eine Ungewissheit iS dieser Gesetzesstelle nicht vorlag, so findet die Vorschrift des § 208 Abs. 1 lit. d BAO über den späteren Beginn der Verjährungsfrist keine Anwendung (vgl. VwGH 18.10.1984, 83/15/0085).

Die Verjährungsfrist hat somit gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO mit dem Entstehen der Steuerschuld am 3. Februar 1993 zu laufen begonnen und war dementsprechend bei Erlassung des nunmehr angefochtenen "endgültigen Bescheides iSd § 200 Abs. 2 BAO" am 16. November 2004 bereits absolute Verjährung (die Frist beträgt gemäß § 209 Abs. 3 BAO 10 Jahre) eingetreten.

Da der Eintritt der Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten ist (vgl. VwGH 18.10.1988, 87/14/0173) und nach dem Eintritt der absoluten Verjährung die Erlassung eines endgültigen Bescheides iSd § 200 Abs. 2 BAO nicht mehr zulässig ist (vgl. dazu UFS 27.11.2007 RV/0479-L/06) war der Berufung Folge zu geben und der angefochtene "endgültige" Bescheid ersatzlos aufzuheben. Dadurch gehört der "vorläufige" Bescheid vom 18. Mai 2001, mit dem die Schenkungssteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 5.970.000,00 festgesetzt wurde, wieder dem Rechtsbestand an.

Wien, am 28. April 2008