



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.P., inK., vertreten durch Baumgartner & Grienschgl GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 8010 Graz, Elisabethstraße 40, vom 13. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 15. März 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 17. Dezember 2003 vereinbarten Herr K.R. und sein Enkel Herr A.P. (in der Folge auch Berufungswerber genannt), der nach seinem Großvater erbberechtigt ist, eine Erbregelung mit Pflichtteilsverzicht. Als Erfüllung der gesetzlichen Pflichtteilsansprüche nach K.R. wird vereinbart, dass Herr A.P. eine Abfertigung von 219.000,00 € erhält, welcher Betrag beginnend mit 1. Jänner 2004 monatlich in Höhe von 1.500,00 €, somit in 146 Monaten, ausbezahlt wird. Nach dem Ableben von K.R. ist die Summe der restlichen Teilzahlungen ohne Abzinsung vom Sohn Herrn G.R. auszubezahlen. Der Entfertigungsbetrag ist wertgesichert, aber nicht zu verzinsen. Der Berufungswerber verzichtet gleichzeitig für sich und seine

Rechtsnachfolger auf alle wie immer gearteten Pflichtteilsansprüche gegenüber seinem Großvater, der diesen Verzicht annimmt.

Für diesen Rechtsvorgang schrieb das Finanzamt dem Berufungswerber mit Bescheid vom 1. März 2007 die Schenkungssteuer vor, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 219.000,00 € abzüglich dem Freibetrag von 2.200,00 € gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG.

Gegen diesen Bescheid wurde die Berufung mit der Begründung eingebracht, dass der Entfertigungsbetrag von 219.000,00 € laut der Vereinbarung vom 17. Dezember 2003 in 146 Monatsraten zu je 1.500,00 € zur Auszahlung gelange und dieser Entfertigungsbetrag nicht zu verzinsen sei. Daher betrage der Barwert nach der finanzmathematischen Berechnung mit einem Zinssatz von 5,5% 160.139,03 €. Bei Anwendung der Vermögenssteuerrichtlinien Abschn. 7 wäre der Kapitalwert 163.674,00 €. Sihin wird beantragt die Vorschreibung der Schenkungssteuer zu ändern.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab.

Daraufhin wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung gestellt, dass – abweichend vom bisherigen Berufungsbegehren – jene Teilbeträge, die nach der zu erwartenden Aufhebung des Schenkungssteuergesetzes durch den VfGH zur Auszahlung gelangen, nicht mehr der Schenkungssteuer zu unterwerfen seien. Die davor auszahlenden Beträge seien auf jeden Fall abzuzinsen. Bei Anwendung der Vermögenssteuerrichtlinien 7.1 wäre der Kapitalwert sohin 75.042,00 €, nach der finanzmathematischen Berechnung wäre der Barwert 73.110,00 €. Sollte der UFS die Auffassung vertreten, dass trotz voraussichtlicher Aufhebung der Schenkungssteuer auch die nach der Aufhebung anfallende Rate zur Gänze der Schenkungssteuer unterliegt, so wird der Eventualantrag gestellt, die Schenkungssteuer, wie bereits in der Berufung vorgebracht, abzuändern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes auch, was - bereits zu Lebzeiten des Erblassers - als Abfindung für einen Erbverzicht (§ 551 ABGB) bzw. Pflichtteilsverzicht gewährt wird.

Während der Erbverzicht bzw. Pflichtteilsverzicht als solcher keinen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand bildet, soll durch den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG das erfasst werden, was zu Lebzeiten des Erblassers als Aufwendung für diesen Verzicht gewährt wird (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG 1955, 4. Auflage, § 3 Rz 13.3 und 13.4; *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 69a zu § 3).

Bei einem solchen Pflichtteilsverzicht entsteht die Schenkungssteuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Dabei kommt es - im Hinblick auf das dem Schenkungssteuerrecht immanente Bereicherungsprinzip - darauf an, was der Zuwendungsempfänger tatsächlich bekommt (vgl. VwGH 25.3.2004, 2001/16/0241).

Mit gegenständlicher Vereinbarung hat sich der Großvater des Berufungswerbers zur Leistung eines Entfertigungsbetrages in Höhe von € 219.000,00 € in 146 Monatsraten zu je 1.500,00 € verpflichtet, wobei die erste Rate rund zwei Wochen nach Vertragsabschluss fällig war. Gleichzeitig mit dieser vom Großvater eingegangenen Entfertigungsverpflichtung hat der Berufungswerber die Pflichtteilsverzichtserklärung abgegeben und damit zu erkennen gegeben, dass er die für den Pflichtteilsverzicht vereinbarte Leistung zum gegebenen Zeitpunkt zu fordern beabsichtigt. Mangels jeglich vereinbarter Bedingung ist der Vertrag mit Abgabe des Verzichtes und Annahme durch den Großvater mit beiderseitiger Unterfertigung rechtswirksam zustande gekommen.

Der Berufungswerber hat daher zu diesem Zeitpunkt bereits eine unmittelbare Berechtigung und damit einen rechtsverbindlichen und klagbaren Forderungsanspruch auf Erbringung der vom Großvater zugedachten Leistung erworben.

Das auf die bedungene Leistung gerichtete Forderungsrecht bildet für den Berufungswerber zweifelsfrei bereits zum Zeitpunkt der Entstehung einen Vermögenswert, über den er beispielsweise auch anderweitig (zB durch Zession) verfügen könnte, sodass mit Eintritt dieser Bereicherung (= Forderung) die Schenkung als ausgeführt anzusehen und folglich die Schenkungssteuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entstanden ist.

Es besteht kein Grund, die Steuerpflicht hinauszuschieben, bis eine Forderung erfüllt ist. Mit dem frei verfügbaren Recht auf Leistung hat der Begünstigte bereits einen Vermögensgegenstand in Händen (siehe *Fellner* aaO, Rz 26 zu § 12, betr. die Entfertigung im Rahmen eines Rechtsgeschäftes zugunsten Dritter, mit Verweis auf BFH-Judikatur). Die tatsächliche Erfüllung der Forderung ist diesfalls unwesentlich. Dass diese laut Vertrag - wie auch im Gegenstandsfalle - 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).

Nachdem wie dargelegt vom Erwerb einer Forderung auszugehen ist, welche in Raten zu späteren Zeitpunkten fällig wird, kommt aber dem Berufungsvorbringen im Hinblick auf die begehrte Abzinsung, entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes, Berechtigung zu.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (BewG) 1955.

Ein Forderungsrecht ist ein selbstständig zu bewertendes Wirtschaftsgut.

Nach der Bestimmung des § 14 Abs. 3 BewG ist der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen und Schulden der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen in Höhe von 5,5 v. H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt.

Eine (gegebenenfalls abzuzinsende) Kapitalforderung iSd § 14 BewG liegt dabei nicht nur vor, wenn demjenigen, der auf einen erbrechtlichen Anspruch verzichtet, als Abfindung eine bereits bestehende Kapitalforderung gegen einen anderen Schuldner übertragen wird, sondern auch dann, wenn sich der Abfindende selbst gegenüber dem Verzichtenden zu einer künftigen Geldleistung verpflichtet (VwGH 5.4.1984, 83/15/0117, zu einer Abfindung iSd § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG).

Ebenso hat der BFH in seinem Urteil vom 20.1.2005, II R 20/03, ua. entschieden:

"Die Schenkung eines Forderungsrechtes ist dann ausgeführt, wenn dieses formgerecht abgetreten oder wirksam in der Person des Zuwendungsempfängers neu bestellt wird".

Im Gegenstandsfalle liegt eine unverzinsliche Forderung vor, welche nach Maßgabe des § 14 Abs. 3 BewG abzuzinsen ist.

Unter Anwendung des zur Verfügung stehenden Berechnungsprogrammes betr. die Abzinsung von Forderungen und Schulden ("bmf.gv.at/steuern/berechnungsprogramme") ermittelt sich bei einer Monatsrate von je € 1.500,00 €, fällig ab 1. Jänner 2004, über einen Zeitraum von 146 Monaten, Zinsfuß 5,5 %, der abgezinsten Betrag der Forderung (Nominale € 219.000,00 €) mit 161.253,74 €.

Da die Steuerschuld gemäß § 12 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht und die Zahlungsmodalität nichts am Entstehen der Steuerschuld ändert, ändert sich auch die Bemessungsgrundlage durch die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG für die Berechnung der Schenkungssteuer nicht.

Mit dem Erkenntnis des VfGH vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua., kundgemacht unter BGBl. I 2007/39, wurde § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit Wirkung vom 1. August 2008 als verfassungswidrig aufgehoben. Im Abgabenrecht gilt der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben (vgl. VwGH 27.1.1999, 98/16/0228), sodass die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches geltende Rechtslage heranzuziehen ist (VwGH 26.2.2004, 2001/16/0366-0368). Änderungen der materiellen Rechtslage kommt daher grundsätzlich rückwirkende Kraft nicht zu (vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 1 ErbStG).

Die Schenkungssteuer bemisst sich daher ausgehend von der abgezinsten Forderung und nach Abzug des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von

159.053,74 €, gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG für die Steuerklasse II mit 16 %, das sind 25.448,60 €.

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

Graz, am 22. Juni 2009