



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Notar, vom 30. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Petra-Maria Wöran, vom 13. Jänner 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Schenkungssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) **jeweils** mit 2,5% vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 9.536,00 €, somit in Höhe von **238,40 €** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 31. Oktober 2005 wurde zwischen J.R. und seiner Gattin E.R. als übergebende Partei einerseits und deren Sohn C.R. als übernehmende Partei unter Beitritt der Tochter der übergebenden Partei und Schwester der übernehmenden Partei Bw. ein Übergabsvertrag samt Pflichtteilsverzicht in Form eines Notariatsaktes errichtet.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragsteile lauten wie folgt:

"1.

Die übergebende Partei übergibt an die übernehmende Partei und diese übernimmt von der Ersteren in ihr volles und unwiderrufliches Eigentum die der übergebenden Partei je zur Hälfte gehörige Liegenschaft....., um den beiderseits vereinbarten Übergabspreis von 50.162,80 €, sowie gegen Duldung beziehungsweise Leistung der unten näher bezeichneten Rechte und Leistungen.

.....

2.

Die Berichtigung des Übergabspreises erfolgt in nachstehender Art und Weise:

a)

Einen Übergabspreisteilbetrag von 10.162,80 € verpflichtet sich die übernehmende Partei der übergebenden Partei zur Tilgung des auf der Vertragsliegenschaft haftenden Darlehens....über jederzeitige Anforderung vollkommen abzugsfrei zur Verfügung zu stellen, wobei sich die übergebende Partei verpflichtet, mit diesem Betrag das erwähnte Darlehen zur Gänze zu tilgen.

b)

Den sohin verbleibenden Restbetrag von 40.000,00 €, wodurch die Berichtigung des Übergabspreises von 50.162,80 € ausgewiesen und verrechnet erscheint, verpflichtet sich die übernehmende Partei über Anweisung der übergebenden Partei an deren Tochter, Bw., zu deren Entfertigung vollkommen abzugsfrei zu bezahlen. Hierbei ist ein Teilbetrag von 10.000,00 € an diese bis spätestens 31. Dezember 2008, und der verbleibende Restbetrag von 30.000,00 € bis spätestens bei Vollendung deren fünfunddreißigsten Lebensjahres zu entrichten.

Zwischenzeitige Teilzahlungen sind möglich. Bei Einhaltung dieser Zahlungstermine wird seitens der übergebenden Partei auf eine zwischenzeitige Verzinsung und Sicherstellung des Übergabspreisrestbetrages ausdrücklich verzichtet. Verzugszinsen werden keine vereinbart. Es wird jedoch ausdrücklich die Wertbeständigkeit dieses Übergabspreisrestbetrages vereinbart, und zwar hat sich der zu bezahlende Betrag zum vereinbarten Betrag so zu verhalten, wie sich der am Zahlungstag zuletzt verlautbarte Index der Verbraucherpreise zu dem für den Monat des Vertragsabschlusses noch zu verlautbarenden Index verhält.

.....

Die diesem Verträge beigetretene Tochter der übergebenden Partei Bw. nimmt obige Zuwendung ihrer Eltern hiermit schenkungsweise an.

.....

16.

Mit Rücksicht auf die in diesem Verträge erhaltene Zuwendung verzichtet hiermit die diesem Verträge beigetretene weichende Tochter der übergebenden Partei Bw. für sich und ihre gesetzlich erbberechtigten Nachkommen unwiderruflich auf das ihr beziehungsweise diesen gegenüber dem seinerzeitigen Nachlass der übergebenden Partei hinsichtlich der in gegenständlicher Übergabe gelegenen unentgeltlichen Zuwendung zustehende Pflichtteilsrecht einschließlich sämtlicher Schenkungseinrechnungsansprüche iSd § 785 ABGB. Bei der späteren Berechnung ihres Pflichtteiles nach ihren Eltern hat somit das Vertragsobjekt

außer Ansatz zu bleiben.

Die übergebende Partei nimmt diesen teilweisen Pflichtteilsverzicht hiermit vertraglich an."

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2006 wurde auf Grund des Übergabsvertrages zugleich Pflichtteilsverzicht vom 31. Oktober 2005 mit J.R. die Schenkungssteuer mit 534,00 € festgesetzt.

Die Berechnung hätte sich wie folgt ergeben:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) 3% vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 17.800,00 €	534,00 €
Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:	
Geld	20.000,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	<u>-2.200,00 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	17.800,00 €

Begründet wurde dieser Bescheid folgendermaßen:

Die Bezahlung des Übergabspreises stelle eine Forderung dar.

Die Steuerschuld sei somit im Zeitpunkt der mit der Vertragsunterfertigung erfolgten Annahme der Zuwendung entstanden.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2006 wurde auf Grund des Übergabsvertrages zugleich Pflichtteilsverzicht vom 31. Oktober 2005 mit E.R. die Schenkungssteuer mit 534,00 € festgesetzt.

Die Berechnung hätte sich wie folgt ergeben:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) 3% vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 17.800,00 €	534,00 €
Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:	
Geld	20.000,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	<u>-2.200,00 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	17.800,00 €

Begründet wurde dieser Bescheid folgendermaßen:

Die Bezahlung des Übergabspreises stelle eine Forderung dar.

Die Steuerschuld sei somit im Zeitpunkt der mit der Vertragsunterfertigung erfolgten Annahme der Zuwendung entstanden.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2006 wurde gegen obige Bescheide Berufung eingereicht wie folgt:

Mit notariellem Übergabsvertrag zugleich Pflichtteilsverzicht vom 31. Oktober 2005, abgeschlossen zwischen den Ehegatten J.R. und E.R. als Übergeber einerseits, und deren Sohn C.R. als Übernehmer andererseits, hätten die Übergeber den Übernehmer im Vertragspunkt "Zweitens" angewiesen, den vereinbarten Übergabspreisrestbetrag von 40.000,00 € an Bw. zu ihrer Entfertigung zu bezahlen. Hierbei sei ein Teilbetrag von 10.000,00 € bis spätestens 31. Dezember 2008 und der verbleibende Restbetrag von 30.000,00 € spätestens bei Vollendung ihres 35. Lebensjahres, sohin bis spätestens 7. Mai 2018, zu entrichten.

Die Berufungswerberin sei diesem Übergabsvertrag beigetreten und hätte diese Zuwendung ihrer Eltern schenkungsweise angenommen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 entstehe bei Schenkungen unter Lebenden iSd § 3 ErbStG 1955 die Steuerschuld erst im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (VwGH 21.11.1961, 2088/60 Slg 2544F u.a.).

Der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung sei jener Tag, an dem der Schenkungsvertrag erfüllt werde und die Bereicherung endgültig eintrete.

Bei Verträgen zugunsten Dritter – wie hier vorliegend – werde der Dritte im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung durch den Versprechungsempfänger (in ihrem Fall ihres Bruders C.R. als Übernehmer) bereichert. Genauso entstehe im Fall des Abs. 5 des § 3 ErbStG 1955 die Steuerschuld erst im Zeitpunkt der Leistung der Ausstattung bzw. des Heiratsgutes. Da für die von ihr, Bw., über Anweisung ihrer Eltern im oben angeführten Übergabsvertrag erhaltenen Zuwendung in Höhe von je 20.000,00 € die Steuerschuld noch nicht entstanden sei, erfolge die Vorschreibung einer Schenkungssteuer zum derzeitigen Zeitpunkt zu unrecht. Aus diesem Grunde werde beantragt, der Berufung Folge zu geben und die beiden angefochtenen Bescheide vollinhaltlich aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidungen je vom 7. Februar 2006 wurde die Berufung gegen obige Bescheide wie folgt als unbegründet abgewiesen:

Laut Übergabsvertrag vom 31. Oktober 2005 hätte die Berufungswerberin einen Barbetrag in der Höhe von insgesamt 40.000,00 € (ein Teilbetrag von 10.000,00 € sei bis spätestens 31. Dezember 2008 und der verbleibende Restbetrag bis spätestens Vollendung des fünfunddreißigsten Lebensjahres zu entrichten) erhalten.

Im Hinblick auf die Auszahlung dieses Betrages sei ein Pflichtteilsverzicht abgegeben worden. In der Regel sei die Zuwendung als ausgeführt anzusehen, wenn der Begünstigte erkläre,

oder zu erkennen gebe, dass er die Leistung zu fordern beabsichtige.

Das sei im Übergabsvertrag (Punkt 2b) erfolgt.

Somit gelte die Schenkung im gegenständlichen Fall als ausgeführt und sei die Schenkungssteuer vorzuschreiben. Dies gelte auch, wenn der vereinbarte Hinauszahlungsbetrag in Raten oder zu einem späteren Zeitpunkt zu leisten sei.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2006 wurde durch Bw. der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Als Begründung wurde auf die diesbezügliche Berufungsschrift verwiesen.

Am 22. Februar 2006 wurde obige Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalten jeweils vom 29. November 2006 wurde die Berufungswerberin bzw. die Amtspartei aufgefordert, zu Folgendem Stellung zu nehmen:

Nach Ansicht des Senates würde auf Grund des vorliegenden Vertrages die Zuwendung einer Forderung iSd § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 vorliegen.

Nach § 14 Abs. 3 BewG 1955 sei 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 verbleibe. Im gegenständlichen Fall liege eine unverzinsliche Forderung vor.

Eine Abzinsung (jeweils mit 5,5%) des Betrages von 10.000,00 € bis 31. Dezember 2008 würde einen Betrag von 8.516,14 € ergeben, eine solche für den Restbetrag von 30.000,00 € bis 7. Mai 2018 einen Betrag von 14.956,82 €, in Summe somit einen Zuwendungsbetrag von 23.472,96 €.

Die Schenkungssteuer würde sich daher jeweils wie folgt ergeben:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) 2,5% vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 9.536,00 €	238,40 €
abgezinste Forderung	11.736,48 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	<u>-2.200,00 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	9.536,00 €

Von der Berufungswerberin wurde mit Schreiben vom 12. Dezember 2006 wie folgt geantwortet:

Gegen die Ansicht des Senates, wonach die der Berufungswerberin von ihren Eltern zugewendete unverzinsliche und befristete Übergabspreisforderung abzuzinsen sei, hätte er keinerlei Einwände.

Die in der Berufung geäußerte Ansicht, dass die Steuerschuld derzeit noch nicht entstanden

sei und die Vorschreibung der Schenkungssteuer zum jetzigen Zeitpunkt daher zu Unrecht erfolgt sei, würde jedoch aufrechterhalten werden.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2007 wurde durch die Amtspartei folgende Stellungnahme abgegeben:

Im gegenständlichen Übergabsvertrag und zugleich Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 31. Oktober 2005 zwischen J.R. und E.R. als Übergeber und C.R. als Übernehmer sei die Berufungswerberin im Punkt 2.b ihres Erbteiles entfertigt worden. Durch Mitunterfertigung des Vertrages durch Bw. sei der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 verwirklicht worden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 gelte als Schenkung (unter Lebenden) im Sinne des Gesetzes, was als Abfindung für einen Erbverzicht (§ 551 ABGB) gewährt werde. Während der Erbverzicht bzw. Pflichtteilsverzicht als solcher keinen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand bilde (Hinweis Dorazil/Taucher, ErbStG 1955, 4. Auflage, § 3 Rz 13.3), solle durch den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 das erfasst werden, was zu Lebzeiten des Erblassers als Aufwendung für den Erbverzicht gewährt werde (Hinweis Dorazil/Taucher, ErbStG 1955, 4. Auflage, § 3 Rz 13.4; Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, ErbStG 1955, Rz 69a zu § 3 ErbStG 1955).

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 entstehe die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Der Übergabsvertrag stelle nach Ansicht der Behörde einen Anwendungsfall eines echten Vertrages zugunsten Dritter dar; er sei eine verfrühte Erbfolge, eine lebzeitige Vermögensabhandlung und enthalte zahlreiche erb- und familienrechtliche Bestandteile, er sei ein Vertrag sui generis (Jbl. 1960, 391). Übergabsverträge, worin gleich wie im gegenständlichen Fall die so genannten weichenden Geschwister bedacht würden, seien somit echte Verträge zu Gunsten Dritter. Beim Vertrag zu Gunsten Dritter (§ 881 ABGB) verspreche nämlich der Schuldner (hier: der Übernehmer) dem Versprechensempfänger (hier: Übergeber) die Erbringung einer Leistung an einen Dritten (hier: die weichende Schwester). Der Dritte erwerbe daher das Recht auf die zu seinen Gunsten versprochene Leistung im Zweifel mit der tatsächlichen Übergabe.

Gleichzeitig und als Folge der vom Übernehmer eingegangenen Entfertigungsverpflichtung hätte Bw. die Pflichtteilsverzichtserklärung abgegeben (Punkt 16. des Vertrages), und damit zu erkennen gegeben, dass sie die für den Pflichtteilsverzicht vereinbarte Leistung zum gegebenen Zeitpunkt zu fordern beabsichtige. Bw. als begünstigte Dritte hätte zu diesem Zeitpunkt ein rechtsverbindliches Forderungsrecht auf Erbringung der ihr vom Übergeber zugedachten Leistung gehabt.

Bei Verträgen zu Gunsten Dritter unter Lebenden sei nämlich die Schenkung in dem

Augenblick, in dem der Dritte unmittelbar berechtigt sei, tatsächlich vollzogen und erlange Gültigkeit (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, ErbStG 1955, RZ 29d zu § 12 ErbStG 1955). Das auf die bedungene Leistung gerichtete Forderungsrecht bilde für Bw. zweifelsfrei bereits zum Zeitpunkt der Entstehung einen Vermögenswert, über den sie auch z.B. im Wege einer Zession oder eines Forderungsverkaufes ("Factoring") verfügen würde können. Nach Ansicht der Amtspartei sei mit Eintritt dieser Bereicherung auf Seiten der begünstigten Dritten die Schenkung als ausgeführt anzusehen und für diesen Vorgang sei die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 entstanden.

Nachdem die Forderung laut Vertrag Unverzinslichkeit aufweise und zu einem Teilbetrag in Höhe von 10.000,00 € zum 31. Dezember 2008 und in einem weiteren Teilbetrag in Höhe von 30.000,00 € zum 7. Mai 2018 auszubezahlen sei, greife nach Ansicht der Amtspartei die Abzinsung gemäß § 14 Abs. 3 BewG 1955 für unverzinsliche befristete Forderungen und Schulden.

Zur obigen Stellungnahme der Amtspartei wurde mit Schreiben vom 29. Jänner 2007 folgende Gegenäußerung der Berufungswerberin eingereicht:

Richtig sei nur, dass Bw. als begünstigte Dritte mit dem Zeitpunkt, als sie im Übergabsvertrag gegenüber ihren Eltern eine Pflichtteilsverzichtserklärung abgegeben habe, ein rechtsverbindliches Forderungsrecht auf Erbringung des ihr von ihren Eltern zugewendeten Entfertigungsbetrages habe.

Die Steuerpflicht trete jedoch nicht schon mit dem Zeitpunkt der Gewährung des Entfertigungsbetrages ein, sondern erst mit jenem Zeitpunkt, als die Zuwendung ihr selbst zufließe, da sie erst mit diesem Zeitpunkt bereichert werde (siehe auch Dorazil/Taucher zu § 3 ErbStG 1955, 13.4b).

Bei Verträgen zu Gunsten Dritter werde der Dritte (Bedachte) im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung durch den Versprechensempfänger bereichert (VwGH 16.6.1983, 82/15/0028).

Die zur Vorschreibung gelangende Schenkungssteuer sei somit erst mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Bereicherung – tatsächlicher Zahlungstag – fällig und nicht schon dann, wenn das Forderungsrecht entstehe.

Die eingereichte Berufung werde somit in unveränderter Form aufrechterhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig liegt im gegenständlichen Fall eine Schenkung iSd § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 vor. Bw. erhält laut Übergabsvertrag vom 31. Oktober 2005 eine Abfindung für einen Erbverzicht (hier: Pflichtteilsverzicht) in Höhe von je 20.000,00 € durch beide Elternteile.

Fraglich ist lediglich, ob diesbezüglich die Steuerschuld iSd § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 bereits entstanden ist.

Nach dieser Bestimmung ist dabei bei Schenkungen unter Lebenden auf den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung abzustellen.

Laut Übergabsvertrag Punkt 1 haben die Eltern der Berufungswerberin unter Anderem eine Forderung an ihren Sohn in Höhe von 40.000,00 €.

Dieser verpflichtet sich laut Punkt 2.b über Anweisung seiner Eltern, diesen Betrag an Bw. zu bezahlen.

Somit erhält die Berufungswerberin für den Erbverzicht eine Forderung der Eltern an ihren Sohn zugewendet.

Auch die Berufungswerberin geht im Schreiben vom 29. Jänner 2007 davon aus, dass sie *"ein rechtsverbindliches Forderungsrecht auf Erbringung des ihr von ihren Eltern zugewendeten Entfertigungsbetrages habe"*.

Wie auch Fellner in seinem Kommentar zum ErbStG 1955, § 12, Rz 26, ausführt, ist eine Schenkung dann ausgeführt, wenn der Geschenkgeber (die Eltern der Berufungswerberin) durch Vertrag mit einem Dritten und dem Beschenkten diesem eine frei verfügbare Forderung gegen den Dritten zuwendet. Verwiesen wird dabei auf das Urteil des BFH vom 22. Oktober 1980, II R 73/77, BFHE 131, 150.

Demnach *"besteht kein Grund, die Steuerpflicht hinauszuschieben, bis die Forderung erfüllt ist. Mit dem frei verfügbaren Recht auf Leistung hat der Begünstigte bereits einen Vermögensgegenstand in Händen."*

Im gegenständlichen Fall wurde in Form einer Zession die Forderung in Höhe von 40.000,00 € von den Eltern der Berufungswerberin als bisherige Gläubiger auf Bw. als neue Gläubigerin übertragen.

Sowohl die Vereinbarung der Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft zwischen den Eltern und dem Sohn, als auch die Zuwendung der Forderung für den Pflichtteilsverzicht wurden in einer Vertragsurkunde, einem Notariatsakt, von sämtlichen Vertragsparteien unterzeichnet.

Darin wurde demnach C.R. angewiesen, die seinen Eltern gegenüber entstandene Schuld in Form eines Übergabspreisrestbetrages mit schuldbefreiender Wirkung an Bw. zu bezahlen. Diese erlangt somit das Recht, die 40.000,00 € von ihrem Bruder C.R. zu fordern.

Laut Urteil des BFH vom 20.1.2005, II R 20/03, *"ist die Schenkung eines Forderungsrechtes dann 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."

Wie oben bereits ausgeführt ist unwesentlich, wann die Forderung tatsächlich erfüllt wird.

Dass diese laut Vertrag in Teilbeträgen zu späteren Zeitpunkten fällig ist, steht der Zuwendung der Forderung mit Vertragsabschluss nicht entgegen (siehe etwa BFH vom 23.10.2002, II R 71/00).

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 19.12.1996, 95/16/0089, eine Forderungsschenkung als zugewendet qualifiziert. Auch dort wurde durch notariellen Schenkungsvertrag zugewendet, sofortige Bezahlung der Forderung war in diesem Fall ebenfalls nicht gefordert. Zu erwähnen ist auch das Erkenntnis des VwGH vom 11.7.2000, 97/16/0222, wonach eine Schuldforderung durch Übergabe eines Gutscheines als zugewendet angesehen worden ist.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des ersten Teiles des BewG 1955.

Ein Forderungsrecht ist ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut.

Nach § 14 Abs. 3 BewG 1955 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.

Im gegenständlichen Fall liegt eine unverzinsliche Forderung vor.

Eine Abzinsung (jeweils mit 5,5%) des Betrages von 10.000,00 € bis 31. Dezember 2008 ergibt einen Betrag von 8.516,14 €, eine solche für den Restbetrag von 30.000,00 € bis 7. Mai 2018 einen Betrag von 14.956,82 €, in Summe somit einen Zuwendungsbetrag von 23.472,96 €.

Die Schenkungssteuer ergibt sich daher **jeweils** wie folgt:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) 2,5% vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 9.536,00 €	238,40 €
abgezinste Forderung	11.736,48 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	<u>-2.200,00 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	9.536,00 €

Linz, am 30. Jänner 2007