

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 21. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land jeweils vom 11. Dezember 2007, StNr., betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Am 22.9.2003 wurde zwischen A.B. und seiner Gattin M.B. als übergebende Partei und deren Sohn R.B. als übernehmende Partei unter Beitritt des Sohnes H.B. = Berufungswerber (Bw) ein Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag in Form eines Notariatsaktes errichtet. Mit oben genannten Vertrag wurde dem Sohn R.B. die Liegenschaft von seinen Eltern übergeben. Als Gegenleistung verpflichtet sich Herr R.B. neben diversen anderen Leistungen auch, über Weisung der Übergeber, einen Abfindungsbetrag in Höhe von € 60.000 an seinen Bruder H.B. bis zum 31.12.2023 zu bezahlen, wobei die ersten € 30.000 bis 2013 geleistet werden können und der Restbetrag bis zum Jahr 2023. Als Grundlage für die Wertbeständigkeit der € 60.000 wird der vom Statistischen Zentralamt monatlich verlautbarte Verbrauchpreisindex 2000 oder ein an seine Stelle tretender Index vereinbart. Zusätzlich wird zur Besicherung der Übergabspreisforderung des Bw vom Übernehmer ein Pfandrecht an der Liegenschaft eingeräumt. Der dem Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrages beitretende Bw, verzichtet (Punkt 7) unter der Bedingung, des Erhalten der zu seinen Gunsten vereinbarten Leistung über € 60.000, für sich und seine Rechtsnachfolger auf die gesetzlichen Pflichtteilsansprüche,

sodass ihm aus dem Titel der Schenkungsanrechnung keine Ansprüche nach seinen Eltern bzw. gegen deren Nachlass und Erben mehr zustehen. Dieser Pflichtteilsverzicht wurde rechtsverbindlich von den Eltern des Bw angenommen. Der Vertrag wurde sowohl von der übernehmenden und der übergebenden Partei, als auch vom Bw unterzeichnet.

Am 12.9.2007 ersuchte das Finanzamt Herrn R.B. um Mitteilung, ob er bereits den Pflichtteilsentfertigungsbetrag an seinen Bruder geleistet hat, wenn ja wann und in welcher Höhe. Am 6.12.2007 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Auszahlung noch nicht erfolgt sei.

Am 11.12.2007 wurden zwei Schenkungssteuerbescheide in Höhe von jeweils € 834, erlassen. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuer war jeweils € 30.000. Die Festsetzung der Steuer wurde damit begründet, dass die Steuerpflicht bereits mit dem Forderungsrecht entstanden sei. Am 21.12.2007 wurde gegen die Bescheide vom 11.12.2007 Berufung eingebracht. In dieser wurde argumentiert, die Festsetzung der Schenkungssteuer sei zu Unrecht erfolgt. Im gegenständlichen Vertrag sei vereinbart worden, dass der Betrag in Höhe von € 60.000 bis zum 31. Dezember 2023 geleistet werden soll. Der Bw hätte bis zum Datum der Berufung noch keine Teilbeträge ausbezahlt erhalten. Der Bw hätte den Pflichtteilsverzicht nur abgegeben unter der Bedingung des Erhalts der zu seinen Gunsten vereinbarten Leistung. Die Rechtsansicht der Behörde, die Steuerpflicht sei bereits mit dem Forderungsrecht entstanden, sei unrichtig. In der Berufung wurde weiters auf eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. (VwGH 25.3.2004, 2001/16/0241) Eine Schenkung sei erst an dem Tag ausgeführt, an dem die Bereichung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintreten würde und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes komme. Als Ausführung der Zuwendung sei der Eintritt der Bereichung auf Seiten des Beschenkten anzusehen. Es komme nicht darauf an was dem Beschenkten urkundlich versprochen worden sei, sondern darauf, was der Beschenkte – sei es im Wege der körperlichen Übergabe, sei es durch eine Gutschrift über die er jederzeit verfügen könne- tatsächlich bekommen hätte.

Dazu komme, dass der Bw seinen Verzicht (Vertragspunkt 7.) „unter der Bedingung der Zahlung des Abfindungsbetrages“ abgegeben hätte. Auch bei aufschiebend bedingten Schenkungen entstehe die Steuerpflicht erst mit der Ausführung der Zuwendung. Hier sei insbesondere anzumerken, dass die Zuwendung naturgemäß nicht vor dem Eintritt der Bedingung als ausgeführt gelten könne. Zuletzt wurde ein Antrag auf Aufhebung des Bescheides gestellt. Am 9.1.2008 ergingen die Berufungsvorentscheidungen. Darin wurden die Berufungen vom 21.12.2007 als unbegründet abgewiesen. Es wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Übergabsvertrag die Kaufpreisforderung für die Liegenschaftsübertragung an den Berufungswerber übertragen wurde. Eine Schenkung ist dann ausgeführt, wenn der Geschenkgeber durch Vertrag mit einem Dritten und dem Beschenkten diesem eine frei verfügbare Forderung gegen den Dritten zuwendet. Dabei ist unwesentlich, wann die Forderung tatsächlich erfüllt

wird, bzw. zu erfüllen ist. Die Forderungsübertragung erfolgte abweichend vom zitierten Erkenntnis nicht unter der aufschiebenden Bedingung eines Pflichtteilsverzichts durch den Berufungswerber. Der Umstand, dass der Berufungswerber einen Pflichtteilsverzicht unter der Bedingung des Erhalts der Leistungen des ihm zustehenden Forderungsanspruch abgegeben hat, ist für das Entstehen der Steuerschuld ohne Bedeutung, da wie oben erwähnt die Abgabe eines Pflichtteilsverzichts keine Bedingung für die Forderungsübertragung war.

Am 4. Februar 2008 wurden vom Bw die Anträge auf Entscheidung über die Berufungen vom 21.12. 2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Als Begründung wurde auf die Berufungsschriften vom 2. Jänner 2008 verwiesen. Darüber hinaus wurde ausgeführt, dass für den Fall, dass die Schenkungssteuer zum derzeitigen Zeitpunkt bejaht werde, in eventu ein Antrag gemäß § 14 Abs. 3 BewG auf Abzinsung der gegenständlichen unverzinslichen, bis zum 31.12.2023 befristeten Forderung gestellt werde.

### **Über die Berufungen wurde erwogen:**

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbStG unterliegen der Steuern nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen, die Schenkung unter Lebenden und Zweckzuwendungen.

Als Schenkung gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z. 5 ErbStG unter anderem auch was als Abfindung für einen Erbverzicht (§ 551 ABGB) gewährt wird.

Während der Erbverzicht bzw. wie im Gegenstandsfall 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. (Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuer, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer § 3 ErbStG Rz 69a).

Der Bw. hat im Hinblick auf die Übergabe der elterlichen Liegenschaft an den Bruder R.B. im Notariatsakt vom 22.9.2003 auf elterliche Erbs- und Pflichtteilsansprüche verzichtet und dafür eine Entfertigung in Höhe von € 60.000 erhalten, die sein Bruder bis spätestens 31.12.2023 zu leisten hat.

Unstrittig liegt im gegenständlichen Fall eine Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 5 ErbStG vor. Fraglich ist lediglich, ob diesbezüglich die Steuerschuld iSd. § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG bereits entstanden ist. Nach dieser Bestimmung ist bei Schenkungen unter Lebenden auf den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung abzustellen.

Wie auch Fellner in seinem Kommentar zum ErbStG § 12 Rz 26 ausführt, ist eine Schenkung dann ausgeführt, wenn der Geschenkgeber durch Vertrag mit einem Dritten und dem Beschenkten diesem eine frei verfügbare Forderung gegen den Dritten zuwendet. Ein Übergabs-

vertrag, wie er in diesem Fall geschlossen wurde, stellt einen echten Vertrag zu Gunsten Dritter dar. Werden in einem Übergabsvertrag die weichenden Geschwister mit vom Übernehmer zu erbringenden Barleistungen bedacht, so liegt ein echter Vertrag zu Gunsten Dritter vor.

Das Zivilrecht regelt diesen Vertragstyp in § 881 ABGB. Bei der Auslegung des § 881 ABGB wird man bei der Beantwortung der Frage, wann der Begünstigte das unmittelbare Recht erwirbt, davon auszugehen haben, ob der Zeitpunkt des Erwerbes mit dem Zeitpunkt zusammenfällt, in dem der Begünstigte das Recht gegenüber dem Verpflichteten selbstständig durchsetzen kann.

Eine Schenkung ist durch einen Vertrag zu Gunsten Dritter erst in dem Zeitpunkt ausgeführt, in welchem der Geschenknehmer eine frei verfügbare Forderung aus dem Vertrag zusteht. In dem Zeitpunkt, in dem der Dritte unmittelbar berechtigt ist, ist die Schenkung tatsächlich vollzogen und erlangt auch ohne Formerfordernis Gültigkeit. In der Regel ist die Zuwendung als ausgeführt zu betrachten, wenn der Begünstigte erklärt, oder zu erkennen gibt, dass er die Leistung zu fordern beabsichtigt. Dies gilt auch, wenn der vereinbarte Hinauszahlungsbetrag in Raten, die sich über mehrere Jahre erstrecken, zu leisten ist. In diesem Zeitpunkt gilt die Schenkung an den Dritten als ausgeführt und die Schenkungssteuer kann festgesetzt werden.

Gleichzeitig mit der vom Bruder eingegangenen Zahlungsverpflichtung hat der Bw die Pflichtteilsverzichtserklärung abgegeben und eben durch seine Teilnahme am Vertrag zu erkennen gegeben, dass er die für den Verzicht vereinbarte Leistung zu fordern beabsichtigt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz ging daher davon aus, dass der Bw. mit Abschluss des Übergabsvertrages einen Anspruch auf Auszahlung des Entfertigungsbetrages in Höhe von jeweils € 30.000 erwarb, wobei die Erfüllung bis spätestens 31.12.2023 aufgeschoben ist. Das auf die bedungene Leistung gerichtete Forderungsrecht bildet bereits bei der Entstehung einen Vermögenswert für den Bw, so könnte er auch anderweitig darüber verfügen. Er könnte die Forderung zedieren, oder etwa die Forderung verkaufen (Factoring), sodass mit Eintritt der Bereichung die Schenkung als ausgeführt angesehen werden muss und folglich auch die Steuerschuld entstanden ist. Es besteht kein Grund, die Steuerpflicht hinauszuschieben, bis der Bruder die Forderung an den Bw tatsächlich leistet. Mit dem frei verfügbaren Recht auf Leistung hat der Bw bereits eine Vermögensgegenstand errungen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat jedoch den im Vertragspunkt „Siebentens: Pflichtteilsverzicht“ enthaltenen Vertragsinhalt unberücksichtigt gelassen. Der Pflichtteilsverzicht wurde vom Bw nur aufschiebend bedingt ausgesprochen.

Damit ist aber der zu beurteilende Sachverhalt nahezu ident mit dem Sachverhalt der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.3.2004, 2001/16/0241, zugrunde liegt.

Wörtlich hat der VwGH dort in den Rechtssätzen ausgeführt:

*„Während der Erbverzicht bzw. Pflichtteilsverzicht als solcher keinen schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand bildet (Hinweis Dorazil-Taucher, ErbStG4 [2001] § 3 Rz. 13.3.), soll durch den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 5 ErbStG das erfasst werden, was zu Lebzeiten des Erblassers als Aufwendung für den Erbverzicht gewährt wird (Hinweis Dorazil-Taucher a.a.O. Rz. 13.4.; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungsteuer10, Rz. 69 zu § 3 ErbStG). Diese Unterscheidung ist wesentlich für die zu beurteilende Frage des Entstehens der Steuerschuld.“*

*Während beim Erwerb von Todes wegen die Abfindung für einen Verzicht auf den Pflichtteil im Sondertatbestand des § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. f geregelt ist (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer10, Rz. 20) gilt für diesen Vorgang unter Lebenden die allgemeine Regelung des § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG für Schenkungen.*

*Eine Schenkung gilt 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 (Hinweis Fellner a.a.O., Rz. 23). Dies hat auch für den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 5 ErbStG zu gelten (Hinweis Dorazil-Taucher, ErbStG4 [2001], Rz. 13.4 lit. b).*

*Eine Sonderregelung für den Erwerb unter aufschiebenden Bedingungen ist für Schenkungen unter Lebenden nicht vorgesehen, sodass auch bei aufschiebend bedingten Schenkungen die Steuerpflicht mit der Ausführung der Zuwendung entsteht (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer10, Rz. 30; dort wird auch jene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zitiert, wonach die Zuwendung nicht vor dem Eintritt der Bedingung als ausgeführt gelten kann).“*

Die Abgabenbehörde I. Instanz, die die im Vertragspunkt „Siebentens: Pflichtteilsverzicht“ enthaltene aufschiebende Bedingung unberücksichtigt gelassen hat, begründet dies damit, dass der Erwerb der Forderung selbst nicht bedingt sei.

Besteuerungstatbestand ist aber der (entgeltliche = gegen Abfindung ausgesprochene) Pflichtteilsverzicht (§ 3 Abs. 1 Z. 5 ErbStG). Durch die vereinbarte aufschiebende Bedingung ist aber der Sachverhalt, welcher besteuert wird, noch nicht verwirklicht worden.

Im Erkenntnis vom 20.2.2003, 2002/16/0107, führte der VwGH aus:

*„Auch betreffend aufschiebend bedingte Schenkungen - für die es anders als für den aufschiebend bedingten Erwerb von Todes wegen (§ 12 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG) keine Sonderregel gibt – vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Meinung, dass die Zuwendung regelmäßig vor dem Eintritt der Bedingung nicht als ausgeführt anzusehen ist (vgl. dazu die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Rz 30 zu § 12 ErbStG referierte hg. Rechtsprechung).“*

Eine Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates – beide Parteien des Berufungsverfahrens haben für ihren Standpunkt Berufungsentscheidungen des UFS zitiert - kann deswegen unterbleiben, weil die zu beurteilenden konkreten Vertragsgestaltungen äußerst unterschiedlich sind und es daher trotz der eingangs dargestellten rechtlichen Situation dennoch zu sehr unterschiedliche Ergebnissen kommen kann.

Aufgrund fehlender Tatbestandsverwirklichung sind die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Salzburg, am 14. April 2008