



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau BW, Adresse, vertreten durch Dr. Conrad Carl Borth, Landhausg. 4, 1010 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Dezember 2007 betreffend Schenkungssteuer zu ErfNr***, St.Nr.*** entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Schenkungssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG festgesetzt mit € 619,44 (3 % des steuerpflichtigen Erwerbes von € 20.648,00).

Das darüber hinausgehende Berufsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang

Am 10. Februar 2006 wurde zwischen Frau BW als Geschenkgeberin und Herrn Sohn-A als Geschenknehmer unter Vertragsbeitritt von Herrn SOHN-B und Herrn SOHN-C ein Schenkungsvertrag abgeschlossen.

In der Präambel dieses Schenkungsvertrags wurde ua. Folgendes festgehalten:

"(A) Frau BW hat drei Söhne, A, C und SOHN-B. Absicht der Mutter ist, im Rahmen der Aufteilung ihres Vermögens keines ihrer drei Kinder zu benachteiligen.

(B) Frau GESCHENKGEBERIN bewohnt die in ihrem Alleigentum stehende Liegenschaft in ADRESSE. Frau GESCHENKGEBERIN plant, diese Liegenschaft ihrem Sohn Sohn-A zu schenken.

(C) Um den Grundsatz der gleichen Aufteilung der Vermögenswerte der Mutter unter ihren drei Söhnen gerecht zu werden, verpflichtet sich Sohn-A im Rahmen dieses Schenkungsvertrages gegenüber seinen beiden Brüdern B und C, diesen anteilig je ein Drittel des Wertes der Liegenschaft, bewertet zum heutigen Wert der Liegenschaft, zu bezahlen; diese Ausgleichsbeträge sind sechs Monate nach dem Ableben der gemeinsamen Mutter zur Auszahlung fällig, frühestens aber zwanzig Jahre nach Unterfertigung dieses Schenkungsvertrages. Das bedeutet, dass – sollte Frau GESCHENKGEBERIN vor dem Ablauf von zwanzig Jahren nach Unterfertigung dieses Schenkungsvertrages sterben, Sohn-A verpflichtet ist, seinen Brüdern die Ausgleichsbeträge an jenem Tag, der zwanzig Jahre nach Unterfertigung dieses Schenkungsvertrages liegt, zu zahlen.

(D) Diese aus dem Ausgleich der Schenkung resultierenden Forderungen der Brüder C und SOHN-B gegen ihren Bruder Sohn-A werden zur Sicherstellung als Hypothek im C-Lastenblatt der Liegenschaft im Grundbuch eingetragen.

...

(F) Diese Präambel ist ein rechtswirksamer Bestandteil dieses Schenkungsvertrages und begründet, soweit ausgeführt, klagbare Rechte und Pflichten der Parteien. Darüber hinaus enthält diese Präambel die wahre Absicht der Parteien und kann daher nach dem Willen der Parteien zur Auslegung dieses Schenkungsvertrages herangezogen werden."

In Punkt 1.5 des Schenkungsvertrages erklärte die Geschenkgeberin ausdrücklich, dass dieser Schenkungsvertrag unwiderruflich ist.

Punkt 3. des Schenkungsvertrages mit der Überschrift "Verpflichtungserklärung" hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"3.1. Zahlungsverpflichtung des Sohn-A gegenüber seinen Brüdern SOHN-C und SOHN-B

Sohn-A, geboren ..., verpflichtet sich hiermit ausdrücklich und unwiderruflich, seinen beiden Brüdern, SOHN-B, geboren ..., und SOHN-C, geboren ..., je einen Betrag in Höhe von EUR 66.666,00 ("Ausgleichszahlung") zu bezahlen. Dieser Ausgleichsbetrag stellt einen angemessenen Ausgleich für die Brüder im Verhältnis zu der von Sohn-A im Rahmen dieses Schenkungsvertrages erhaltenen Schenkung der Liegenschaft durch seine Mutter dar. Der Ausgleichsbetrag basiert auf dem zum Zeitpunkt der Schenkung aktuellen Schätzwert der Liegenschaft und ist ein Fixbetrag.

Der Ausgleichsbetrag wird jährlich aufgrund des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 2000 bzw. aufgrund des an dessen Stelle tretenden Index erhöht. Aus Ausgangsbasis für die Berechnung der Wertsicherung gilt der Monat der Unterzeichnung dieses Vertrages.

...

3.2. Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung

Die Ausgleichsbeträge sind nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Ableben der gemeinsamen Mutter zur Auszahlung fällig, frühestens aber zwanzig Jahre nach Unterfertigung dieses Schenkungsvertrages ("Fälligkeitszeitpunkt"). Das bedeutet, dass – sollte Frau GESCHENKGEBERIN vor dem Ablauf von zwanzig Jahren nach Unterfertigung dieses Schenkungsvertrages sterben, Sohn-A verpflichtet ist, seinen Brüdern die

Ausgleichsbeträge an jenem Tag, der zwanzig Jahre nach Unterfertigung dieses Schenkungsvertrages liegt, zu zahlen.

Abweichend vom Fälligkeitszeitpunkt können die beiden Brüder, SOHN-B und SOHN-C, den ihnen jeweils zustehenden Ausgleichsbetrag samt Wertsicherung dann fordern, wenn Sohn-A die Liegenschaft vor dem Fälligkeitszeitpunkt verkauft ("Verkaufsfall"): In diesem Fall haben die Brüder SOHN-B und SOHN-C, jeweils das Recht, binnen zwei Wochen nach Einverleibung des Käufers im Grundbuch die Zahlung des Ausgleichsbetrages samt Wertsicherung von Sohn-A zu fordern.

...

3.5. Pfandrechtliche Sicherstellung

Zur Sicherung der Forderungen der Brüder C und SOHN-B gegenüber Sohn-A verpfändet dieser die aufgrund dieses Schenkungsvertrages in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft und erklärt gleichzeitig, dass sich auf dieser Liegenschaft keine Superädifikate befinden.

...

5.4. Kosten der Vertragserrichtung

Die mit der Errichtung dieses Schenkungsvertrages verbundenen Kosten und Abgaben einschließlich allfälliger Rechtsgeschäftsgebühren trägt Sohn-A. Allfällige Schenkungssteuer- bzw. Erbschaftsteuerbeträge werden von dem jeweils Begünstigten bezahlt."

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1.1 Schenkungssteuerbescheid an Matthias Schweger

Am 12. Dezember 2007 erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien einen an Herrn SOHN-C gerichteten Schenkungssteuerbescheid, mit dem es Schenkungssteuer in Höhe von € 3.223,30 (ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb in der Steuerklasse I von € 64.466,00, ermittelt durch Ansatz des Ausgleichsbetrages mit € 66.6660 und Abzug eines Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von € 2.200,00) anforderte. Nach dem Zustellung des Bescheides an die Adresse ***** fehl geschlagen war (die Bescheidausfertigung wurde von der Post mit dem Vermerk „unbekannt verzogen“ retourniert) führte das Finanzamt am 29. Jänner 2008 eine Zentralmeldeauskunft durch, laut der Herr SOHN-C seit 3. Jänner 1.2003 an der Adresse ***** als Hauptwohnsitz gemeldet ist. Sowohl eine am 29. Jänner 2008 ohne Zustellnachweis, als auch eine am 28. Februar 2008 mittels Rsb-Sendung veranlasste Zustellung des Bescheides an diese Adresse blieben erfolglos. Die Bescheidausfertigung wurde von der Post abermals mit dem Vermerk „unbekannt verzogen“ retourniert.

2.1.2. Mitzahlungsbescheid an Dr. Uta Schweger

Am 24. April 2008 führte das Finanzamt nochmals eine Zentralmeldeauskunft durch, die abermals als Hauptwohnsitz des Herrn SOHN-C die Adresse ***** ergab. In der Folge erließ das Finanzamt am 24. April 2008 einen Schenkungssteuerbescheid gegenüber Frau BW

und setzt ihr gegenüber die Schenkungssteuer in Höhe von € 3.223,30 für den Erwerb des Herrn SOHN-C fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Da die Zustellung des Bescheides an SOHN-C nicht möglich war und die Steuer bis dato nicht entrichtet wurde, ergeht der Bescheid an Sie.

Gem. § 13 ErbStG ist der Steuerschuldner der Erwerber und auch der Geschenkgeber. Bei der Ermessensübung (§ 20 BAO) wurde der Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Rechtsrichtigkeit) vor jenem der Rechtsbeständigkeit Rechnung getragen."

Die Zustellung des Bescheides an Frau BW erfolgte durch Hinterlegung beim Postamt PLZ mit Beginn der Abholfrist am 5. Mai 2008.

2.2. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte Frau BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) Folgendes ein:

1. Der angeführte „Bescheid“ stelle keinen solchen dar, da es ihm an einem wesentlichen Bescheidmerkmal, nämlich dem Datum, mangelt.
2. Darüber hinaus sei der angefochtene „Bescheid“ auch inhaltlich unrichtig und werde dem Grunde und der Höhe nach angefochten.

Mit Schenkungsvertrag vom 10.2.2006 habe sie nicht ihrem Sohn C etwas geschenkt. Sie habe mit diesem Schenkungsvertrag vielmehr ihrem Sohn A eine Liegenschaft geschenkt, der sich – in einer Vorwegnahme einer späteren Erbauseilung – zur Leistung einer Ausgleichszahlung an (unter anderem) ihren anderen Sohn C verpflichtet habe. Eine Schenkung von ihr an ihren Sohn C sei jedoch nicht erfolgt, sodass es dem angefochtenen „Bescheid“ an dieser gesetzlichen Voraussetzung mangelt.

3. Darüber hinaus sei der „angefochtene „Bescheid“ deshalb inhaltlich verfehlt, weil die Verpflichtung zur Leistung einer Ausgleichszahlung aufschiebend bedingt sei, sodass auch eine allfällige Steuerpflicht aufschiebend bedingt sei. Diese aufschiebende Bedingung sei noch nicht eingetreten, sodass es auch insofern an den gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung des angefochtenen „Bescheides“ mangelt.

4. Darüber hinaus sei nach dem Schenkungsvertrag ihr Sohn A verpflichtet alle im Zusammenhang mit dem Schenkungsvertrag entstehenden Kosten und Abgaben (zumindest im Verhältnis zu ihr) zu tragen, sodass auch insofern der angefochtene „Bescheid“ rechtlich verfehlt sei, weil jedenfalls – nach dem eindeutigen Inhalt des Schenkungsvertrages – von ihr für die Abgabenverbindlichkeit ihres Sohnes C aus oder im Zusammenhang mit dem

angeführten Schenkungsvertrag ihr anderer Sohn A heranzuziehen sei, der im Übrigen auch zahlungspflichtig gegenüber ihrem Sohn C sei.

5. Darüber hinaus fehle es an der weiteren Voraussetzung für die Erlassung dieses „Bescheides“ insofern, als die Zahlung an ihren Sohn C und eine Einhebung von ihm jederzeit möglich sei, weil dieser sich nur vorübergehend im Ausland aufgehalten habe.

Es werde daher die Aufhebung des undatierten „Bescheides“ und Abänderung dahingehend, dass festgestellt werde, dass sie keine Haftung für die Schenkungssteuerverbindlichkeit ihres Sohnes C trifft, beantragt.

2.3. weiterer Zustellversuch

Am 18. Juni 2008 unternahm das Finanzamt einen weiteren Versuch, eine Ausfertigung des Schenkungssteuerbescheides an Herrn SOHN-C an der Adresse ***** zuzustellen. Die Rsb-Postsendung wurde von der Post diesmal mit dem Vermerk „Laut Auskunft verzogen“ retourniert.

2.4. Berufungsvorentscheidung

In der daraufhin an Frau BW erlassenen abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt den Berufungsausführungen Folgendes entgegen:

"Das Datum (dessen behauptetes Fehlen im Übrigen nicht nachgewiesen wurde) ist kein wesentlicher Bestandteil eines Bescheides. Dessen Fehlen führt nicht zum Verlust der Bescheidqualität. Der Bescheid wurde nachweislich durch Hinterlegung beim Postamt zugestellt."

Als Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes gilt ua. auch was infolge Vollziehung einer vom Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird (§ 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG). Bei diesen Verträgen zugunsten Dritter verpflichtet der Geschenkgeber den Beschenkten zu einer Leistung an dritte.

Schenkung ist das, was der Dritte in Erfüllung der Auflage erwirbt.

Steuerschuldner für diese Zuwendungen zugunsten Dritter sind der Bedachte als Geschenknehmer (im gg. Fall Herr SOHN-C) sowie derjenige, der die Auflage anordnet als Geschenkgeber (im gg. Fall Fr. BW). Der mit der Auflage beschwerte Sohn-A ist nicht Steuerschuldner für diesen Erwerbsvorgang.

Wird in einem Vertrag zu Gunsten unter Lebenden eine Leistung vereinbart, gilt die Schenkung in dem Augenblick als tatsächlich vollzogen, in dem der Dritte unmittelbar berechtigt ist. Die Schenkung erlangt ohne Formerfordernis Gültigkeit.

Die Zuwendung ist als ausgeführt anzusehen, wenn der Begünstigte erklärt, oder zu erkennen gibt, dass er die Leistung zu fordern beabsichtigt (im gg. Fall mit Unterschrift des Vertrages). Die Steuerschuld entsteht grundsätzlich mit Ausführung der Zuwendung. Das ist im konkreten Fall der Erwerb des Rechtes auf den Ausgleichsbetrag.

Ein am 20.06.2008 mit Zustellnachweis vorgenommener Zustellversuch an Herrn SOHN-C blieb zum wiederholten Male ergebnislos. Der Bescheid wurde von der Zustellbehörde mit dem Vermerk „verzogen“ an das Finanzamt rückübermittelt."

2.3. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verwies die Berufungswerberin zunächst auf ihre Berufungsausführungen, auf die in der Berufungsvorentscheidung nur teilweise eingegangen worden sei.

Soweit darauf Bezug genommen werde, dass die Zustellung an SOHN-C ergebnislos gewesen sei, sei dem entgegenzuhalten, dass sich ihr Sohn C zwar berufsbedingt häufig im Ausland aufhalte (und deshalb beim Zustellorgan vielleicht der unrichtige Eindruck entstanden sein mag, er sei verzogen). Es sei aber unrichtig, dass eine Zustellung an ihn nicht vorgenommen werden könne. Außerdem sei offensichtlich nicht einmal eine Zentralmeldeauskunft hinsichtlich seines Aufenthaltsortes eingeholt worden.

Darüber hinaus werde ausdrücklich vorgebracht, dass die Verschreibung der gegenständlichen Schenkungssteuer gegen verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte verstoße, insbesondere gegen den Gleichheitsgrundsatz. Dies werde gerade bei der gegenständlichen Schenkung deutlich, weil ihr Sohn A, der mit dem gegenständlichen Schenkungsvertrag die Liegenschaft zugewendet bekommt, eine wesentlich geringere Schenkungssteuer zu bezahlen habe, als ihr Sohn C, der nur eine (unzureichende) Ausgleichszahlung in ferner Zukunft zu erhalten habe. Die Verschreibung von Schenkungssteuer für die erst wesentlich später auszuführende Ausgleichszahlung zum jetzigen Zeitpunkt und auf Basis einer (relativ) wesentlich höheren Bemessungsgrundlage sei sachlich nicht gerechtfertigt, benachteiligt unsachlich ihren Sohn (und damit sie) und verstoße gegen Verfassungsbestimmungen.

Darüber hinaus habe sie den gegenständlichen Schenkungsvertrag bereits wegen groben Undanks und vom Geschenknehmer veranlassten Irrtums gerichtlich angefochten, sodass die Voraussetzungen für die Verschreibung von Schenkungssteuer wegfallen (Beweis Verfahren GZ***GERICHT; PV; weitere Beweise vorbehalten)

3. Verfahren vor dem UFS

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Abfrage im Grundbuch zu EZ** KG**** sowie Einsicht in die elektronische Urkundensammlung des Grundbuches und in die Gerichtsakten des GERICHTES/GZ** (= GZ GZ****) und zu GZ. *****.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 10. Februar 2006 schenkte und übergab Frau BW die Liegenschaft EZ** KG**** mit dem darauf befindlichen Haus ADRESSE ihrem Sohn Sohn-A. Der Schenkungsvertrag hat jenen Inhalt, wie er oben unter Punkt 1. zitiert ist.

Im Hinblick auf die von der Geschenkgeberin zu ihren Gunsten angeordnete "Ausgleichzahlung" wurde der Notariatsakt am 10. Februar 2006 auch von Herrn SOHN-B und Herrn SOHN-C unterzeichnet. Bei Abschluss des Schenkungsvertrages gingen die Vertragsparteien von einem Wert der Liegenschaft von € 200.000,00 aus und wurde deshalb die Höhe der von Herrn Sohn-A über Anweisung seiner Mutter an die beiden Brüder zu bezahlenden "Ausgleichszahlung" mit jeweils € 66.666,00 (1/3 von € 200.000,00) festgelegt. Die Ausgleichsbeträge sind nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Ableben der gemeinsamen Mutter zur Auszahlung fällig, frühestens aber zwanzig Jahre nach Unterfertigung des Schenkungsvertrages, dh die Fälligkeit der Forderung tritt frühestens am 10. Februar 2006 ein. Eine Verzinsung der Forderung wurde nicht vereinbart.

Gleichzeitig mit der Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn Sohn-A im Grundbuch wurden ob der EZ** KG**** für die Forderungen des Herrn SOHN-B und des Herrn SOHN-C jeweils ein Pfandrecht im Höchstbetrag von € 66.666,00 eingetragen.

Mit am 14. Juli 2008 beim GERICHTES/GZ** eingebrachter Klage erklärte Frau BW den Widerruf der Schenkung wegen groben Undanks sowie die Anfechtung des Schenkungsvertrages wegen Irrtums und begehrte die Rückabwicklung des Schenkungsvertrages. Mit Schriftsatz vom 11. März 2010 teilte Frau BW dem Gericht mit, dass eine Ruhensvereinbarung abgeschlossen wurde. Diese Ruhensvereinbarung steht im Zusammenhang mit dem am 11. März 2010 abgeschlossenen Kaufvertrag über die gegenständliche Liegenschaft. Herr Sohn-A (dessen Familienname zwischenzeitig auf XY geändert worden war) verkaufte die Liegenschaft an Frau TANTE (die geschiedene Ehegattin des Onkels der Brüder A, C und SOHN-B). Dabei wurde vereinbart, dass Frau TANTE zusätzlich zum Barkaufpreis die grundbücherlich sichergestellten Verbindlichkeiten des Verkäufers gegenüber seinen Brüdern, SOHN-B und SOHN-C aufgrund des notariellen Schenkungsvertrages vom 10. Februar 2006 auf Bezahlung eines Betrages von jeweils € 66.666,00 (einschließlich der Übernahme der wegen dieser Forderungen einverleibten Pfandrechte) übernimmt.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Liesing vom 22. Juni 2010 wurde das Eigentumsrecht für Frau TANTE einverleibt. Im Grundbuch sind nach wie vor die Pfandrechte für SOHN-B und SOHN-C mit einem Höchstbetrag von € 66.666,00 einverleibt.

Beweiswürdigung:

Diese Feststellungen gründen sich auf das Vorbringen der Berufungsweberin und die eingesehenen Beweismittel.

Rechtliche Beurteilung:

1. Entstehen der Schenkungssteuerschuld

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955](#) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Gemäß [§ 3 Abs. 1 ErbStG 1955](#) 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;

[§ 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG 1955](#) will - wie auch andere Regelungen des § 3 - als Ersatztatbestand andere Vorgänge zur Schenkungssteuer heranziehen, die gleich bürgerlich-rechtlichen Schenkungen unentgeltliche Vermögensvermehrungen herbeiführen, ohne aber bürgerlich-rechtliche Schenkungen zu sein (vgl. etwa VwGH 31.10.1991, [89/16/0082](#) und VwGH 17.9.1992, [89/16/0082](#)).

Die Bestimmung des [§ 3 Abs 1 Z 3 ErbStG 1955](#) erfasst unter anderem den Vertrag zu Gunsten Dritter iS des [§ 881 ABGB](#), wenn der Dritte die zu seinen Gunsten bedungene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt (vgl zB VwGH 22.5.1997, Zlen 96/16/0251-0254).

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955](#) entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

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 Schenkungsvertrag hat sich Herr Sohn-A über Anweisung der Mutter zur Zahlung eines wertgesicherten Geldbetrages in Höhe von jeweils € 66.666,00 an seine beiden Brüder verpflichtet, wobei die Fälligkeit mit frühestens zwanzig Jahre nach Vertragsabschluss festgelegt wurde. Nach dem Inhalt des Vertrages ist die Übergabe der Liegenschaft am Tag des Vertragsabschlusses erfolgt und wurde damit der Schenkungsvertrag von Seiten der Mutter am Tag der Vertragsunterzeichnung vollständig erfüllt. Für das Entstehen des Forderungsrechtes sieht der Vertrag keine weiteren Bedingungen vor und wurde bloß die Fälligkeit der Ausgleichszahlung hinausgeschoben. Daher hat Herr SOHN-C mit Abschluss dieses Vertrages zu Gunsten Dritter zwischen der Mutter und dem Bruder eine rechtsverbindliche und durchsetzbare Forderung gegenüber seinem Bruder im Nennbetrag von € 66.666,00 erworben.

Durch die Mitzeichnung des Vertrags hat Herr SOHN-C auch deutlich zu erkennen gegeben, dass er beabsichtigt, die zu seinen Gunsten vereinbarte Leistung zum gegebenen Zeitpunkt auch tatsächlich einzufordern. Im Vermögen des Herrn SOHN-C ist bereits am 10. Februar 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 insgesamt € 66.666,00 gerichtete Forderung bildet für Herrn SOHN-C bereits ab diesem Zeitpunkt einen vererblichen Vermögenswert, über den er beispielsweise auch anderweitig (zB durch Zession) hätte verfügen können. Im schriftlichen Schenkungsvertrag findet sich kein Hinweis auf ein Zessionsverbot (nach Punkt 5.3. des Schenkungsvertrages wurden mündliche Nebenabreden nicht getroffen – spätere Ergänzungen oder Abänderungen des Vertrages hätten der Schriftform bedurft). Sowohl im Schenkungsvertrag selber als auch im Kaufvertrag vom 11. März 2010 ist wiederholt von den "Forderungen der Brüder SOHN-C und SOHN-B" die Rede und wurden die Forderungen der beiden Brüder auch bereits gleichzeitig mit der Verbücherung des Eigentumsrechtes für Herrn Sohn-A pfandrechtlich sichergestellt.

Die tatsächliche Erfüllung der Forderung ist diesfalls unwesentlich. Dass diese laut Vertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt 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](#)).

Es ist deshalb im gegenständlichen Fall im Zeitpunkt des Erwerbes der Forderung durch Herrn SOHN-C die Schenkung als ausgeführt anzusehen und die Schenkungssteuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG am 10. Februar 2006 entstanden.

2. Bewertung der Forderung

Gemäß [§ 19 Abs. 1 ErbStG 1955](#) richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des ersten Teiles des BewG 1955.

Gemäß [§ 14 Abs. 1 BewG 1955](#) sind Kapitalforderungen, die nicht in § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Eine auf Geld gerichtete Forderung stellt grundsätzlich eine Kapitalforderung iSd § 14 BewG dar (vgl. VwGH 5.4.1984, [83/15/0117](#)). Als „besondere Umstände“ sind solche anzusehen, die vom Normalfall — gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen — erheblich abweichen (VwGH 23.4.1974, [1093/73](#)). Solche besondere Umstände liegen ua vor, wenn eine Forderung besonders hoch oder besonders niedrig verzinst wird (VwGH 24.4.1997, [93/15/0066](#)).

Im gegenständlichen Fall wurde trotz Fälligkeit frühestens in 20 Jahren keine Verzinsung der Forderung vereinbart. Nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates ist eine Abzinsung bei unverzinsten Forderungen auch dann vorzunehmen, wenn die Forderung wertgesichert ist (vgl. UFS 22.6.2009, RV/0413-G/07 und UFS 30.01.2007, RV/0173-L/06).

Unter Anwendung des auf der homepage des BMF zur Verfügung gestellten Berechnungsprogrammes betreffend die Abzinsung von Forderungen und Schulden ("[bmf.gv.at/steuern/berechnungsprogramme](#)") ergibt sich für die Forderung im Nennbetrag von € 66.6660,00 bei Ansatz des Fälligkeitszeitpunktes mit 10. Februar 20026 zum 10. Februar 2006 ein abgezinster Wert von € 22.848,37.

Es ist dem Berufungsbegehren daher teilweise Rechnung zu tragen und die Schenkungssteuer neu zu berechnen:

| | |
|---|--------------|
| abgezinster Wert der Forderung | € 22.848,37 |
| Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG | - € 2.200,00 |
| steuerpflichtiger Erwerb | € 20.648,37 |
| Bemessungsgrundlage gerundet | € 20.648,00 |
| davon 3 % Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs 1. ErbStG | € 619,44 |

3. Steuerschuldner

Gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber. Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind gemäß [§ 6 Abs. 1 BAO](#) Gesamtschuldner. Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer besteht daher im vorliegenden Fall der Schenkung ein Gesamtschuldverhältnis zwischen Geschenkgeber und Geschenknehmer (vgl. VwGH 19.12.1996, [94/16/0263](#); VfGH 26.11.2002, [G 182/02](#)).

Geschenknehmer iS des nach § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG zu beurteilenden Falles ist der im Vertrag begünstigte Dritte (VwGH 31.10.1991, [89/16/0082](#)), also hier Herr SOHN-C.

Führt nach einer Schenkung unter einer Auflage der Beschenkte (und Auflagenbeschwerte) die ihm auferlegte Leistung durch Zuwendung an den Dritten aus, so ist für die Besteuerung der Zuwendung an den Dritten dessen Verhältnis zum ursprünglichen Geschenkgeber, der die Auflage angeordnet hat, maßgeblich. Geschenkgeber ist nicht der mit der Auflage Beschwerte, sondern derjenige, der dem mit der Auflage Beschwerten die Zuwendung macht. Der Beschwerte hat die ihm auferlegte Leistung nur zu vollziehen (BFH vom 21.12.1962, II 24/61, HFR 1963, 175, und vom 17.2.1993, II R 72/90, BStBl. II 523). Als Geschenkgeber nach dem ersten Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG ist daher die Person zu bezeichnen, die die Auflage anordnet, in diesem Fall Frau BW. Der mit der Leistung der Ausgleichszahlung beschwerte Bruder Sohn-A ist in diesem Fall kein Gesamtschuldner.

Da der Abgabenbehörde nur innerhalb dieser gesetzlichen Gesamtschuldnerschaft ein Wahlrecht eingeräumt ist, an wen die Steuervorschreibung ergehen soll, und dabei nur in diesem Fall eine privatrechtliche Vereinbarung zwischen den Gesamtschuldnern beachtlich wäre, im gegenständlichen Fall der übernehmende Bruder aber kein Gesamtschuldner ist, war der angefochtene Bescheid rechtsrichtig erlassen (vgl. dazu auch UFS 22.3.2005, RV/0428-G/02).

Die Inanspruchnahme eines der Gesamtschuldner steht im Beblieben des Gläubigers, der Abgabenbehörde, ist als Ermessensentscheidung an die Grenzen des [§ 20 BAO](#) gebunden und bedarf einer entsprechenden Begründung. In diesem gesetzlich vorgegebenen Rahmen sind auch vertragliche Vereinbarungen über die Kostentragung beachtlich und die Abgabenbehörde darf sich nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (VwGH 3.10.1996, [95/16/0068](#)).

Auch wenn sich in Punkt 5.4. des Schenkungsvertrages die jeweils Begünstigten zur Steuertragung verpflichteten, war es hier sachgerecht die bescheidmäßige Festsetzung gegenüber der Berufungswerberin vorzunehmen. Liegt ein Gesamtschuldverhältnis vor, so hängt es gemäß § 891 2. Satz ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen

Mitschuldnern das Ganze, oder nach von ihm gewählten Anteilen, oder aber das Ganze von einem einzigen fordern will. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses in Abgabensachen steht daher der Abgabenbehörde die Wahl zu, ob sie alle Gesamtschuldner, oder nur einzelne, im letzteren Fall welche der Gesamtschuldner, die diese Abgabe schulden, zur Leistung heranziehen will. Das Gesetz räumt somit der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gem. [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat. Ist beispielsweise die Forderung bei einem Gesamtschuldner uneinbringlich geworden, so liegt ein Ermessensspielraum in dieser Hinsicht für die Behörde nicht mehr vor (vgl. ua. VwGH 31.10.1991, [90/16/0150](#)). Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist aber auch dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. VwGH 26.6.2003, [2002/16/0301](#)). Entsprechend dem vertraglichen Innenverhältnis hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall mehrmals versucht, die Schenkungssteuer beim Geschenknehmer anzufordern. Da diese Versuche erfolglos blieben und somit die Einhebung der Schenkungssteuer bei Herrn SOHN-C mit Schwierigkeiten verbunden war, entsprach die vom Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vorgenommene Festsetzung der Schenkungssteuer gegenüber Frau BW als weitere Gesamtschuldnerin dem Gebot der Zweckmäßigkeit.

4. Zum Widerruf der Schenkung

Gemäß § 33 lit. a ErbStG in der gegenständlich anzuwendenden Fassung BGBl I 2005/26, in Geltung ab 29. April 2005, ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

Eine Erstattung der Steuer hat daher in allen Fällen - aber auch nur dann - stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Das hat zum Einen die Konsequenz, dass nicht mehr bloß - wie nach § 33 ErbStG aF - die Widerrufsfälle des ABGB zur Erstattung führen, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss; zum Anderen bedeutet die bereinigte Rechtslage, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat (VfGH 2.3.2005, [G 104/04](#)).

Die Herausgabe des Geschenkes an den Geschenkgeber, sohin die Rückabwicklung der ursprünglichen unentgeltlichen Zuwendung und Rückgängigmachung der seinerzeitigen Bereicherung im Wege eines actus contrarius, ist wesentliche Voraussetzung für die Steuererstattung. Die Schenkungssteuerpflicht bleibt bestehen, solange ein zurückgeforderter

Schenkungsbetrag vom Empfänger nicht zurückerstattet wird (vgl. VwGH 1.2.1951, Slg. 328/F).

Im gegenständlichen führte der von Frau BW gerichtlich geltend gemachte Widerruf der Schenkung nicht zur Herausgabe des "Geschenkes" von Herrn SOHN-C. Das Verfahren des GERICHTES/GZ** endete mit einer Ruhensvereinbarung. Beim Verkauf der Liegenschaft durch Herrn Sohn-A wurden die Forderungen seiner beiden Brüder ausdrücklich auf die Käuferin TANTE übertragen.

5. Zur Einwand der Verfassungswidrigkeit

Die Bestimmung des [§ 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955](#) und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua, als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 4. Juli 2007 (BGBl. I 2007/39) wurde die Aufhebung des [§ 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955](#) durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des [Art. 140 Abs. 5 B-VG](#) kundgemacht. In dieser Kundmachung ist - entsprechend den Bestimmungen des B-VG - auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

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).

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#), dass diese Bestimmung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sind. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall - weder im engeren noch im weiteren Sinne - gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#) ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. April 2012