



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. März 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, mit 21 v. H. von € 145.332,19, sohin im Betrag von **€ 30.519,76**, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

In der am 7. Dezember 2000 abgeschlossenen "Vereinbarung" wurde zunächst festgehalten, dass J zum Einen Kommanditist der Fa. P-KG. (Vermögenseinlage ATS 600.000) und zum Anderen Gesellschafter der Fa. R-GmbH (Stammeinlage ATS 1,123.700) ist. Es handelt sich dabei um jene Gesellschaftsanteile, die vom Vater WL von Todes wegen auf J übergegangen sind; dies mit der testamentarisch verfügten Auflage, auf die Dauer von 20 Jahren von den zur Verteilung kommenden Jahresgewinnen je ein Viertel an die Brüder W (= Berufungswerber, Bw), X und Y abzugeben. Unter Punkt (3) der Vereinbarung wird nun bestimmt, dass die Gewinnabfuhrverpflichtung um weitere 10 Jahre verlängert wird, sodass diese am 24. Oktober 2025 endet.

In der Folge einer bei der J-Privatstiftung im Jahre 2001 durchgeführten Betriebsprüfung hat das Finanzamt dem Bw mit Bescheid vom 11. März 2004, StrNr, ausgehend vom

steuerpflichtigen Erwerb von ATS 7,094.000 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. III) ErbStG eine 30%ige Schenkungssteuer im Betrag von umgerechnet € 154.662,33 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, die Verlängerung der Gewinnabfuhrverpflichtung stelle gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG eine freigebige Zuwendung dar. Die Höhe des Gewinnanspruches sei aus dem Mittelwert der Jahresgewinne aus 1997 bis 1999 ermittelt worden. Da eine bloße Forderung auf Bezahlung eines bestimmten Wertes (Kapitalforderungen in Form von Gewinnausschüttungen) vorliege, sei eine Abzinsung nicht vorzunehmen, da § 14 Abs. 1 BewG und nicht § 15 BewG anzuwenden sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, nach der zunächst bestehenden Gewinnabfuhrverpflichtung für den Zeitraum 1996 bis 2015 habe sich J in der Vereinbarung verpflichtet, diese um 10 Jahre zu verlängern. Die zukünftigen Gewinnanteile für die Jahre 2016 bis 2025 stellten zweifelsfrei schenkungssteuerpflichtige Zuwendungen dar. Der Tatbestand nach § 14 BewG werde jedoch vom vorliegenden Sachverhalt nicht berührt und sei auch vom Finanzamt inkonsequent herangezogen worden. Der Nennwert iSd § 14 BewG wäre nur anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder niedrigeren Wert begründen würden. Die Subsumierung unter § 14 Abs. 1 BewG sei grundsätzlich verfehlt, da

a) es sich bei einem Anspruch auf einen prozentuellen Anteil an einem Gewinn in ungewisser Höhe naturgemäß nicht um eine "bloße Forderung auf Bezahlung eines bestimmten Wertes" handle;

b) ein Nennwert aus anteiligen Gewinnansprüchen gar nicht existent sei und

c) exakt der in § 15 BewG geregelte Tatbestand vorliege, nämlich eine Nutzung oder Leistung (= Auszahlung eines Gewinnanteiles), die auf bestimmte Zeit (= 10 Jahre) beschränkt sei.

Damit sei aber zwingend eine Abzinsung nach § 15 BewG vorzunehmen. In eventu sei anstelle der Anwendung des § 14 BewG der gemeine Wert iSd § 10 BewG heranzuziehen, wozu sich unter Berücksichtigung verschiedener Zu- und Abschläge nach Branchenrisiko (im Einzelnen unter Punkt 3. der Berufung) ein Kapitalisierungszinsfuß von mindestens 12,25 % und damit eine Bemessungsgrundlage von ATS 700.249 beim Bw ergäbe. Laut abschließender Darstellung der Gewinnausschüttungen der letzten 4 Jahre, nämlich 1997 bis 2000, betragen diese hinsichtlich beider Gesellschaftsanteile im Durchschnitt jährlich gesamt ATS 2,834.477.

Vom Betriebsprüfer wurde in einer Stellungnahme zur Berufung bekräftigt, dass tatsächlich eine "bloße Forderung auf Bezahlung eines bestimmten Wertes, nämlich Kapitalforderungen in Form von Gewinnausschüttungen, welche gem. § 14 Abs. 1 mit dem Nennwert anzusetzen sind, und nicht etwa Nutzungen oder Leistungen iSd § 15 BewG" vorliegen würden. Mangels Abzinsungserfordernis sei auch nicht auf die Bewertungsvorschläge etc. in der Berufung einzugehen, zumal die Ausgangswerte unstrittig seien. Eine Anwendbarkeit des § 14 Abs. 3

BewG, dh. ein Abzinsungserfordernis aus dem Titel der Unverzinslichkeit, könne nicht gesehen werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2008 wurde im Sinne der oben dargelegten BP-Stellungnahme begründet.

Im Vorlageantrag vom 19. Feber 2008 wurde unter Verweis auf bezughabende Lehrmeinungen und Judikatur ergänzend eingewendet, insbesondere relevant sei die im Einzelfall vorzunehmende Abgrenzung zwischen einer in Raten zu begleichenden Kapitalforderung (zu bewerten nach § 14 BewG) und einer wiederkehrenden Nutzung oder Leistung (zu bewerten nach § 15 BewG). Nach gegenständlichem Sachverhalt liege eine wiederkehrende Leistung, nämlich ein Genussrecht an Gewinnen zweier Gesellschaften, vor. Eine zwingende Abzinsung sei insofern systemkonform, als das Schenkungssteuerrecht vom Bereicherungsprinzip beherrscht werde, demgemäß der Zeitpunkt des Eintrittes der Vermögensvermehrung zu berücksichtigen sei, dh. der Umstand, dass eine Vermögensvermehrung von heute € 100 wesentlich mehr wert sei als eine solche erst im Jahr 2016 oder noch später. Selbst die Bestimmung nach § 14 Abs. 1 BewG, die allerdings nach Ansicht des Bw hier nicht anzuwenden wäre, gehe damit konform. Der Nennwert sei nur anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände vorlägen. Da das Genussrecht erst ab 2016 zustehe, läge ein solcher besonderer Umstand mangels durchschnittlicher Konditionen wie sonst im Wirtschaftsleben vor.

In Beantwortung eines Vorhaltschreibens des UFS (samt Bewertungsvorschlag) hat der Bw im Schreiben vom 23. Oktober 2009 sein Berufungsbegehren dahin eingeschränkt, dass die Schenkungssteuer im Betrag von € 30.519,76 festgesetzt werde, und hat die zuvor gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Gegenstandsfall ist außer Streit gestellt, dass mit der Vereinbarung vom 7. Dezember 2000 eine schenkungssteuerpflichtige Zuwendung von J an den Bw verwirklicht wurde sowie, dass der der Bemessung zugrundezulegende Ausgangswert (= im Durchschnitt der Jahre insgesamt jährlich zu verteilender Gewinn) ATS 2.834.477 beträgt, der sohin mit anteilig 25 %, das sind ATS 708.619 bzw. umgerechnet rund € 51.497, auf den Bw entfällt.

In Streit gezogen ist allein die Bewertung der Gewinnabfuhrverpflichtung, im Besonderen ob nach dem Dafürhalten des Bw eine wiederkehrende und auf bestimmte Zeit beschränkte Leistung iSd § 15 Bewertungsgesetz vorliegt, bei welcher eine Abzinsung vorzunehmen wäre.

Nach § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG), BGBl 1955/148, idF BGBl I 1999/28, sind *Kapitalforderungen*, die nicht in § 13 bezeichnet sind (= Wertpapiere und Anteile), und Schulden mit dem *Nennwert* anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Nach Abs. 3 dieser Bestimmung ist der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden jener Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5,5 v. H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt. Zufolge der Novellierung durch BGBl I 2003/71, in Geltung ab 21. August 2003, lautet § 14 Abs. 3 BewG:

"Der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden ist der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen "unter Berücksichtigung von Zinseszinsen" in Höhe von 5,5 v. H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt."

Gemäß § 15 Abs. 1 BewG ist der Gesamtwert von *Nutzungen oder Leistungen*, die auf *bestimmte Zeit* beschränkt sind, die *Summe der einzelnen Jahreswerte* abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem Zinssatz in Höhe von 5,5 v. H. auszugehen.

Kapitalforderungen iSd § 14 BewG sind alle Forderungen, die auf die Zahlung von Geld gerichtet sind, nicht jedoch Forderungen auf Leistungen anderer Art, zB von Waren, Werkleistungen etc. Letztere sind gemäß § 10 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Bei wiederkehrenden Leistungen (zB Zinsen, Gehältern) sind *nur die im Bewertungszeitpunkt bereits fälligen Leistungen* als Kapitalforderungen anzusehen. Für Kapitalforderungen nach § 14 BewG ist grundsätzlich der Nennwert anzusetzen, also der Wert, *auf den die Forderung lautet*. Unter Nennwert ist der Betrag zu verstehen, der nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses vom Schuldner bei Fälligkeit der Forderung zu entrichten ist. Unter "Nennwert" kann begrifflich nur eine *Wertangabe* verstanden werden, die auf zwei wesentlichen Faktoren beruht, nämlich der ziffernmäßigen Wertangabe und der anzuwendenden Maßeinheit (vgl. VwGH 22.3.1982, 17/2806/79; siehe zu vor: *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Band I, Rzn. 1, 2 und 9 zu § 14 erster Absatz).

Für die Anwendbarkeit der Vorschrift nach § 15 BewG ist eine Prüfung dahin erforderlich, ob es sich aufgrund der im Einzelfall gegebenen Tatbestandsmerkmale tatsächlich um eine wiederkehrende Nutzung oder Leistung und nicht um eine in Raten zu begleichende Kapitalforderung handelt, welche nach § 14 BewG zu bewerten ist (*Twaroch-Wittmann-Frühwald*, aaO, zu § 15).

In Anbetracht der gegenständlichen Tatbestandsmerkmale handelt es sich nach Ansicht des UFS bei der am 7. Dezember 2000 getroffenen Vereinbarung, mit welcher für den Bw der Anspruch auf jährliche Gewinnabfuhr gegenüber J zwar sogleich entstanden, jedoch die

Fälligkeit dieser Leistungen beginnend ab Oktober 2016 aufgeschoben ist, um eine **wiederkehrende Leistung** des jeweiligen Gewinnanteiles auf eine bestimmte Zeit, nämlich über den Zeitraum von 10 Jahren. Entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes liegt nämlich keine Forderung auf eine *bestimmte Geldsumme* - und somit eine Kapitalforderung iSd § 14 BewG - vor, die sozusagen auf 10 Jahre verteilt bzw. in Raten abgestattet wird. Von einem konkreten Wert, auf den die Forderung lautet bzw. der nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses bei Fälligkeit vom Schuldner zu entrichten ist und damit vom "Nennwert" der Leistung kann keine Rede sein. Vielmehr handelt es sich um eine wiederkehrende und betragsmäßig unbestimmte Leistung, wozu auch das Finanzamt zu Bewertungszwecken den Durchschnittsgewinn der vorangehenden Jahre herangezogen und diesen auf die Dauer von 10 Jahren hochgerechnet hat. Insofern wurde also auch vom Finanzamt in inkonsequenter Weise – wie vom Bw zutreffend eingewendet - zunächst auf den Bewertungsmaßstab nach § 15 Abs. 1 BewG (Gesamtwert = Summe der einzelnen Jahreswerte) abgestellt.

Von einer Kapitalforderung könnte etwa dann gesprochen werden, wenn vertraglich der Anspruch auf eine bestimmte Summe Geldes (zB ATS 7 Mio.) vereinbart worden und diese Forderung über einen Zeitraum von 10 Jahren in Teilbeträgen abzustatten gewesen wäre, was hier jedoch nicht der Fall ist.

Es ist daher dem Berufungsbegehren zu folgen, dass der vorliegende Sachverhalt unter die Bestimmung des **§ 15 Abs. 1 BewG** zu subsumieren und demgemäß hinsichtlich des Gesamtwertes der Leistung (Summe der einzelnen Jahreswerte) eine Abzinsung (finanzmathematische Berechnung) vorzunehmen ist. Verwiesen wird dazu auf die Berechnung des abgezinsten Betrages unter Zuhilfenahme des vom BMF zur Verfügung gestellten Berechnungsprogrammes betr. die "Abzinsung von Forderungen" (unter: www.bmf.gv.at/service/Anwend/Steuerberech/Par14/Par14.aspx) in der Beilage.

Nachdem es sich dabei zunächst um ein zu § 14 Abs. 3 BewG erstelltes Programm handelt, nach welcher Bestimmung eine finanzmathematische Abzinsung erst ab dem 21. August 2003 möglich war, wurden – um im Hinblick auf den gegenständlich bereits im Jahr 2000 abgeschlossenen Vertrag gleiche Rahmenbedingungen zu schaffen - die einzelnen Daten (Bewertungstichtag = Vertrag, Fälligkeit der letzten Rate) um jeweils 3 Jahre verschoben (Jahr 2003 anstelle von 2000, Jahr 2028 anstelle von 2025).

Hieraus errechnet sich unter Zugrundelegung einer einmal jährlichen und nachschüssigen Leistung in Höhe von umgerechnet € 51.497 an den Bw beginnend ab 2016 (= tilgungsfreier Zeitraum von 15 Jahren) der abgezinsten Betrag mit **€ 145.442,19**.

Die Schenkungssteuer bemißt sich ausgehend davon nach Abzug des Freibetrages von € 110,

sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 145.332,19 gem. § 8 Abs. 1 (Steuerklasse III) ErbStG mit 21 % im Betrag von **€ 30.519,76**.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung im Hinblick auf das eingeschränkte Berufungsbegehren stattzugeben und spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Abzinsung)

Innsbruck, am 30. November 2009