



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Gerhard Flenreiss und Dr. Otto Farny über die Berufungen der A. W., Adr., vertreten durch Dr. Harald Bisanz, 1010 Wien, Kärntner Ring 14, vom 28. Februar 2007 bzw. 27. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. Jänner 2007 und gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. November 2011 und vom 24. November 2011, ErfNr. 1/2005 und 2/2005 betreffend Schenkungssteuer (Schenkungen vom 3. März 2005 und vom 17. Mai 2005 von Dr. D. Y. und Schenkungen vom 3. März 2005 und vom 17. Mai 2005 von H. Y.) nach der am 10. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Entscheidungsgründe

Mit beim Finanzamt unter ErfNr. 1/2005 erfasster Abgabenerklärung vom 24. Mai 2005 meldete die Bw. eine Schenkung von Sparbüchern und Wertpapieren vom 3. März 2005 von H. Y. bzw. von Dr. D. Y. an die Bw.

Lt. der in Kopie beigelegter handgeschriebener Schenkungsurkunde hat die Schenkungsvereinbarung folgenden Inhalt:

"Schenkung

Ich, Dr. D. Y. und ich H. Y. schenken und übergeben Frau A. W., geb. xxx folgende Sparbücher:

3411-83

weilers folgende Depot:

000834-3, 000834-9, 825-0, 845-8

Zum Zeichen der körperlichen Übergabe übergeben wir die Sparbücher selbst und weiters übergeben wir zum Zeichen der persönlichen Übergabe die letzten Depotauszüge selbst mit dem Ersuchen und Auftrag an die Bank, Frau A. W. als neue Eigentümerin die unbeschränkte Verfügungsmacht einzuräumen.

Frau A. W. hatte schon bisher Bankvollmacht über die Sparbücher und Wertpapiere und ist durch die vorliegende Schenkung und Übergabe nunmehr unbeschränkte Eigentümerin, jedoch mit folgender Einschränkung:

Frau A. W. und ihr Lebensgefährte Herr G., haben die Verpflichtung mir, wann immer ich es benötige, aus diesen Werten jeden gewünschten Geldbetrag, den ich zur Deckung meines Lebensbedarfes oder zur Finanzierung von Medikamenten oder sonstigen Gesundheitsbedarf benötige, soweit nicht durch Krankenversicherung und Pension gedeckt, zu bezahlen.

<Unterschrift H. Y.>

<Unterschrift Y. D.>

Wien, 3. März 2005"

Im Begleitschreiben ist dazu ausgeführt, dass sich für die Geschenknehmerin absolut nicht feststellen lasse, wieviel sie letztlich im Schenkungswege erworben haben werde, da gemäß dem letzten Absatz der schriftlichen Schenkung die Bedingung bzw. Auflage gestellt sei, jeden gewünschten Geldbetrag aus den schenkungsgegenständlichen Werten für die dort genannten Zwecke zur Verfügung zu stellen. Insoweit könne der gesamte Schenkungsbetrag aufgezehrt werden. Dies wäre bei der Bemessung zu berücksichtigen bzw. ein vorläufiger, bedingter Abschluss dieser Abgabenerklärung-Sache herbeizuführen.

Lt. der Abgabenerklärung ist das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Zuwendenden und der Bw. "fremd".

Der Guthabensstand des auf "Dr. D. Y." lautenden Sparbuches wurde mit € 49.434,93 erklärt. Für die insgesamt vier Wertpapierdepots wurde ein Wert von € 367.160,35 (€ 128.174,24, € 196.388,38, € 7.201,92 und € 35.395,81) erklärt.

Zur Ausführung der Zuwendung wurde *"Persönliche Übergabe des Sparbuches und symbolische Übergabe der letzten Wertpapierdepotauszüge mit Schenkungsvertrag vom 3.3.2005"* erklärt.

Weiters wurde als Auflage die *"Heranziehung des Schenkungsbetrages zur lebenslänglichen Pflege beider Geschenkgeber"* lt. Schenkungsvertrag vom 3. März 2005 erklärt.

Die Wertpapierdepots lauten lt. beigelegter Depotauszüge jeweils auf *"Dr. D. Y. oder H. Y."* bzw. umgekehrt).

Mit beim Finanzamt unter der ErfNr. 2/2005 erfasster Abgabenerklärung vom 8. August 2005 meldete die Bw. unter Hinweis auf einen handschriftlichen Schenkungsvertrag eine neuerliche Schenkung von Sparbüchern jeweils per 17. Mai 2005 von H. Y. bzw. Dr. D. Y. an die Bw., und zwar eines Sparbuches im Wert von € 8.685,18 lautend auf Dr. D. Y. und eines Sparbuches von € 38.001,00 lautend auf H. Y..

Lt. der in Kopie beigelegter Schenkungsurkunde hat die Schenkungsvereinbarung folgenden Inhalt:

"Die Anschlußsparbücher

Nr. . 599/00 Dr. D. Y.

Nr. . 611/00 H. Y.

zum Sparbuch Nr. 3411 – 83 Dr. D. Y. sind widmungsgemäß und im Sinne des Schenkungsvertrages vom 3.3.2005 zu verwenden und werden mit heutigem Tag Frau A. W., geb xxx persönlich übergeben.

Der nach allfällig notwendigen Zahlungen für mich und meine Frau und im Sinne des Schenkungsvertrages verbleibende Rest aus diesem Anschlußsparbüchern gehört nach unserem Tod endgültig A. W., geb xx. Dies gilt insbesondere auch als letztwillige Verfügung über diese Sparbücher.

Wien, 17. Mai 2005

<Unterschrift Y. D.> <Unterschrift H. Y.>"

Im Begleitschreiben verwies die Bw. darauf, dass die nunmehr angezeigte Schenkung der "Anschlussbücher" vom 17. Mai 2005 im unmittelbaren Zusammenhang mit der ersten Schenkung vom 3. März 2005 hingen, da die "neue" Schenkung an dieselben Bedingungen und Auflagen der Schenkung vom 3. März 2005 gebunden sei.

Es lasse sich daher, wie in der Schenkung vom 3. März 2005, für die Geschenknehmerin ebenfalls nicht feststellen, wie viel die Bw. letztlich im Schenkungswege erworben habe. Dies wäre bei der Bemessung zu berücksichtigen bzw. ein vorläufiger bedingter Abschluss dieser Abgabenerklärungsache herbeizuführen.

In der Abgabenerklärung wurde zur Ausführung der Zuwendung *"Persönliche Übergabe der Sparbücher mit Schenkungsvertrag vom 17.5.2005"* erklärt.

Weiters wurde als Auflage die "Heranziehung des Schenkungsbetrages zur lebenslänglichen Pflege beider Geschenkgeber" lt. Schenkungsvertrag vom 3. März 2005 erklärt.

Nach dem Ableben von Frau H. Y. mit 3. Dezember 2005 erklärte die Bw. auf Grund einer Anfrage des Finanzamtes vom 14. November 2006 betreffend Schenkung von Sparbüchern vom 17. Mai 2005 mit Dr. D. und H. Y. mit Schreiben vom 23. November 2006, dass bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Aufwendungen zu tätigen gewesen wären, dass aber noch nicht feststehe, ob für Herrn Dr. Y., der im 93. Lebensjahr stehe, Aufwendungen zu tätigen seien. Nach der Beurteilung der Einschreiter sei denkbar, dass auch aus dem auf Frau Y. entfallenden Schenkungsteil zweckgebundene Entnahmen für Leistungen an Herrn Dr. Y. erforderlich sein würden, weil es die Absicht der Geschenknehmer gewesen sei, dass der gesamte geschenkte Betrag als Haftungskapital für jeden der beiden Teile, bis zu deren Ableben, als Reserve bereitstehe, sodass insoweit der Schenkungsumfang noch nicht spezifiziert werden könne.

Auf Grund einer Anfrage des Finanzamtes vom 18. Mai 2010 betreffend Zuwendung vom 3. März 2005 erklärte die Bw. mit Eingabe vom 5. Juli 2010, dass von den Schenkungen bis Juni 2010 € 158.000,00 für Herrn Dr. Y. verbraucht worden seien.

Weiters meinte die Bw., dass ihr der Vollgenuss der Schenkungen nunmehr erst zu einem Zeitpunkt zukommen könne, zu dem die Schenkungssteuer bereits abgeschafft wäre. Jene Zuflüsse, die auf den Zeitpunkt bis zur Abschaffung der Schenkungssteuer denkbar anteilmäßig zugekommen wären, seien durch die oben genannten Mehrausgaben mindestens mehrheitlich verbraucht.

In einer ergänzenden Bekanntgabe vom 19. Jänner 2011 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass Herr Dr. D. Y. am 23. Juli 2010 verstorben sei, und erklärte die *"von der Geschenknehmerin gemäß getroffener Übereinkunft"* getragenen Kosten mit € 158.000,00 gemäß Eingabe vom 5. Juli 2010 zuzüglich Bestattungskosten von € 4.479,00, Parten € 333,60, Totenmal € 800 und Räumungskosten der Wohnung des Geschenkgebers von € 3.000,00.

Weiters meinte die Bw., dass mit dem Tod des letzten der beiden Geschenkgeber die Schenkung frühestens ausgeführt worden sei.

Im Rahmen einer weiteren Vorhaltsbeantwortung betreffend die Zuwendung vom 3. März 2005 erklärte die Bw. zur Frage, wem die zugewendeten Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Zuwendung zugerechnet wären, dass das Sparbuch im Wert von € 49.434,93 und die Wertpapierdepots im Wert von € 128.174,24 und über € 35.395,81 Herrn Dr. D. Y. und die Wertpapierdepots im Wert von € 196.388,38 und € 7.201,92 Frau H. Y. zugeordnet gewesen seien.

Für die Schenkung des Anschlusssparbuches Nr. 611/00 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien betreffend eine *"Schenkungssteuer vom 17. Mai 2005 mit Verl n Y. H."* [richtig wohl: mit Y. H.] bereits mit Schenkungssteuerbescheid vom 26. Jänner 2007, ErfNr. 2/2005, ausgehend von einer Zuwendung im Wert von € 38.001,00, unter Abzug eines Freibetrages von € 2.200,00 und unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 3,5 % für die Steuerklasse I Schenkungssteuer in Höhe von € 1.253,04 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung verwies die Bw. darauf, dass hier die Steuerklasse V zur Anwendung käme.

Nach Ausführungen zum aktenkundigen Sachverhalt sowie zu § 20 ErbStG 1955 erklärte die Bw. im Wesentlichen Folgendes:

"Daraus ergeben sich mehrfache Konsequenzen, die keine Vorschreibung einer Schenkungssteuer erlauben und die Behebung des angefochtenen Bescheides und Beseitigung der Vorschreibung erforderlich machen.

a) Durch den Willen der Vertragsparteien ist die Geschenkgeberin nur auf den verbleibenden

Rest aus den geschenksgegenständlichen Wertpapieren gesetzt.

Ein Vorgang, der häufig gewählt wird: Einer Person, die sich, wie hier die Einschreiterin, umfassend um jemanden kümmert, wird zu Lebzeiten geschenkt, allerdings mit der Einschränkung, dass sie nur auf einen verbleibenden Rest hoffen kann und primär die Mittel vorbehalten bleiben für die Verwendung zum eigenen Gebrauch und Aufwand. Das haben die Vertragsparteien hier ausdrücklich festgelegt, sodass die vom Gesetz geforderte Bereicherung (noch) nicht gegeben, die Fälligkeit einer Schenkungssteuer daher nicht eingetreten ist und gar nicht feststeht, ob die Geschenknehmerin überhaupt je "bereichert" sein wird.

b) Durch die Version "nach unserem Tod gehören die Anschlusssparbücher endgültig Frau W." ist sogar insoweit von einer letztwilligen Verfügung auszugehen, die - weil es sich um ein KEST-endbesteuertes Sparbuch handelt – sogar (verfassungs)gesetzlich von einer Schenkungssteuer-Vorschreibung ausgenommen ist."

Weiters machte die Bw. Verfassungswidrigkeit des Erbschaftssteuergesetzes geltend.

Gegen die Berufungsvorentscheidung, mit welcher der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert wurde, dass unter Zugrundelegung der Steuerklasse V Schenkungssteuer in Höhe von € 7.578,20 anstelle von bisher € 1.253,04 festgesetzt wurde, brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein.

Nach Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates wegen der im vorgelegten Bemessungsakt erwähnten, jedoch im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigten Vorschenkung setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber der Bw.

Schenkungssteuer

1. unter ErfNr. 1/2005 mit Schenkungssteuerbescheid vom 17. November 2011 für die *"Zuwendung vom 3. März 2005 mit Erbe n H. Y."* [richtig wohl: H. Y.] ausgehend von einer Zuwendung im Wert von € 203.590,30 und unter Abzug eines Freibetrages von € 110,00 und unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 38 % für die Steuerklasse V Schenkungssteuer in Höhe von € 77.322,40;
2. unter ErfNr. 1/2005 mit Schenkungssteuerbescheid vom 17. November 2011 für die *"Zuwendung vom 3. März 2005 mit Y. D."* ausgehend von einer Zuwendung im Wert von € 55.004,98 und unter Abzug eines Freibetrages von € 110,00 und unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 22 % für die Steuerklasse V Schenkungssteuer in Höhe von € 12.076,68 und
3. unter ErfNr. 2/2005 mit Schenkungssteuerbescheid vom 24. November 2011 für die *"Schenkung vom 17. Mai 2005 mit Y. D."* ausgehend von einem Erwerb zum 17. Mai 2005 von € 8.685,18, unter Berücksichtigung der Vorschenkung vom 3. März 2005 und unter Abzug eines Freibetrages von € 110,00 sowie der anrechenbaren Steuer aus dem Vorerwerb von € 12.076,68 und unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 26 % für die Steuerklasse V Schenkungssteuer in Höhe von € 4.454,12 fest.

Die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 158.000,00 wurden beim Erwerb von Dr. D. Y. vom 3. März 2005 berücksichtigt.

Die weiteren geltend gemachten Kosten, im Besonderen die Begräbniskosten wurden mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass die Geschenknehmerin nicht verpflichtet sei, aus den zugewendeten Vermögenswerten die Begräbniskosten zu zahlen.

Weiter begründete das Finanzamt diese Bescheide damit, dass die Schenkungen am 3. März 2005 bzw. am 17. Mai 2005 ausgeführt worden seien und gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entstehe.

In der gegen diese Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zu fällen, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

In der Begründung meint die Bw. im Wesentlichen, dass die Bereicherung erst mit dem Tod des Dr. D. Y. im Jahr 2010 eingetreten sei.

Der Geschenknehmerin sei mangels einer ihr abschließend zugekommenen, überblickbaren Verfügungsfähigkeit nicht einmal die Antastung auch kleinerer Beträge für sich, aufgrund der Bedingungen aus dem gegenständlichen Schenkungsvertrag, möglich gewesen (mit Ausnahme also direkter Zuzahlungen an die beiden Geschenkgeber gemäß dem vereinbarten Zweck), sodass auch aus diesem Gesichtspunkt von einer Ausführung der Schenkung nicht gesprochen werden könnte.

Auf Grund des sachlichen Zusammenhanges der Schenkungssteuerfälle verlangte der Referent gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens im Sinne des § 282 Abs. 1 Z 2 3. Satz BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat über die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid vom 26. Jänner 2007.

Mit der Vorladung wurde der Bw. im Rahmen eines Vorhaltes des Sachverhaltes und der rechtlichen Würdigung aus Sicht des Referenten betreffend die Zuwendung vom 17. Mai 2005 von H. Y. auch vorgehalten, dass das Finanzamt hier nicht nur von einem unrichtigen Steuersatz ausgegangen sei, sondern auch der Vorerwerb vom 3. März 2005 nicht berücksichtigt worden sei.

In der am 10. Dezember 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung bekräftigte die Bw. bzw. ihr Vertreter vor allem das bisherige Vorbringen, verwies auf die Judikatur zur mittelbaren Schenkung und meinte, dass wenn eine Gesetzesänderung komme, die Bw. auch die Chance haben müsse, in den Genuss zu kommen.

Hintergrund dieser Schenkungsverträge sei, dass der Lebensgefährte der Bw. der Neffe von Dr. D. Y. gewesen sei.

Im zweiten Schenkungsfall sei in den Vertrag hineingeschrieben worden, dass diese auch als letztwillige Verfügung über diese Sparbücher gelte. Dies gelte auch für die erste Schenkung.

Dr. D. Y. habe "Buch geführt" über die Ausgaben der Bw. und habe Wünsche geäußert, ob und welche und wie viele Pflegerinnen er wollte und wieviel der Pflegerin zu zahlen gewesen wäre.

Es liege keine Auflage, sondern Bedingung vor. Eine Ausführung der Schenkung habe während der Dauer des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes nicht stattgefunden.

Dr. D. Y. sei die ganze Zeit wirtschaftlicher Eigentümer geblieben.

Die Bw. habe sich um die Geschenkgeber gekümmert. Die Bw. habe die Bankwege und andere Wege erledigt. Die Pflegerin habe die Bw. bezahlt dh. die Bw. habe Dr. Y. immer das Geld gegeben und er habe es der Pflegerin übergeben.

Dr. D. Y. habe die Schenkungsverträge deshalb so formuliert, weil er wollte, dass das Geld letztendlich wirklich der Bw. bleibe. Er habe immer genau wissen wollen, wieviel Geld die Bw. für ihn ausbebe, wieviel der Pension für die Pflege und Haushaltsführung aufgehe und wieviel die Bw. für seinen Lebensunterhalt ausbebe. Er habe sich das Essen immer von einem Restaurant bringen lassen. Die Pflegerinnen hätten ein Protokoll über die Besuche (Ärzte, Hausbesorgerinnen und die Bw. ua.) zu führen gehabt. Die Bw. habe ein Kassabuch über alles geführt und auch Aktenvermerke gemacht. Die Bw. habe eine Liste geführt, wieviel Geld sie vom Sparbuch abgehoben und in die Kassa gegeben habe, jeweils versehen mit Datum. Und die Pflegerinnen hätten das genauso gemacht.

Dazu übergab die Bw. ihre Aufzeichnungen, die kopiert, zum Akt genommen wurden.

Zur Frage des Vertreters, ob die Bw. nach diesen beiden Schenkungen das Gefühl gehabt habe, sie könne über viel Geld verfügen, erklärte die Bw., dass sie das nicht gehabt habe, da sie ja nicht darüber verfügen konnte. Es sei das Geld bis zum Schluss dagewesen. Sie habe das Geld praktisch nur verwaltet. Es hätte ja auch sein können, dass Dr. Y. bettlägrig werde und noch eine Krankenschwester gebraucht hätte.

Der Beisitzer Dr. Farny verwies darauf, dass sich die Bw. sehr steuerehrlich verhalten habe, stellte fest, dass die Bw. laut Schenkungsvertrag vor den Schenkungsverträgen schon eine Bankvollmacht gehabt habe und dass die Bw. die Pflegerinnen und die Betreuung mit der Bankvollmacht auch bezahlen hätte können und stellte dann die Frage an die Bw., ob Dr. D. Y. etwas anderes als eine Schenkung gewollt habe.

Dazu meinte die Bw., dass Dr. Y. gewollt habe, dass das Geld bei ihr bleibe. Ein Testament hätte man ändern können. Das Geld das übrig bleibe sollte ihr bleiben.

Zur Frage des Beisitzers Flenreiss, warum das Finanzamt die zweite Schenkung nicht als Schenkung auf den Todesfall sehe, verwies die Amtspartei auf die tatsächliche Übergabe im Schenkungsvertrag.

Weiters erklärte die Bw. auf die Frage, was passiert wäre, wenn die Bw. während ihrer Betreuung Geld abgehoben und für sich verwendet hätte, dass Dr. Y. dann sehr böse gewesen wäre. Außerdem wäre dann kein Geld für die Betreuung mehr da gewesen, dass heiße, sie hätte dann die Betreuung bezahlen müssen.

Zur Erklärung des Parteienvertreters, dass der Hinweis, dass die Steuerschuld mit der Übergabe entstehe, nicht berücksichtige, dass nach der Judikatur der Höchstgerichte in Österreich und im EU Raum, das Kriterium die Bereicherung sei und das dies im gegenständlichen Fall aus all den angeführten Gründen nicht eingetreten gewesen sei, verwies der Referent auf den Leitsatz des im Vorhalt anlässlich der der Vorladung bereits erwähnten Urteils des BFH vom 7.6.1989, II R 183/85, wonach die Verpflichtung des Bedachten zu aufschiebend bedingten Leistungen im Zuge eines Überlassungsvertrages die Bereicherung des Bedachten iSd § 7 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG 1974 vor Eintritt der Bedingung nicht schmälern könne.

Dazu führte der Vertreter der Bw. aus, dass diese Entscheidung offensichtlich nur auf eine aufschiebende Bedingung abstelle, während die Bw. auch mit einer Resolutivbedingung konfrontiert hätte sein können. Nämlich dass die Schenkung hinfällig geworden wäre, wenn die Beträge verbraucht hätten werden müssen. Gerade die Formulierung mit dem Wort endgültig in der Anschlussschenkung im Mai 2005 indiziere diese mögliche und von Parteien gewollte Folge eines gänzlichen Wegfalles der Schenkung durch den genannten Verbrauch.

Zur vom Referenten in den Raum gestellten Verböserung betreffend die Schenkung von H. Y. vom 17. Mai 2005 meinte der Vertreter der Bw. unter Hinweis auf die unverzügliche Offenlegung schon in Zusammenhang mit der unrichtigen Steuerklasse, dass die beabsichtigte Verböserung dem Vertrauensgrundsatz widerspreche.

Weiters meinte der Vertreter der Bw., dass in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der sonstigen Rechtsordnung, wonach der Verjährungszeitpunkt, -beginn am Tag des Ereignisses beginne (Schadenersatzgebühren) und die diesbezügliche höchstgerichtliche Judikatur taggenau daran festhalte, die nunmehrige Vorschreibung aus verjährungsrechtlichen Aspekten nicht als gerecht anzusehen sei.

Weiters erklärte die Bw. im Zuge der Berufungsverhandlung, auch Erbin des Dr. Y. zu sein.

Zum Einwand der Verjährung verwies die Amtspartei auf einen Vorhalt vom 14. November 2006 als Verlängerungshandlung betreffend die Schenkung im Mai 2005 und vom 18. Mai 2010 als Verlängerungshandlung betreffend die Schenkung im März 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest und wurde den Entscheidungen zu Grunde gelegt:

Die Bw. hat die oben dargestellten Schenkungsverträge vom 3. März 2005 und vom 17. Mai 2005 mit H. Y. und mit Dr. D. Y. wie beurkundet abgeschlossen und es sind die schenkungsgegenständlichen Vermögenswerte wie vereinbart jeweils mit Abschluss der Schenkungsverträge übergeben worden.

Schenkung von Dr. D. Y. vom 3. März 2005:

Sparbuch Nr. 3411-83 im Wert von € 49.434,93

Wertpapiere Depot Nr. 000834-3 und Depot Nr. 845-8 im Wert von € 128.174,24 und von € 35.395,81

Schenkung von H. Y. vom 3. März 2005:

Wertpapiere Depot Nr. 000834-9 und Depot Nr. 825-0 im Wert von € 196.388,38 und von € 7.201,92

Schenkung von Dr. D. Y. vom 17. Mai 2005:

Sparbuch Nr. . 599/00 im Wert von € 8.685,18

Schenkung von H. Y. vom 17. Mai 2005:

Sparbuch Nr. . 611/00 im Wert von € 38.001,00

Weiters steht fest, dass die Bw. auf Grund des Schenkungsvertrages vom 3. März 2005 mit Dr. D. Y. entsprechend ihrer vertraglichen Verpflichtung einen Betrag von € 158.000,00 wieder herauszugeben hatte bzw. für den Geschenkgeber zu verwenden hatte.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Erklärungen der Bw. einschließlich den Erklärungen im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung und den von der Bw. vorgelegten Urkunden.

Aus den Vertragsinhalten wie auch aus den Abgabenerklärungen erschließt sich, dass bei Abschluss der Vereinbarungen ein Schenkungswille bzw. Bereicherungswille der Geschenkgeber gegeben war und der Parteienwille auf eine Schenkung mit der Auflage gerichtet war, unter bestimmten Bedingungen aus den übergebenen Werten Zahlungen zu Gunsten der Geschenkgeber zu leisten.

Dieser Auslegung stehen die sachverhaltsbezogenen Erklärungen der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht entgegen, sondern bestärken diese.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955 unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Diese Bestimmung und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a. 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 39/2007) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) 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 Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der Verfassungsgerichtshof 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 Sinn - gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG 1955 gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes ua.

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Die Steuerschuld entsteht nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Die nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 BewG 1955 bzw. § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 für die Schenkungssteuer geltenden §§ 4 bis 8 BewG 1955 lauten wie folgt:

"§ 4. Aufschiebend bedingter Erwerb

Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, werden erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist.

§ 5. Auflösend bedingter Erwerb.

- (1) Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, werden wie unbedingt erworbene behandelt. Die Vorschriften über die Berechnung des Kapitalwertes der Nutzungen von unbestimmter Dauer (§ 15 Abs. 2 und 3, § 16, § 17 Abs. 3) bleiben unberührt.*
- (2) Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschußfrist.*

§ 6. Aufschiebend bedingte Lasten.

- (1) Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, werden nicht berücksichtigt.*
- (2) Für den Fall des Eintrittes der Bedingung gilt § 5 Abs. 2 entsprechend.*

§ 7. Auflösend bedingte Lasten.

- (1) Lasten, deren Fortdauer auflösend bedingt ist, werden, soweit nicht ihr Kapitalwert nach § 15 Abs. 2 und 3, § 16, § 17 Abs. 3 zu berechnen ist, wie unbedingte abgezogen.*

(2) Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern entsprechend zu berichtigen.

§ 8. Befristung auf einen unbestimmten Zeitpunkt.

Die §§ 4 bis 7 gelten auch, wenn der Erwerb des Wirtschaftsgutes oder die Entstehung oder der Wegfall der Last von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiß ist."

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. (VwGH 25.03.2004, 2001/16/0241 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungsteuer, Rz. 23 zu § 12 ErbStG).

Bei einer Schenkung unter einer Bedingung ist zwischen einer aufschiebenden und auflösenden Bedingung zu unterscheiden. Ist ein Geschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so beginnen die Rechtswirkungen erst dann, wenn das ungewisse Ereignis eintritt. Treten die Rechtswirkungen zwar ein, hören sie aber bei Eintritt des ungewissen Ereignisses wieder auf, so liegt eine auflösende Bedingung vor.

Aufschiebend ist eine Bedingung, wenn ein Rechtserwerb an sie geknüpft ist.

Bei einem Erwerb unter aufschiebender Bedingung entsteht die Steuerschuld im Hinblick auf § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 erst im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, also erst nach Eintritt der Bedingung. Ein auflösend bedingter Erwerb wird gemäß § 5 Abs. 1 BewG 1955 wie ein unbedingter behandelt. Allerdings ist im Falle des Eintrittes der Bedingung der Anspruch auf Berichtigung der Steuer gegeben (siehe Fellner, aaO., Rz 59 zu § 3 ErbStG).

Nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 3 Abs. 4 ErbStG 1955 wird die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird.

Eine Auflage ist die einem unentgeltlichen Geschäft hinzugefügte Nebenbestimmung, durch die ein Zuwendungsempfänger zu einem Verhalten verpflichtet wird. Dieses kann in jeder Leistung bestehen, die als Inhalt eines Forderungsrechtes möglich ist. (vgl. VwGH 16.11.1989, 88/16/0141).

Unter dem Begriff "Schenkungen unter einer Auflage" ist nicht nur eine Gegenleistung schlechthin, sondern jede einem Beschenkten auferlegte Leistung zu verstehen, die keine vertraglich bedungene Gegenleistung iSd bürgerlichen Rechts bildet, jedoch die Bereicherung des Bedachten und damit auch die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer herabsetzt.

Dementsprechend bestimmt § 20 Abs. 8 ErbStG 1955, dass eine Zuwendung unter einer Auflage, die in Geld veranschlagt werden kann, nur insoweit steuerpflichtig ist, als sie den Wert der Leistung des Beschwerten übersteigt (siehe Fellner, aaO, Rzn 61 - 64 zu § 3).

Es liegt hier weder ein aufschiebend noch auflösend bedingter Erwerb vor.

Entsprechend dem vorliegenden Sachverhalt haben die Geschenknehmer der Bw. die schenkungsgegenständlichen Vermögenswerte mit dem Schenkungsvertrag vom 3. März 2005 bzw. dem Nachtrag vom 17. Mai 2005 geschenkt und übergeben, womit Besitz und Eigentum an den Sparbüchern und Wertpapieren auf die Bw. übergegangen sind und nur mehr die Bw., aber nicht mehr die Geschenkgeber darüber verfügen konnten.

Bei der Verpflichtung, aus den übergebenen Werten unter bestimmten Bedingungen jeden gewünschten Geldbetrag herauszugeben, handelt es sich um eine aufschiebende bedingte Last im Sinne des § 6 BewG 1955, die vor deren Entstehung nicht zu berücksichtigen ist. Diese Leistungsverpflichtung schmälert die Bereicherung vor Eintritt der Bedingung nicht.

Bei einer aufschiebend bedingten Verpflichtung entsteht folglich (zunächst) keine Forderung und dementsprechend keine Schuld des Verpflichteten. Die Verpflichtung ist schwebend unwirksam (BFH 7.6.1989, II R 183/85, BStBl II 814).

Daraus erschließt sich, dass auf Grund des § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 die Steuerschuld für die gegenständlichen Schenkungen mit Abschluss der Schenkungsverträge und Übergabe der Sparbücher und Wertpapiere am 3. März 2005 bzw. 17. Mai 2005 entstanden ist.

Die Verpflichtung, aus den übergebenen Werten unter bestimmten Bedingungen jeden gewünschten Geldbetrag herauszugeben wurde in Höhe des geltend gemachten Betrages von € 158.000,00 berücksichtigt.

Die geltend gemachten Kosten für die Bestattung, Parten, Totenmal und Räumung der Wohnung in Höhe von € 8.612,60 konnten nicht berücksichtigt werden, da die Bw. zur Tragung dieser Kosten, jedenfalls in Zusammenhang mit den gegenständlichen Schenkungen, nicht verpflichtet war.

Diese Kosten belasten den Nachlass des Dr. Y. und somit die Bw. als dessen Erbin.

Zum Einwand der Verjährung im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung ist zu sagen, dass auf Grund des § 1 BAO für die Schenkungssteuer die Verjährungsvorschriften der §§ 207 ff BAO anzuwenden sind.

Die Bestimmungen der sonstigen Rechtsordnung, wonach der Verjährungszeitpunkt, - beginn am Tag des Ereignisses beginnt (Schadenersatzbegehren), sind hier ohne Bedeutung.

Die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Schenkungssteuer beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre, wobei auf Grund des § 208 Abs. 1 lit. a BAO die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Dies gilt auch für die Schenkungssteuer.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist auf Grund des § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Es ist weder erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegt (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055), noch dass die behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen (VwGH 29.11.1988, 86/14/0134; 7.7.2004, 2004/13/0080). Auch nicht notwendige (VwGH 23.2.1987, 85/14/0131; 7.7.2004, 2004/13/0080; 22.2.2008, 2007/17/0128) bzw gesetzwidrige Verwaltungsakte (VwGH 29.3.1993, 91/15/0093, 0094; 7.7.2004, 2004/13/0080; 7.9.2006, 2006/16/0041) haben diese Wirkung (Ritz, BAO⁴, Rz 7 zu §209 BAO).

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Die Steuerschuld ist in den gegebenen Fällen im Jahr 2005 entstanden. Wie die Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung erklärte, erfolgte betreffen die Schenkungen vom 17. Mai 2005 eine Verlängerungshandlung durch ein Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes vom 14. November 2006 und betreffend die Schenkungen vom 3. März 2005 durch ein Ersuchen um Ergänzung vom 18. Mai 2010. In beiden Fällen erfolgte eine Anfragebeantwortung durch die Bw.

Auf Grund der Bestimmungen der BAO wäre die Verjährung daher erst mit Ablauf des Jahres 2011 eingetreten.

Die gegenständlichen Abgabenbescheide wurden vom Finanzamt jedoch vor Ablauf dieser Frist erlassen.

Weiters ist zu sagen, dass auf Grund des § 209a BAO einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht.

Eine auch nach Eintritt der Verjährung zulässige Berufungsentscheidung kann abgabenmindernd, aber auch verbösernd sein (Stoll, BAO-Kommentar, 2207; vgl. VfGH 20.02.2003, 2000/16/0027).

Der Gesetzgeber verfolgt mit § 209a BAO – in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise – den Zweck, die Erledigung eines vom Steuerpflichtigen selbst eingebrachten Rechtsmittels auch nach Ablauf der Verjährungsfrist zu ermöglichen, wobei es dem steuerpflichtigen unbenommen ist, eine Berufung wieder zurückzunehmen (vgl. VfGH 23.11.2012, B 1275/12).

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass lt. Aktenlage vom Finanzamt Behördenanfragen aus dem zentralen Melderegister betreffend H. Y. am 12. Oktober 2006 und betreffend D. Y. am 24. Jänner 2008 (Ausdrucke einliegend im Bemessungsakt ErfNr. 1/2005) und am 14. November 2006 betreffend H. Y. (Ausdruck einliegend im Bemessungsakt ErfNr. 2/2005) durchgeführt wurden.

Die Festsetzungen der Schenkungssteuer mit den angefochtenen Schenkungssteuerbescheiden des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. November 2011 für die Zuwendungen von Dr. D. Y. und H. Y. mit Schenkungsvertrag am 3. März 2005 (ErfNr. 1/2005) und vom 24. November 2011 für die Zuwendung von Dr. D. Y. mit Schenkungsvertrag vom 17. Mai 2005 (ErfNr. 2/2005) erfolgten demnach zu Recht.

Zur Festsetzung der Schenkungssteuer mit dem angefochten Schenkungssteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. Jänner 2007 betreffend die Zuwendung vom 17. Mai 2005 von H. Y. (ErfNr. 2/2005) ist zu sagen, dass das Finanzamt hier nicht nur von einem unrichtigen Steuersatz ausgegangen ist, sondern auch der Vorerwerb vom 3. März 2005 nicht berücksichtigt wurde.

Gemäß § 11 Abs. 1 ErbStG 1955 werden mehrere innerhalb zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerbe die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Werte zugerechnet werden und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, welche für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre, wobei die durch jeden weiteren Erwerb veranlasste Steuer auf Grund des Abs. 2 nicht mehr betragen darf als 60 v. H. dieses Erwerbes.

Die Schenkungssteuer für diesen Erwerb berechnet sich wie folgt:

Steuer für den Gesamterwerb (Schenkung vom 3. März 2005 und vom 17. Mai 2005): gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse V) 42 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Gesamterwerb in	
Höhe von € 241.481,00	€ 101.422,02

Anrechenbare Steuer für den früheren Erwerb gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG

(Steuerklasse V) 38 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten

steuerpflichtigen früheren Erwerb in Höhe von € 203.480,00	- €	77.322,40
--	-----	-----------

Schenkungssteuer (gerundet gemäß 204 BAO)	€	24.099,62
---	---	-----------

Die Bemessungsgrundlagen wurde wie folgt ermittelt:

Erwerb vom 17. Mai 2005	€	38.001,00
-------------------------	---	-----------

Erwerb vom 3. März 2005	€	203.590,30
-------------------------	---	------------

Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- €	110,00
-------------------------------------	-----	--------

Steuerpflichtiger Gesamterwerb	€	241.481,30
--------------------------------	---	------------

Früherer Erwerb	€	203.590,30
-----------------	---	------------

Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- €	€ 110
-------------------------------------	-----	-------

Steuerpflichtiger früherer Erwerb	€	203.480,30
-----------------------------------	---	------------

Zum Einwand der Verletzung des Vertrauensgrundsatzes wegen der erstmaligen Berücksichtigung der Vorschenkung bei der Festsetzung der Schenkungssteuer für die Zuwendung vom 17. Mai 2005 von H. Y. in der Berufungsentscheidung ist zu sagen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen kann, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt. Ein solcher Vollzugsspielraum ist bei der Festsetzung der Schenkungssteuer nicht gegeben (vgl. VwGH 26. 4 2006, 2004/14/0076).

Wien, am 7. Jänner 2013