



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 20

GZ. RV/2442-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. G. R., Adr., vertreten durch Dr. Werner Heissig, 1010 Wien, Johannesgasse 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Juli 2007, Erfnr. betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) als erbl. Sohn und seine Mutter, Frau L. R. als erbl. Witwe sind auf Grund des Gesetzes Erben nach dem am xxx verstorbenen D. R..

In einem Erbteilungsübereinkommen vom 20. Dezember 2006 vereinbarten die Erben, dass der Bw. die nachlassgegenständlichen Geschäftsanteile an der D. R. GmbH erhalte und Frau L. R. den gesamten restlichen Nachlass.

Auf Grund dieser Erbteilungsübereinkommens setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber dem Bw. Schenkungssteuer in Höhe von € 1.854,08 für eine Schenkung der Frau L. R. an den Bw. vom 20. Dezember 2006 fest.

Diesem Bescheid lag die Feststellung des FAG zu Grunde, dass Frau L. R. einerseits zu Gunsten des Bw. auf ein Drittel des erbl. Geschäftsanteiles an der D. R. GmbH mit einem nach dem Wiener Verfahren festgestellten anteiligen Wert von € 219.636,01 verzichtet und Passiva

---

des Bw. von € 14.784,07 übernommen habe und der Bw. andererseits auf Spar- und Wertpapierguthaben im Wert von € 106.784,07 verzichtet habe.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. im Wesentlichen ein, dass eine unzulässige Doppelbesteuerung vorläge.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein.

In einer an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten Eingabe legte der Bw. nachträglich eine Kopie einer zwischen dem Bw. und seiner Mutter geschlossenen Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 mit folgendem Wortlaut vor:

*"Vereinbarung*

*Abgeschlossen zwischen Frau L. R. ....  
und Herrn Ing. Mag. G. R. ....  
am unten angesetzten Tag und Ort wie folgt:*

*Herr Ing. Mag. G. R. verpflichtet sich seiner Mutter Frau L. R. aus dem ihm zustehenden Gewinnanteil an der D. R. Gesellschaft mbH. eine Versorgungsrente von monatlich € 3.422,-- als Abgeltung für den Verzicht auf Ihre Geschäftsanteile an diesem Unternehmen zu bezahlen. Dieser Betrag ist jeweils am Monatsletzten fällig. Eine allenfalls daraus für Frau L. R. entstehende Steuerbelastung übernimmt Ing. Mag. G. R..*

*Wien, 20. Dezember 2006 ..... <Unterschriften der Vertragsparteien>"*

Zu diesem Vorbringen meinte das FAG in seiner Stellungnahme vom 27. November 2007 im Wesentlichen, dass es schwer glaubhaft sei, dass die Vereinbarung tatsächlich am 20. Dezember 2006 vorgelegen sei.

Weiter meinte das FAG, wenn man von der Annahme ausgehe, dass die Vereinbarung zeitgleich mit dem Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen worden wäre, ergäbe sich für den erbl. Sohn kein Mehrerwerb und errechnete auf Basis der steuerlichen Werte (Barwert gemäß § 16 BewG und gemeiner Wert nach dem Wiener Verfahren) einen Überhang zu Gunsten von Frau L. R. in Höhe von € 194.531,57.

Nachdem der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter und Erbenmachthaber erklärte, dass die Vereinbarung vom Erbenmachthaber konzipiert und in dessen Anwesenheit am 20. Dezember 2006 unterfertigt worden sei, und dass energisch zu widersprechen sei, wenn nunmehr vom Finanzamt angedeutet werde, dass die zusätzlich zum Erbteilungsübereinkommen abgeschlossene Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 erst nachträglich unterfertigt und rückdatiert worden sei, setzte das FAG gegenüber der Mutter des Bw. für eine Schenkung des Bw. an seine Mutter lt. Erbübereinkommen in Verbindung mit der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 Schenkungssteuer fest, wogegen ebenfalls eine Berufung eingebracht wurde.

In der Folge wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates durch Einsichtnahme in das Abgabeninformationssystem des Bundes sowie durch eine tel. Rückfrage beim Finanzamt 8/16/17 erhoben, wie die Einräumung der gegenständlichen Rente gegenüber dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt dargestellt worden war, wozu im Besonderen auf die Eingabe des Bw. durch seine steuerliche Vertretung an das Finanzamt 8/16/17 vom 20. April 2010 hinzuweisen ist.

Darin ist, offensichtlich in Bezug auf geltend gemachte Sonderausgaben, Folgendes ausgeführt:

*"Bei dem in der Steuererklärung angeführten Betrag handelt es sich um die Versorgungsrente an die Mutter, L. R., welche nach dem Tod des Vaters und Firmengründers vereinbart wurde anlässlich der Übergabe der GmbH Anteile."*

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage mit dem Vertreter der Amtspartei erging folgendes Ergänzungersuchen des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuer und Glücksspiel (FAGVG) an den Bw.:

*"Gegenüber dem FA 8/16/17 sowie auch gegenüber dem FAGVG wird vorgebracht, dass es sich bei der vereinbarten Rente um eine "Versorgungsrente" handle. Aufgrund welcher Werte gehen die Parteien von einer "Versorgungsrente" aus. Weiters wird ersucht, den Verkehrswert der übertragenen Anteile an der Ing. R. GesmbH sowie der "Versorgungsrente" bekanntzugeben".*

In Beantwortung dieses Ergänzungersuchen gab der Bw. den gemeinen Wert der nachlassgegenständlichen Geschäftsanteile an der Ing. R. GmbH mit € 439.272,02 bekannt und erklärte weiters, dass die vereinbarte Versorgungsrente einem Barwert pro Jahr von netto € 41.046,00 entspreche und das die Bewertung der Rente entsprechend der [ErlWS-VO 2009](#) vorgenommen worden sei.

In seiner Mitteilung an den Unabhängigen Finanzsenat über dieses Ergebnis der Ermittlungen meinte das FAGVG, dass sich bei Gegenüberstellung der (zivilrechtlichen) Verkehrswerte eine unangemessen hohe Differenz zu Gunsten einer Partei ergebe, so dass auch aus zivilrechtlicher Sicht von einer gemischten Schenkung auszugehen sei. Weiters erklärte das FAGVG, dass sich Einkommensteuer und Schenkungssteuer nicht ausschlössen und grundsätzlich nebeneinander bestünden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Fest steht, dass der Bw. mit seiner Mutter, Frau L. R. am 20. Dezember 2006 das oa. Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen hat, mit welchem die Mutter zu Gunsten des Bw. auf ein Drittel des erbl. Geschäftsanteiles an der D. R. GmbH mit einem anteiligen gemeinen Wert (Verkehrswert) von € 219.636,01 verzichtet und Passiva des Bw. von € 14.784,07 übernommen hat und der Bw. andererseits auf Spar- und Wertpapierguthaben im Wert von €

---

106.784,07 verzichtet hat.

Anlässlich des Verzichtes auf die Geschäftsanteile wurde vom Bw. der im Juni 1929 geborenen Mutter, entsprechend der oben dargestellten, am Tag des Abschlusses des Erbteilungsübereinkommens beurkundeten, zusätzlichen Vereinbarung, weiters eine Leibrente von monatlich € 3.442,00 eingeräumt.

Die Vertragsparteien sind unter Zugrundelegung eines Wertes des nachlassgegenständlichen Geschäftsanteiles von € 439.272,02, somit eines Wertes von € 219.636,01 für den Anteil, auf welchen Frau L. R. zu Gunsten des Bw. verzichtet hat, von einer Versorgungsrente ausgegangen.

Dies ergibt sich aus dem oben dargestellten Verlassenschaftsverfahren nach dem am xxx verstorbenen D. R., den im Zuge des entsprechenden Erbschafts- und Schenkungssteuerverfahrens durchgeföhrten Ermittlungen des Finanzamtes, aus den Urkundenvorlagen und Angaben des Bw. sowie aus den oa. Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates.

Den im Schreiben vom 27. November 2007 vom FAG geäußerten Zweifeln kann nicht gefolgt werden, zumal der Bw. glaubhaft erklärt hat, dass die mit 20. Dezember 2006 datierte Vereinbarung auch an diesem Tag unterfertigt worden sei. Im Übrigen hat der Bw. unabhängig vom gegenständlichen Verfahren auch gegenüber dem Finanzamt 8/16/17 erklärt, dass eine Versorgungsrente nach dem Tod des Vaters und Firmengründers vereinbart worden sei.

Im Besonderen ist darauf hinzuweisen, dass das FAG zwischenzeitig selbst von einem Mehrwert der Leistung des Bw. an seine Mutter ausgegangen ist und einen entsprechenden Bescheid erlassen hat.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955](#) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

Gem. [§ 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach Z 2 jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von

---

der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 29.1.1996, [94/16/0064](#)).

Aus den Umständen des Einzelfalles lässt sich aufgrund eines auffallenden Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung, woraus sich die objektive Bereicherung ergibt, auch auf die Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit der beabsichtigten Vermögensverschiebung und somit den subjektiven Bereicherungswillen schließen. Dies gilt insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (siehe zB VwGH 19.4.1995, [94/16/0258](#); vom 17.12.1998, 96/16/0241 uva). Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte = gemeinen Werte zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht. Eine solche Bereicherung ergibt sich grundsätzlich nicht aus steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen. Dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (siehe dazu Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 51b zu § 3, mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Die gemischte Schenkung ist ein Vertrag, der sich aus einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Teil zusammensetzt. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn sich die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung in einem offensichtlichen Missverhältnis gegenüberstehen und sich die Vertragsparteien dessen bewusst sind und trotzdem den Vertrag eingehen. Der Verwaltungsgerichtshof (Erk 17.12.1998, 98/16/0241) setzt dem hinzu, dass eine gemischte Schenkung dann anzunehmen ist, wenn bei Vertragsabschluss der Parteiwille darauf gerichtet ist, dass ein Teil der zu erbringenden Leistungen als Geschenk anzunehmen ist. Bei einer freigebigen Zuwendung genügt es, wenn sich der Zuwendende dieses offensichtlichen Missverhältnisses bewusst ist und im Ausmaß desselben unentgeltlich zuwenden will.

Wenn die Leistung des einen Vertragsteiles in wiederkehrenden Leistungen, deren Höhe oder Zeitdauer von vornherein noch nicht feststeht, besteht, so kann nur dann von einer Schenkung gesprochen werden, wenn sich herausstellt, dass nach der Lage des Falles trotz dieser Ungewissheit sich für den einen Teil nur eine Bereicherung und für den anderen Teil auf jeden Fall nur eine Vermögenseinbuße ergebe, dass sich die Ungewissheit also nur auf das Ausmaß der Bereicherung oder Vermögenseinbuße auswirken kann. Ein bei Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung sich ergebendes

auffallendes Missverhältnis stellt bei einem zu den Glücksverträgen gehörigen Leibrentenvertrag nicht schon an sich eine (gemischte) Schenkung oder eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG dar, weil die (gemischte) Schenkung weiters auch den Bereicherungswillen bei beiden Vertragsteile bzw. beim Zuwendenden (freigebige Zuwendung) voraussetzt. Die Vertragspartner müssen sich somit des doppelten Charakters der Leistung bewusst gewesen sein, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben. Ein krasses Missverhältnis des (gemeinen) Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht somit für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen; es kann jedoch - als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles - den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (vgl. VwGH 14.10.1991, [90/15/0084](#), VwGH 17.2.1994, [93/16/0126](#)). Bei einem auffallenden Missverhältnis darf nämlich im Einklang mit der Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass die Vertragsparteien dieses Missverhältnis erkannt haben (BFH 10.9.1986 II R 81/84 BStBl 1987 II 80). Wann ein offensichtliches oder erhebliches Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen vorliegt, wird stets Tatfrage sein. Nach der allerdings nicht einheitlichen bundesdeutschen Praxis ist dies anzunehmen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche Gegenleistung um 20 bis 25 von Hundert unterschreitet. Die österreichische Verwaltungspraxis folgt bislang keinen solchen festen Regeln. Der Verwaltungsgerichtshof hat in verschiedenen Fällen ausgesprochen, dass das für die Annahme einer gemischten Schenkung maßgebliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dann gegeben ist, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung (unter Zugrundelegung der Verkehrswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld) in einer Bandbreite um 20 bis 30 von Hundert unterschreitet (VwGH 11.9.1980, 1050/78, VwGH 1.12.1987, [86/16/0008](#) und 12.7.1990, 89/16/0088, 0089, siehe auch Dorazil-Taucher, ErbStG, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 9.7 zu § 3 ).

Entsprechend der Bekanntgabe des Bw. vom 15. Mai 2012 beträgt der gemeine Wert (Verkehrswert) der nachlassgegenständlichen Geschäftsanteile, welcher Grundlage für die Beurteilung der Leibrente als Versorgungsrente war, € 439.272,02. Dieser Wert entspricht auch dem gemeinen Wert nach § 13 Abs. 2 BewG, welchen das Finanzamt zur Berechnung der Schenkungssteuer ermittelt hat.

Der Wert des Anteiles auf welchen Frau L. R. zu Gunsten des Bw. verzichtet hat, beträgt somit € 219.636,01.

Für die Bewertung der Rente von jährlich € 41.064,00 sind die Vertragsparteien von der ErWS-VO 2009 [richtig wohl: 2004] ausgegangen.

Die Verordnung, [BGBl. II Nr. 627/2003](#), über die verbindliche Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten ([ErlWS-VO 2004](#)) hat der Bundesminister für Finanzen auf Grund der Verordnungsermächtigung in § 16 Abs. 2 BewG erlassen. Gemäß § 1 dieser Verordnung ist soweit die jeweiligen Abgabenvorschriften keine abweichenden Regelungen treffen, bei allen bundesrechtlich geregelten Abgaben für Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten von einer Erlebenswahrscheinlichkeit auszugehen, die sich aus den in der Anlage ausgewiesenen Sterbewahrscheinlichkeiten ergibt.

Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich nach § 16 Abs. 1 BewG aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 BewG anzuwenden.

Gemäß [§ 2 der ErlWS-VO 2004](#) ist für Frauen des Jahrganges 1931 und älter die Sterbewahrscheinlichkeit der jeweils um zwei Jahre Älteren maßgeblich.

In der Versicherungsmathematik geschieht die Altersbestimmung nicht mit der Vollendung eines Lebensjahres, sondern es ist der Geburtstag entscheidend, der dem Bewertungsstichtag näher liegt (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz § 16, 112f).

Im gegenständlichen Fall ist Bewertungsstichtag der 20. Dezember 2006. Frau L. R. ist im Juni 1929 geboren. Aus versicherungsmathematischer Sicht ist zum Bewertungsstichtag von einem Alter der Frau L. R. von 78 Jahren auszugehen.

Auf Grund des [§ 2 der ErlWS-VO 2004](#) ist für die Berechnung des Barwertes ein Alter von 80 Jahren anzunehmen.

Nach § 16 BewG in Verbindung mit der [ErlWS-VO 2004](#) erfolgt die Ermittlung des Barwertes nach versicherungsmathematischen Methoden.

Dabei sind die aus Sicht des Bewertungsstichtages künftigen Jahresrenten unter Berücksichtigung des Diskontierungszinssatzes von 5,5% und unter Berücksichtigung der von den in der [ErlWS-VO 2004](#) angegebenen Sterbewahrscheinlichkeiten abzuleitenden Erlebenswahrscheinlichkeiten abzuzinsen.

Auf Grund der monatlichen, jeweils zum Monatsletzten fälligen Zahlung ab Vereinbarung 20. Dezember 2006 ist das Finanzamt bei der Berechnung des Rentenbarwertes offensichtlich von einer vorschüssigen Jahresrente mit einem Barwertfaktor für eine 80-jährige Frau von

---

8,75604100 abzüglich eines Unterjährigkeitsabschlages für monatlich nachschüssige Zahlungsweise von 0,550519, somit von einem Barwertfaktor von 8,205522 ausgegangen und hat daher den Barwert der Versorgungsrente mit € 336.951,54 (Barwertfaktor 8,205522 x Jahresrente von € 41.064,00) festgestellt.

Diese Berechnung entspricht den Vorgaben des § 16 BewG und es ist daher unter den gegebenen Sachverhaltsannahmen für Zwecke der Berechnung der Schenkungssteuer der Betrag von € 336.951,54 als Barwert der Rente anzusetzen.

Geht man zwecks Feststellung einer Bereicherungsabsicht anstelle des im Bewertungsgesetz vorgegebenen Diskontierungszinssatzes von einem marktüblichen Zinssatz von 3,5% aus, so ergibt sich im gegebenen Fall ein Barwertfaktor für die vorschüssige Jahresrente von 9,83158334, wovon wegen der monatlich nachschüssigen Zahlungsweise ein Unterjährigkeitsabschlages (ebenfalls unter Ansatz des Diskontierungszinssatzes von 3,5%) von 0,547054 zu erfolgen hat.

Der wahre wirtschaftliche Wert der Versorgungsrente zum gegebenen Bewertungstichtag beträgt unter der Annahme eines marktüblichen Zinssatzes von 3,5% somit € 381.259,91.

Stellt man die gemeinen Werte der Leistungen des Bw., nämlich der Leibrente mit einem Barwert von € 336.951,54 bzw. € 381.259,91 und des Verzichtes auf ein Sparguthaben von € 106.784,18, den gemeinen Werten der Leistungen seiner Mutter, nämlich des Verzichtes auf einen Geschäftsanteil im Wert von € 219.531,57 und der Übernahme von Passiva in Höhe von € 14.784,07, gegenüber, so ergibt sich in jedem Fall ein krasses Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen zu Gunsten der Mutter, wobei zusätzlich der hier noch nicht festgestellte Wert der Übernahme der Steuerbelastungen durch den Bw. zu berücksichtigen wäre.

Die Vertragsparteien sind in ihrer Vereinbarung und in ihren Erklärungen – auch gegenüber dem Finanzamt 8/16/17 – von einer "Versorgungsrente", ausgegangen, woraus im Hinblick auf die vom Bw. erklärten Werte zu schließen ist, dass ihnen das Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen zu Gunsten der Mutter des Bw. bewusst war und dass eine Bereicherung der Mutter gewollt war.

Da dem angefochtenen Bescheid aber eine Schenkung der Frau L. R. an den Bw. zu Grunde liegt, eine solche Sache auf Grund des festgestellten Sachverhaltes aber auszuschließen ist, war der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Daran ändert auch die Tatsache, dass von einer gemischten Schenkung des Bw. zu Gunsten seine Mutter ausgegangen werden kann und eine unzulässige Doppelbesteuerung wohl nicht

---

in Betracht kommt, nichts, da die Abänderungsbefugnis in der Berufungsentscheidung durch die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides gebildet hat, begrenzt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juni 2012