

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Mag. A. B., Adr., vertreten durch Dr. Werner Heissig, Johannesgasse 14, 1010 Wien über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10. Juli 2012, ErfNr. betreffend Schenkungssteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Auf Grund der Erklärung des Erbenmachthabers und Vertreters des Beschwerdeführers (Bf.) gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) vom 9. Juli 2007 im Rahmen des unter der ErfNr. 2/2007 geführten Erbschaftsteuerverfahrens betreffend die Verlassenschaft des am 2006 verstorbenen Ing. C. B., dass kein Testament vorliege und die gesetzliche Erbfolge zwischen der erbl. Witwe D. B. und dem erbl. Sohn Ing. Mag. A. B. (Bf.), zur Anwendung gelange und dass der Bf. zur Abgeltung seines Erbteiles die Geschäftsanteile an der Ing. C. B. GmbH erhalten habe, setze das FAG gegenüber dem Bf. als erbl. Sohn und gegenüber Frau D. B. als erbl. Witwe mit Erbschaftsteuerbescheiden vom 12. Juli 2007 die Erbschaftssteuer vom Erbanfall ausgehend vom gesetzlichen Anteil (2/3:1/3) am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen fest.

Lt. dem zwischen dem (Bf.) und seiner Mutter, Frau D. B., abgeschlossenen und vom Erbenmachthaber dem Verlassenschaftsgericht vorgelegten Erbteilungsübereinkommen vom 20. Dezember 2006 über den Nachlass des Ing. C. B., vereinbarten diese, dass der Bf. die nachlassgegenständlichen Geschäftsanteile an der Ing. C. B. GmbH (FN) *[richtig: Ing. B. GmbH FN FNi]* im Nominale von "S 325.000,00" erhalte und Frau D. B. den gesamten restlichen Nachlass.

Lt. dem, dem Verlassenschaftsgericht vom Erbenmachthaber vorgelegtem Vermögensbekenntnis vom 20. Dezember 2006 betragen der Wert der Aktiva abzüglich dem Wert der Geschäftsanteile an der Ing. B. GmbH € 160.176,27 und der Wert der Passiva € 42.373,20. Die Höhe der Gebühren und Kosten des Gerichtskommissärs wurden vom FAG mit € 1.979,00 erhoben.

Der steuerliche Wert gemäß § 13 Abs. 2 BewG des nachlassgegenständlichen, einer Stammeinlage von € 325.000,00 entsprechenden Geschäftsanteiles an der Ing. B. GmbH wurde vom FAG im Erbschaftsteuerverfahren mit € 658.908,02 festgestellt.

Auf Grund dieser Aktenlage stellte das FAG fest, dass Frau D. B. einerseits zu Gunsten des Bf. auf ein Drittel des erbl. Geschäftsanteiles an der Ing. B. GmbH mit einem nach dem Wiener Verfahren ermittelten anteiligen Wert von € 219.636,01 verzichtet und Passiva des Bf. von € 14.784,07 *[richtig wohl: € 29.568,14]* übernommen habe und der Bf. andererseits auf Spar- und Wertpapierguthaben im Wert von € 106.784,07 verzichtet habe und setzte gegenüber dem Bf. ausgehend von der sich daraus ergebenden Wertdifferenz zu Gunsten des Bf. mit Schenkungssteuerbescheid vom 12. Juli 2007 Schenkungssteuer fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung erklärte der Bf., dass über den in den Nachlass fallenden Geschäftsanteil an der Ing. B. GmbH im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens derart disponiert worden sei, dass diese Anteile dem Bf. zugeordnet worden seien, meinte jedoch, dass eine unzulässige Doppelbesteuerung vorläge.

Im weiteren Berufungsverfahren erklärte der Bf. gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) mit Schreiben vom 10. September 2007, dass Frau D. B. als Abgeltung für den Verzicht auf ihre Geschäftsanteile eine Versorgungsrente von monatlich € 3.422,00 erhalte und der Übertragung der Geschäftsanteile im Rahmen des Erbteilungsübereinkommens sohin eine Gegenleistung gegenüberstehe.

Dazu legte der Bf. eine Kopie der Urkunde über die zwischen ihm und seiner Mutter geschlossenen Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 bei.

Diese lautet im Wesentlichen wie folgt:

"Vereinbarung

Abgeschlossen zwischen Frau D. B.

und Herrn Ing. Mag. A. B.

am unten angesetzten Tag und Ort wie folgt:

Herr Ing. Mag. A. B. verpflichtet sich seiner Mutter Frau D. B. aus dem ihm zustehenden Gewinnanteil an der Ing. C. B. 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 D. B. entstehende Steuerbelastung übernimmt Ing. Mag. A. B..

Wien, 20. Dezember 2006 <Unterschriften beider Vertragsparteien>"

In seiner Stellungnahme vom 27. November 2007 gegenüber dem UFS äußerte das FAG Zweifel daran, dass diese Vereinbarung tatsächlich am 20. Dezember 2006 vorgelegen sei, und meint weiters, dass sich dann für die erbliche Witwe folgender Mehrerwerb ergebe und in Höhe des dieses Überhanges eine Schenkung des Sohnes an die Mutter vorliege, wobei die darauf entfallende Schenkungssteuer nach Steuerklasse III zu berechnen wäre:

<i>"Sohn verzichtet auf 2/3 Sparguthaben/WP</i>	<i>106.784,18 Euro</i>
<i>Sohn zahlt Rente: Barwert gem § 16 BewG</i>	<i>336.951,54 Euro</i>
<i>abzüglich Verzicht der erbl Witwe auf 1/3 GmbH-Anteil</i>	<i>219.636,01 Euro</i>
<i>abzüglich Übernahme 2/3 Passiva durch Witwe</i>	<i>29.568,14 Euro</i>
<i>Überhang ("Mehrerwerb") zu Gunsten der erbl Witwe</i>	<i>194.531,57 Euro"</i>

Dazu erklärte der Bf. in einer Stellungnahme vom 17. Jänner 2008 gegenüber dem UFS durch seinen steuerlichen Vertreter und Erbenmachthaber, dass die Vereinbarung vom Erbenmachthaber konzipiert und in dessen Anwesenheit am 20. Dezember 2006 unterfertigt worden sei.

Nachdem das FAG mit an Frau D. B. nachweislich zugestelltem Schreiben vom 29. Jänner 2008 dieser die beabsichtigte Festsetzung der Schenkungssteuer im Sinne der oa. Stellungnahme vom 11. Dezember 2007 vorgehalten hatte, setzte das FAG mit Bescheid vom 13. Mai 2008 gegenüber dieser für eine Schenkung des Bf. lt. Erbübereinkommen in Verbindung mit der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 ausgehend von einem Wert der Schenkung in Höhe von € 194.531,54 Schenkungssteuer in Höhe von € 46.581,84 fest, welche nach wie vor zur Gänze aushaftet.

Im Zuge der Berufungsverfahrens gegen den an den Bf. gerichteten Schenkungssteuerbescheid wie auch gegenüber den an Frau D. B. gerichteten Schenkungssteuerbescheid wurde seitens des UFS durch Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem des Bundes sowie durch eine Rückfrage beim Finanzamt 8/16/17 erhoben, dass die Einräumung der gegenständlichen Rente gegenüber dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt als Versorgungsrente dargestellt worden ist, wozu im Besonderen auf die Eingabe des Bf. durch seine steuerliche Vertretung, Mag. Ing. E., an das Finanzamt 8/16/17 vom 20. April 2010 hinzuweisen ist.

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

"Bei dem in der Steuererklärung angeführten Betrag handelt es sich um die Versorgungsrente an die Mutter, D. B., welche nach dem Tod des Vaters und Firmengründers vereinbart wurde anlässlich der Übergabe der GmbH Anteile. Diese Versorgungsrente scheint auch in der Einkommensteuererklärung von Fr. D. B. auf."

Nach Vorhalt des UFS gegenüber der Amtspartei erging folgendes Ergänzungsersuchen des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuer und Glücksspiel (FAGVG) an den Bf.:

"..... 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. B. GesmbH sowie der "Versorgungsrente" bekanntzugeben ".

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchen gab der Bf. dem FAGVG mit Schreiben vom 15. Mai 2012 den gemeinen Wert der nachlassgegenständlichen Geschäftsanteile an der Ing. B. GmbH mit € 439.272,02 bekannt und erklärte weiters, dass die vereinbarte Versorgungsrente einem Barwert pro Jahr von netto € 41.046,00 entspreche und dass die Bewertung der Rente entsprechend der ErlWS-VO 2009 [gemeint wohl: 2004] vorgenommen worden sei.

Wie aus der Beilage zu diesem Schreiben ersichtlich, bezieht sich der Wert von € 439.272,02 auf den erbl. 2/3 Anteil des Bf. und es beträgt der Wert der nachlassgegenständlichen Geschäftsanteile entsprechen der beigelegten Berechnung € 658.908,02.

Mit Berufungsentscheidung vom 21. Juni 2012, RV/2442-W/07 hob der UFS den an den Bf. gerichteten Schenkungssteuerbescheid vom 12. Juli 2007 betreffend eine Schenkung der Mutter des Bf. an den Bf. auf.

Mit dem nunmehr angefochtenen Schenkungssteuerbescheid vom 10. Juli 2012 setzte das FAGVG gegenüber dem Bf. für eine Schenkung des Bf. an seine Mutter, also für die bereits gegenüber der Mutter des Bf. festgesetzte Schenkung, ausgehend von einem Vermögensvorteil zu Gunsten der Mutter des Bf. von € 194.531,54 zuzüglich der vom Bf. übernommen Erbschaftssteuer von € 46.581,84 und abzüglich eines Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von € 440,00 Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs.1 mit 27% des steuerpflichtigen Erwerbes von € 240.673,00, somit in Höhe von € 64.981,71 fest.

Dabei ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Mutter des Bf. Vermögenswerte von insgesamt € 443.735,69 erhalten hat (Spar- und Wertpapierguthaben im anteiligen Wert von € 106.784,07 und eine Rente im Barwert von € 336.951,51) und dass der Bf. ein Drittel des erbl. Geschäftsanteiles an der Ing. B. GmbH mit einem nach dem Wiener Verfahren festgestellten anteiligen Wert von € 219.636,01 erhalten hat und von Passiven in anteiliger Höhe von € 29.568,01 entlastet worden ist.

Da sich der Bf. in der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 verpflichtete, die für seine Mutter entstehende Steuerbelastung zu übernehmen, wurde die auf den Erwerb entfallende Steuer gemäß § 10 ErbStG hinzugerechnet.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bf. im Wesentlichen Folgendes ein:

"Der Vater des Berufungswerbers Herr Ing. C. B. ist am XXX ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorben. Das Verlassenschaftsverfahren wurde

zu xAx/06 des Bezirksgerichtes Hernals abgewickelt. Im Rahmen dieses Verlassenschaftsverfahrens haben am 20.12.2006 die Witwe D. B. und der Berufungswerber ein Erbteilungsübereinkommen geschlossen. Darin wurde insbesondere vereinbart, dass das vorliegende Sparbuch, das Wertpapierdepot samt Verrechnungskonto sowie das Guthaben des Girokontos Frau D. B. erhält. Im Gegenzug wurden die Geschäftsanteile des Erblassers an der Ing. B. Gesellschaft m.b.H dem erblichen Sohn Ing. Mag. A. B. übertragen. Parallel dazu hat sich der Berufungswerber verpflichtet, seiner Mutter eine Versorgungsrente von monatlich netto € 3.422,-- zu bezahlen. Dieser Verpflichtung wird auch seit diesem Zeitpunkt entsprochen. Frau D. B. bezahlt auch die auf die Einnahme aus der Versorgungsrente entfallende Einkommenssteuer.

Für den Erwerb im Rahmen der Verlassenschaft wurde Erbschaftssteuer vorgeschrieben und vollständig bezahlt. Mit dem angeführten Erbteilungsübereinkommen haben die beiden Erben eine Regelung getroffen, wie die einzelnen Teile des Nachlasses aufzuteilen sind. Es handelt sich hierbei um eine Verfügung innerhalb des Verlassenschaftsverfahrens und nicht um einen neuerlich zu versteuernden Erwerbsvorgang.

Zweck der geschaffenen Regelung war insbesondere, dass einerseits die erblasserische Witwe entsprechend versorgt ist und andererseits, dass der Berufungswerber alleiniger Gesellschafter der Ing. B. Gesellschaft m.b.H. wurde. Für die beteiligten Personen war dies eine objektiv faire Lösung. Es war keinesfalls ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung gewollt. Die Vertragsparteien sind bei ihrer Entscheidung jedoch nicht von den steuerlichen Bewertungsvorschriften ausgegangen.

Es mangelt daher an der für den Anfall der Schenkungssteuer notwendigen (gemischten) Schenkung. Frau D. B. wird als Gegenleistung für die Überlassung der Geschäftsanteile im Verlassenschaftsverfahren eine monatliche Versorgungsrente in angeführter Höhe bezahlt. Diese stellt ein Einkommen dar und wird entsprechend versteuert. Die Vorschreibung einer zusätzlichen Schenkungssteuer, zur bereits bezahlten Erbschaftssteuer und Einkommenssteuer für die Versorgungsrente würde sohin eine unzulässige Dreifachbesteuerung darstellen."

Weiters bestritt der Bf. auch die Wertermittlung der Versorgungsrente.

Diese Berufung wurde dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Dazu wurde dem Bf. vom UFS mit Schreiben vom 16. November 2012 neben allgemeinen Ausführungen zur gemischten Schenkung Folgendes vorgehalten:

"..... Entsprechend der Bekanntgabe des Bf. 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 D. B. zu Gunsten des Bf. 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 (ErWS-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 ErWS-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 D. B. ist am 1929 geboren. Aus versicherungsmathematischer Sicht ist zum Bewertungsstichtag von einem Alter der Frau D. B. von 78 Jahren auszugehen. Auf Grund des § 2 der ErWS-VO 2004 ist für die Berechnung des Barwertes ein Alter von 80 Jahren anzunehmen.

Nach § 16 BewG in Verbindung mit der ErWS-VO 2004 erfolgt die Ermittlung des Barwertes nach versicherungsmathematischen Methoden.

Dabei sind die aus Sicht des Bewertungsstichtages künftigen Jahresrenten unter Berücksichtigung des Diskontierungzinssatzes von 5,5% und unter Berücksichtigung der von den in der ErWS-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 Bewertungsstichtag beträgt unter der Annahme eines marktüblichen Zinssatzes von 3,5% somit € 381.259,91.

Stellt man die gemeinen Werte der Leistungen des Bf., 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 Bf. 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 Bf. erklärten Werte zu schließen ist, dass ihnen das Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen zu Gunsten der Mutter des Bf. bewusst war und dass eine Bereicherung der Mutter gewollt war".

Da der Bf. in seiner Stellungnahme dazu meinte, auch wenn die Diktion "Versorgungsrente" gewählt worden sei, das Geschäft an sich eher einen Leibrentenvertrag darstelle und weiterhin einen Bereicherungswillen wie auch eine objektive Bereicherung - sinngemäß mit der Begründung, dass von den tatsächlichen Zahlungen und nicht von einem Barwert der Rente auszugehen sei - in Abrede stellte, erfolgte durch den Unabhängigen Finanzsenat eine neuerliche Einsichtnahme ins Abgabensinformationssystem des Bundes und eine Rückfrage beim Finanzamt 8/16/17 zum aktuellen Aktenstand betreffen die vom Bf. geltend gemachten Sonderausgaben, wozu vom Finanzamt am 22. August 2013 im Wesentlichen mitgeteilt wurde, dass die Sonderausgaben beim Rentenzahler, also dem Bf. – entsprechend der Besteuerung bei der Empfängerin - antragsgemäß berücksichtigt worden seien und weitere Überprüfungen nicht erfolgt seien.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs.

38 BAO auf das Bundesfinanzgericht (BFG) übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Seitens des BFG erging folgender weiterer Vorhalt an den Bf.:

"In seiner Stellungnahme vom 18. Dezember 2012 teilte der Beschwerdeführer (Bf.) unter anderem mit, dass wirtschaftlicher Zweck der geschaffenen Regelung ua. gewesen sei, dass die erblasserische Witwe entsprechend versorgt sei.

Insoweit damit gemeint ist, dass die beschwerdegegenständliche Leibrente auf Grund der Versorgungsabsicht nicht der Schenkungssteuer unterliegen könne, wird um detaillierte Angaben und Begründung unter Beilage der bezughabenden Belege in Kopie ersucht.

Bemerkt wird, dass Frau D. B. nach ha. Kenntnisstand über eine eigenständige Pension verfügte bzw. verfügt.

Eine Einsichtnahme des Unabhängigen Finanzsenates in das Abgabensinformationssystem des Bundes hat ergeben, dass die vom Bf. an Frau D. B. geleistete Versorgungsrente von Anfang an, beginnend mit der Einkommensteuerveranlagung 2007, beim Bf. als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist.

Zum Einwand betreffend die Wahl des Begriffes "Versorgungsrente" ist daher auf die Eingabe des Bw. durch seine steuerliche Vertretung, Mag. Ing. E., an das Finanzamt 8/16/17 am 20. April 2010 zur Steuernummer des Bf. beim Finanzamt 8/16/17, ..., hinzuweisen.

Darin ist bezugnehmend auf eine Anfrage des Finanzamtes 8/16/17 vom 15. April 2010 zu den geltend gemachten Sonderausgaben 2008 in Höhe von € 47.962,00 Folgendes ausgeführt:

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

Auf Grund einer Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates wurde diesem von der zuständigen Sachbearbeiterin des Finanzamtes 8/16/17 dazu im Wesentlichen Folgendes mitgeteilt:

"Von Fr B. D. . wurden erstmals 2007 sonstige Einkünfte aus der Versorgungsrente erklärt. Von B. A. .. wurden diese Ausgaben als Sonderausgaben geltend gemacht. Laut Ergänzungsschreiben vom 20042010 handelt es sich um die Versorgungsrente an die Mutter, welche nach dem Tod des Vaters anlässlich der Übergabe der GmbH-Anteile vereinbart wurde. Die diesbezügliche Vereinbarung liegt der ho Abgabenbehörde nicht vor. Die Bescheide bei der Rentenempfängerin gingen auf keine Überprüfung, die Sonderausgaben beim Rentenzahler wurden – entsprechend der erfolgten Besteuerung bei der Empfängerin – antragsgemäß berücksichtigt. Weitere Überprüfungen sind nicht erfolgt".

Daraus lässt sich [ungeachtet der Frage der Rechtmäßigkeit der Beurteilung dieser Rente als außerbetriebliche Versorgungsrente] insgesamt schließen, dass die Erklärung, es handle sich um eine Versorgungsrente, nicht unbedacht erfolgte, sondern in Zusammenhang mit der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung als Sonderausgabe ab der ersten Zahlung.

In der Bekanntgabe vom 15. Mai 2012 hat der Bf. gegenüber dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel erklärt, dass der Barwert der vereinbarten Versorgungsrente pro Jahr netto € 41.064,00 betrage.

Dies entspricht den vom Bf. geltend gemachten Sonderausgaben für das Jahr 2007 und den dazu korrespondierenden wiederkehrenden Bezügen der Frau D. B..

Lt. oa. Erklärung des Bf. gegenüber dem Finanzamt 8/16/17 betrug die Versorgungsrente 2008 € 47.962,00.

Worauf sind diese Erhöhung sowie allfällige Erhöhungen in den Folgejahren zurückzuführen?

Hat der Bf. in Entsprechung der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 Frau D. B. auch Einkommensteuer ersetzt?

Um detaillierte Erklärung unter Darstellung der auf Grund der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 geleisteten und zu leistenden Jahresbeträge wird gebeten."

Dazu erklärte der Bf. in seiner Stellungnahme vom 15. Dezember 2014 - ohne jedoch auf den Vorhalt, dass die Erklärung, es handle sich um eine Versorgungsrente, nicht unbedacht erfolgt sei, sondern in Zusammenhang mit der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung als Sonderausgabe ab der ersten Zahlung, überhaupt einzugehen - im Wesentlichen Folgendes:

"Wie bereits ausgeführt, dient die beschwerdegegenständliche Rente der Versorgung der Mutter des Beschwerdeführers. Es war vom Erblasser gewünscht, dass seine hinterbliebene Ehegattin finanziell gleich gut gestellt ist, wie vor seinem Ableben. Diesen Wunsch hat er dem Beschwerdeführer auch mehrfach unterbreitet. Es bestand sohin jedenfalls eine moralisch sittliche Verpflichtung des Beschwerdeführers seine Mutter derart zu unterstützen, dass diese den bisherigen Lebensstandard halten konnte. Nach herrschender Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fehlt die Schenkungsabsicht, wenn Leistungen aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt werden. Der Beschwerdeführer hat das von den Eltern aufgebaute Unternehmen übernommen und war sohin jedenfalls moralisch verpflichtet, den Wünschen des Vaters zu entsprechen und der Mutter den gewohnten Lebensstandard zu erhalten. Eine derartige moralische, sittliche Anstandspflicht ist nach den Umständen des Einzelfalles, nach dem Herkommen, dem gesellschaftlichen Kreis, der Verfügungen, nach den persönlichen Beziehungen, dem Vermögen und der Lebensstellung zu beurteilen (VwGH vom 12.10.1989, 88/16/0228). Unter Berücksichtigung all dieser Kriterien ist eine moralisch sittliche Verpflichtung des Beschwerdeführers jedenfalls gegeben.

Es wird auch die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG beansprucht, da die der Mutter des Beschwerdeführers zugedachte Versorgungsrente durchaus angemessen und den Lebensumständen und Bedürfnissen angepasst ist.

Aufgrund des § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG bleiben Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur Ausbildung des Bedachten steuerfrei. Im Hinblick auf die, vor dem Ableben des Vaters des Beschwerdeführers bestehende Einkommenssituation, ist die gewährte Versorgungsrente auch im Zusammenhang mit der Pension der Mutter als angemessen zu bewerten.

Die zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Mutter geschlossene Vereinbarung vom 20.12.2006 sieht vor, dass seiner Mutter auch die Einkommenssteuer ersetzt wird. Dies ist bis Ende 2013 auch in dieser Form erfolgt. Danach wurde die Vereinbarung derart geändert, dass die Begünstigte die Steuerbelastung aus Eigenem zu tragen hat. Die über den Jahreszeitraum hinausgehenden Vorauszahlungen an Einkommenssteuer sowie Nachzahlungen für Frau D B. erklären auch die Erhöhungen der beim Finanzamt geltend gemachten Sonderausgaben. Detailliert wurden aufgrund der Vereinbarung vom 20.12.2006 folgende Beträge als Versorgungsrente (Nettoauszahlungen + die jeweilige Einkommenssteuer) an die Mutter des Beschwerdeführers geleistet:

2007	41.064,--	EURO
2008	46.238,--	EURO
2009	58.503,67	EURO
2010	80.136,80	EURO
2011	68.341,--	EURO
2012	85.223,--	EURO
2013	74.167,--	EURO

Wie bereits ausgeführt erklären sich die Schwankungen dadurch, dass die Rente netto ausgemacht wurde und die jeweilige Einkommenssteuer daher Teil der Versorgungsrente war und diese je nach Fälligkeit bezahlt wurde.

Ergänzend ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die Versorgungsrente im Rahmen des Erbschaftsübereinkommens vereinbart wurde und die übergebenen GmbH-Anteile bereits mit Erbschaftssteuer belastet waren."

Auf Grund dieser Erklärungen wurde der Bf. vom BFG ersucht, zu den von ihm dargestellten Kriterien für die einer Schenkungsabsicht entgegenstehende moralische, sittliche oder Anstandspflicht und für eine Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG, fallbezogen detaillierte Angaben zu machen, diese betragsmäßig zu unterlegen und entsprechend zu belegen.

Im Besonderen wurde der Bf. ersucht, in diesem Rahmen die Lebensumstände, Bedürfnisse, Vermögens- und Erwerbsverhältnisse seiner Eltern vor dem Ableben des Vaters sowie seine Lebensumstände, Bedürfnisse sowie Vermögens- und Erwerbsverhältnisse und die seiner Mutter in Folge des Ablebens Ihres Vaters detailliert darzustellen, betragsmäßig zu unterlegen und zu belegen.

Dazu erklärte der Bf. Folgendes:

Vorab wird, um Wiederholungen zu vermeiden auf die bisherigen Ausführungen verwiesen, insbesondere darauf, dass der Beschwerdeführer mit seiner Mutter, Frau D. B. im Verlassenschaftsverfahren nach seinem verstorbenen Vater eine Regelung derart getroffen hat, dass Frau D. B. ihre Geschäftsanteile dem Beschwerdeführer überträgt, ihr Dienstverhältnis beendet wird und sie die verfahrensgegenständliche Versorgungsrente erhält. Entsprechend dem geschlossenen Erbteilungsübereinkommen wurde den Erben die Erbschaftssteuer vorgeschrieben und von diesen auch bezahlt. Die verfahrensgegenständliche Vereinbarung über die Gewährung der Versorgungsrente wurde gleichzeitig mit der Vermögenserklärung, dem Erbteilungsübereinkommen und den Schlussanträgen im Verlassenschaftsverfahren xAx/06 des BG Hernals am 20.12.2006 unterfertigt.

Die einer Schenkungsabsicht entgegenstehende moralische, sittliche bzw. Anstandspflicht ergibt sich wie folgt:

Der Erblasser und seine Ehegattin Frau D. B. haben die Ing. C. B. GmbH (FN) gegründet und bis zum Tod des Erblassers geführt. Frau D. B. war im Unternehmen mit einem monatlichen Bruttoeinkommen von € 5.434,-- angestellt. Durch das von seinen Eltern gegründete und geführte Unternehmen war es dem Beschwerdeführer, der seit seiner Jugend in der Ing. C. B. GmbH beschäftigt war, möglich, seiner Familie einen angemessenen Lebensstandard zu bieten. Der Beschwerdeführer hat daher seine derzeitige wirtschaftliche Situation zum größten Teil seinen Eltern zu verdanken. Ausdrücklicher und mehrfach geäußelter Wunsch des Erblassers war es, dass im Falle seines Ablebens Frau D. B. finanziell gleich gestellt bleibt wie davor. Es wurde, wie bereits ausgeführt, zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Mutter vereinbart, dass das Unternehmen nach dem Tod des Vaters auf den Beschwerdeführer übergeht und das mit ihr bestehende Dienstverhältnis aufgelöst wird.

Beweis: Lohnzettel D. B. Jänner 2006 und Dezember 2006

Sie haben daher im Verlassenschaftsverfahren im Zuge eines Erbteilungsübereinkommens den Nachlass derart aufgeteilt, dass der Beschwerdeführer die Geschäftsanteile an der Ing. C. B. GmbH erhält, seine Mutter Frau D. B. den gesamten restlichen Nachlass und die verfahrensgegenständliche Versorgungsrente. Diese wurde der Höhe nach derart gewählt, dass dem Wunsch des Erblassers entsprochen wird und Frau D. B. ein dem ihrem Einkommen aufgrund des Dienstverhältnisses entsprechendes monatliches Nettoeinkommen verbleibt. Deshalb wurde auch vereinbart, dass die von Frau D. B. für die Versorgungsrente zu bezahlenden Steuern vom Beschwerdeführer

übernommen werden. Aufgrund der eben geschilderten Lebensumstände, insbesondere dem Umstand, dass der Beschwerdeführer von seinen Eltern ein florierendes Unternehmen erhalten hat, das ihm ermöglicht, seiner Familie einen entsprechenden Lebensstandard zu bieten, entspricht die gewährte Versorgungsrente einer moralisch sittlichen Anstandspflicht."

Aus den beigelegten Lohnzettel ist im Wesentlichen ersichtlich dass der laufende Monatsbezug im Jahr 2006 brutto € 5.434,99 und netto € 3.173,80 betragen hat.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Bf. und seine Mutter sind auf Grund des Gesetzes Erben nach dem am 2006 verstorbenen Ing. C. B..

Für den Erwerb von Todes wegen wurde die Erbschaftssteuer vom FAG im Rahmen des unter der ErfNr. 2/2007 geführten Erbschaftssteuerverfahrens mit Erbschaftsteuerbescheiden vom 12. Juli 2007 vom quotenmäßigen Erbanfall (erbl. Sohn zu 2/3 und erbl. Witwe zu 1/3) ausgehend vom Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen erhoben.

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens haben der (Bf.) und seine Mutter, Frau D. B. als gesetzliche Erben das oben dargestellte, mit 20. Dezember 2006 datierte Erbteilungsübereinkommen über den Nachlass des Ing. C. B. abgeschlossen, auf Grund dessen der Bf. die nachlassgegenständlichen Geschäftsanteile an der Ing. B. GmbH im Nominale von S 325.000,00 und Frau D. B. den gesamten restlichen Nachlass zu erhalten hatte.

Parallel dazu hat sich der Bf. mit der oben dargestellten, von den Vertragsparteien in Anwesenheit des Erbenmachhabers unterfertigten Urkunde vom 20. Dezember 2006 verpflichtet, seiner Mutter aus dem ihm zustehenden Gewinnanteil an der Ing. B. Gesellschaft mbH eine Versorgungsrente von monatlich netto € 3.422,-- als Abgeltung für den Verzicht auf Ihre Geschäftsanteile an diesem Unternehmen zu bezahlen. Als Fälligkeitstag wurde der jeweils Monatsletzte vereinbart und Frau D. B. hat bereits im Jahr 2007 alle 12 Monatsrenten erhalten.

Weiters verpflichtete sich der Bf. eine allenfalls daraus für Frau D. B. entstehende Steuerbelastung zu übernehmen.

Diese Vereinbarung hatte eine beachtliche objektive Bereicherung der Frau D. B. zur Folge, wobei der Wert der Leistungen des Bf. zwischen 125% und 200% des Wertes der Gegenleistungen seiner Mutter anzusetzen ist.

Den Vertragsparteien war das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung bewusst und es lag der Vereinbarung jedenfalls eine Bereicherungsabsicht des Bf. zu Grunde.

Motiv der Mehrleistung des Bf. war der Wunsch des Erblassers, dass Frau D. B. finanziell gleich gestellt bleiben solle, wie vor seinem Ableben und die Dankbarkeit des Bf. gegenüber seinen Eltern.

Besondere, in den Lebensumständen, Bedürfnissen und Vermögensverhältnissen der Vertragsparteien gelegene Gründe bestanden für diese Mehrleistung nicht.

Dies ergibt sich aus den oben dargestellten, im Bemessungsakt ErfNr. 2/2007 einliegenden Kopien der Urkunden aus dem Verlassenschaftsverfahren nach dem am 2006 verstorbenen Ing. C. B., den im Zuge des gegenständlichen Schenkungssteuerverfahren durchgeführten und oben dargestellten Ermittlungen des FAG, aus den Urkundenvorlagen und Angaben des Bf. sowie aus den oben dargestellten Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates, wozu insbesondere noch Folgendes zu sagen ist:

Zum objektiven Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen:

Der Bf. ist von einem gemeinen Wert (Verkehrswert) des seiner Mutter auf Grund ihres Erbteiles anteilig zustehenden erbl. Geschäftsanteiles an der Ing. B. GmbH von € 219.636,01 ausgegangen.

Demnach hat Frau D. B. mit dem Erteilungsübereinkommen und der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 zu Gunsten des Bf. auf ein Drittel des erbl. Geschäftsanteiles an der Ing. B. GmbH mit einem anteiligen gemeinen Wert (Verkehrswert) von € 219.636,01 verzichtet und Passiva des Bf. in unstrittiger Höhe von € 29.568,14 übernommen. Der Bf. hat auf Spar- und Wertpapierguthaben im Wert von unstrittig € 106.784,07 verzichtet und Frau D. B. die dargestellte Versorgungsrente eingeräumt.

Darüber hinaus hat sich der Bf. zur Tragung der seiner Mutter aus der Vereinbarung allenfalls entstehenden Steuerlasten verpflichtet.

Geht man zwecks Feststellung einer objektiven Bereicherung von einem marktüblichen Zinssatz von 3,5% aus, so ergibt sich aus den Sterbetafeln 2000/02 der Barwert einer vorschüssigen, auf die Lebensdauer einer zum Bewertungsstichtag 78-jährigen Frau jährlich zu leistenden, mit 3,5% diskontierten Einzelrente mit 8,42321. Der Unterjährigkeitsabschlag für die monatlich nachschüssige Zahlung beträgt 0,54735812. (vgl. Sitz, Tabellen zur Kapitalisierung von Leibrenten³ Seite 85, 89 und 125 sowie http://www.statistik.at/web_de/static/leibrententafel_barwerte_einer_lebenslang_vorschuessigen_rente_vom_betrag__022706.xlsx).

Demnach beträgt der Wert der Nettorente $7,87585188 \times € 41.064,-- = € 323.413,98$.

Zur Beurteilung der Schenkungsabsicht sind die Leibrentenzahlungen nicht in der später tatsächlich geleisteten Höhe zu berücksichtigen. Maßgeblich ist vielmehr deren bei Abschluss des Leibrentenvertrags zu erwartende Dauer, die von der Lebenserwartung der Leibrentenberechtigten abhängt (vgl. OGH 16.12.1998, 3 Ob66/97w).

Stellt man die gemeinen Werte der Leistungen des Bf., nämlich der Leibrente mit einem Barwert von € 323.413,98 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 € 29.568,14 gegenüber, so erschließt sich daraus ein beachtliches Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen zu Gunsten der Mutter.

Im Hinblick auf die Erklärungen des Bf. in der Eingabe vom 15. Mai 2012 wird der Vollständigkeit halber auch auf die Berechnungen im Vorhalt des UFS vom 16. November 2012 hingewiesen.

Es ist hier aber besonders zu berücksichtigen, dass in der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 von einer Versorgungsrente die Rede ist und der Bf. für die Zahlungen an seine Mutter auf Grund dieser Vereinbarungen ausdrücklich aus dem Titel einer Versorgungsrente Sonderausgaben gemäß § 18 EStG ab der ersten Zahlung geltend gemacht und seine Mutter diese ab der ersten Zahlung als Einkommen erklärt hat.

Daraus erschließt sich – ungeachtet der Frage, ob bei Übertragung eines Geschäftsanteiles an einer GmbH im Rahmen eines Erbteilungsübereinkommens tatsächlich von einer solchen ausgegangen werden dürfte –, dass die Vertragsparteien von einer einkommensteuerlich bedeutsamen "außerbetrieblichen Versorgungsrente" ausgegangen sind.

Als Versorgungsrenten *[die im vollen Umfang als Sonderausgaben ab der ersten Zahlung geltend gemacht werden können]* werden Renten verstanden, die keine angemessene Gegenleistung für das übertragene Vermögen darstellen, die also im Verhältnis zum übertragenen Vermögen unangemessen niedrig oder unangemessen hoch sind. Übersteigt der Barwert der Rente einschließlich sonstiger Leistungen mehr als 200% der Gegenleistung, dh. überwiegt die Unentgeltlichkeit, liegt aber keine solche Versorgungsrente mehr vor, sondern eine Unterhaltsrente.

Zur Beurteilung, ob und in welchem Umfang hier Elemente einer gemischten Schenkung bzw. freigebigen Zuwendung vorhanden sind, ist neben dem aleatorische Charakter der Versorgungsrente (vgl. OGH 23.03.1976, 5 Ob 255/75) hier noch zu berücksichtigen, dass eine Unternehmensbewertung (hier nach dem für die steuerliche Bewertung gemäß § 13 Abs. 2 BewG anerkannten Wiener Verfahren) bloß eine Schätzung darstellt.

Zu den Steuerbelastungen ist zu sagen, dass lediglich die Übernahme "allfälliger" Belastungen, somit die Übernahme unter der Bedingung, dass solche tatsächlich anfallen, vereinbart worden ist.

Wenn nun die Vertragsparteien von einer Versorgungsrente ausgegangen sind, auf Grund welcher der Bf. zur Geltendmachung der vollen Rentenzahlung als Sonderausgabe berechtigt ist, welche Frau D. B. als Einkommen zu erklären hatte, so ist daraus abzuleiten, dass die Vertragsparteien tatsächlich von einem einer außerbetrieblichen Versorgungsrente entsprechenden objektiven Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung zu Gunsten der Mutter des Bf. ausgegangen sind und dass tatsächlich ein einer "außerbetrieblichen Versorgungsrente" entsprechendes Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung zu Gunsten der Mutter gegeben war und den Vertragsteilen bewusst war.

Bei Beurteilung der Frage, ob eine Schenkung oder eine teilweise Schenkung vorliegt, kommt es im wesentlichen auf den geäußerten Willen, also die Schenkungsabsicht und darauf an, ob der Wert der versprochenen Leistung in einem krassen Missverhältnis

zum Übergabswert steht. Dieses Missverhältnis setzt zwar nicht ein Entgelt von weniger als der Hälfte voraus, es muss aber dem Übergeber bewusst gewesen sein (vgl. OGH 28.03.2001, 9 Ob 134/00x).

Zur Bereicherungsabsicht:

Ob die subjektiven Voraussetzungen für eine Schenkung vorliegen, fällt in das Gebiet der Tatsachenfeststellung (vgl. OGH 19.05.2010, 8Ob28/10s). Gleiches gilt für die Bereicherungsabsicht bei einer freigebigen Zuwendung.

Zum einen spricht bereits das den Vertragsparteien bekannte objektive Missverhältnis des Wertes von Leistung und Gegenleistung iVm dem familiären Naheverhältnis für eine Bereicherungsabsicht des Bf.

Zum anderen hat der Bf. in seiner Stellungnahme des Bf. vom 5. März 2015 selbst erklärt, dass er seine derzeitige wirtschaftliche Situation zum größten Teil seinen Eltern zu verdanken hat und dass die Versorgungsrente der Höhe nach derart gewählt wurde, dass damit einem Wunsch des Erblassers entsprochen worden ist und Frau D. B. ein ihrem Einkommen aufgrund des Dienstverhältnisses entsprechendes monatliches Nettoeinkommen verblieb.

Die Mehrleistung des Bf. war demnach subjektiv motiviert und es ist daraus zu schließen, dass der Bf. seine Mutter jedenfalls bereichern wollte.

Zur gesondert beurkundeten Einräumung der Versorgungsrente.

Dass die Vertragsparteien von einer klagbaren Versorgungsrente, also einem Rentenstammrecht, ausgegangen sind, erschließt sich schon alleine aus der einkommensteuerrechtlichen Behandlung als außerbetriebliche Versorgungsrente, zumal eine solche die Einräumung eines Rentenstammrechtes, aus welchem ein Barwert errechnet werden kann, und nicht bloß die tatsächliche Leistung von Ratenzahlungen auf Grund eines Schenkungsversprechens voraussetzt.

Es ist daher nicht verständlich, wenn der Bf. in seiner Stellungnahme vom 18. Dezember 2012 von einzelnen Zahlungen und nicht von der Zuwendung eines Rentenstammrechtes mit einem entsprechenden Barwert ausgeht, zumal er dann wohl keinesfalls mehr von einer außerbetrieblichen Versorgungsrente hätte ausgehen können und auf Grund des § 139 BAO zu einer entsprechenden Anzeige bei dem für seine Einkommenbesteuerung zuständigen Finanzamt verpflichtet gewesen wäre.

Wie aus der Erklärung des Finanzamtes 8/16/17 vom 22. August 2013 zu schließen ist, erfolgte keine solche Anzeige.

Im Hinblick darauf, dass es sich bei der gegenständlichen Vereinbarung um eine Privaturkunde außerhalb der im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens beurkundeten Erbteilung handelt, ist jedoch zu bemerken, dass ungeachtet dessen, dass hier wohl davon ausgegangen werden kann, dass der Bf. die Beweisurkunde über die Verpflichtung zur Leistung der Versorgungsrente an seine Mutter als Berechtigte übergeben hat, der Bf. bereits mit der Errichtung der Urkunde über die Verpflichtung zur Zahlung der

Versorgungsrente und Unterzeichnung dieser Urkunde durch beide Vertragsteile im Beisein des Erbenmachthabers seinen Schenkungswillen nach außen manifestiert hat und somit seiner Mutter durch Übergabe iSd § 943 ABGB einen klagbaren Anspruch auf die vereinbarten Rentenzahlungen verschafft und somit ein Rentenstammrecht eingeräumt hat.

Selbst wenn keine "wirkliche Übergabe" des Rentenstammrechtes erfolgt wäre und hier nicht bloß eine freigebige Zuwendung im steuerrechtlichem Sinn, sondern eine gemischte Schenkung iSd zivilrechtlichen Bestimmungen vorläge, hätte der Bf. mit der gegenständlichen Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 seiner Mutter einen klagbaren Anspruch auf Rentenzahlung und somit das Rentenstammrecht eingeräumt.

Die Tatsache, dass die Vertragsparteien von einer außerbetrieblichen Versorgungsrente ausgegangen sind, zeigt, dass die Vertragsparteien zwar von einem maßgeblichen Missverhältnis, nicht aber von einer Gegenleistung von weniger als die Hälfte des Wertes der Leibrente ausgegangen sind.

Ansonsten hätten die Vertragsparteien von einer "Unterhaltsrente" auszugehen gehabt.

Für eine solche Zuwendung war, selbst wenn es sich um eine gemischte Schenkung iSd bürgerlichen Rechts handelte, eine "wirkliche Übergabe" bzw. die Einhaltung der Formvorschriften des § 1 Abs. 1 lit. d NotAktG mangels Überwiegen des Schenkungselementes nicht erforderlich (vgl. OGH 30.6.1977, 7 Ob 590/77).

Zur sittlichen, moralischen oder Anstandspflicht und zum angemessenen Unterhalt

Der Erblasser und seine Ehegattin Frau D. B. haben die Ing. B. GmbH (FN FNi) gegründet und bis zum Tod des Erblassers geführt. Frau D. B. war im Unternehmen mit einem monatlichen Bruttoeinkommen von € 5.434,-- (netto € 3.173,80) angestellt. Durch das von seinen Eltern gegründete und geführte Unternehmen war es dem Beschwerdeführer, der seit seiner Jugend in der Ing. B. GmbH beschäftigt war, möglich, seiner Familie einen angemessenen Lebensstandard zu bieten. Der Beschwerdeführer hat daher seine derzeitige wirtschaftliche Situation zum größten Teil seinen Eltern zu verdanken. Ausdrücklicher und mehrfach geäußelter Wunsch des Erblassers war es, dass im Falle seines Ablebens Frau D. B. finanziell gleich gestellt bleibt wie davor.

Mit der Übertragung der Geschäftsanteile an den Bf. hat die am 1929 geborene Mutter des Bf. ihr Dienstverhältnis bei der Ing. B. GmbH beendet.

Auch wenn es dem Wunsch des Vaters entsprach und sich der Bf. verpflichtet fühlte, seiner Mutter den bisherigen Lebensstandard zu erhalten, begründet dies alleine weder eine moralische, sittliche oder Anstandspflicht des Sohnes zur Leistung einer Nettopension von € 3.422,00 an seine Mutter, noch lässt sich daraus ableiten, dass es sich dabei um eine Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes handeln würde.

Sowohl dem Bf. wie auch seiner Mutter ist ein entsprechender Anteil an der Ing. B. GmbH als Erben auf Grund des Gesetzes zugekommen.

Die Mutter des Bf. hatte auf Grund ihres Einkommens mit Beendigung des Dienstverhältnisses jedenfalls Anspruch auf eine eigenständige gesetzliche Pension, allenfalls auch auf eine Betriebspension, und der Bf. hat trotz Aufforderung ua. nicht dargelegt, warum seine Mutter zur Erhaltung ihres bisherigen Lebensstandards auf Grund Ihrer Bedürfnisse und ihres Vermögens neben der ihr zustehenden Pension und einer Kaufpreisrente für die Geschäftsanteile noch einer zusätzlichen monatlichen Zahlung bedurfte.

Im Besonderen hat der Bf. auch zu seinen eigenen Lebensumstände, Bedürfnisse sowie Vermögensverhältnisse keine Angaben getätigt, aus denen im Zusammenhang mit den übrigen Verhältnissen auf eine moralische, sittliche oder Anstandspflicht zur Leistung einer Nettopension in Höhe € 3.422,00 monatlich an seine Mutter bzw. auf eine Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes geschlossen werden könnte, wobei zu bemerken ist dass die Unterhaltsverpflichtung eines Nachkommen nicht der eines Ehegatten entspricht.

Es ist hier daher davon auszugehen, dass aus Sicht der Lebensumstände, Bedürfnisse sowie Vermögensverhältnisse der Frau D. B. und des Bf. kein Grund für die Annahme vorliegt, der Bf. wäre aus sittlichen, moralischen oder aus Anstandsgründen verpflichtet gewesen, seiner Mutter anlässlich der Beendigung ihres Dienstverhältnisses bei der Ing. B. GmbH über eine angemessenen Gegenleistung für den Geschäftsanteile hinaus eine Mehrleistung zukommen zu lassen.

Gleiches gilt für den angemessenen Unterhalt.

Die vom Bf. ins Treffen geführten Gründe stellen lediglich ein Motiv für die Bereicherung dar.

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass lt. Firmenbuch seit 1994 nur mehr der Bf. und nicht mehr der 1925 geborene Erblasser Geschäftsführer der Ing. B. GmbH war und dass der Bf. ebenso wie seine Mutter, jedenfalls seit 1993, an der Ing. B. GmbH beteiligt war, was dafür spricht, dass der Bf. selbst seit geraumer Zeit maßgeblich zum Erfolg der Ing. B. GmbH beigetragen hat.

Lt. der "Firmengeschichte" der Ing. B. GmbH auf der Homepage "www.B.at" war der Bf. seit 1980 geschäftsführender Gesellschafter.

Rechtslage

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.

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.

Erfüllt der Erbe eine wegen Formmangels nichtige Verfügung von Todes wegen, so ist gemäß § 9 ErbStG 1955 nur die Steuer zu erheben, die bei Gültigkeit der Verfügung des Erblassers zu entrichten gewesen wäre.

Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt, so ist auf Grund des § 10 ErbStG die Steuer so zu berechnen, wie wenn die Auflage nicht erfolgt wäre. Dies gilt nicht für Schenkungen, bei denen der Geschenkgeber die Zahlung der Steuer übernimmt.

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

Steuerschuldner ist auf Grund des § 13 Abs. 1 ErbStG 1955 der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber und bei einer Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte.

Erwägungen

Zum Einwand, es mangle an der für den Anfall der Schenkungssteuer notwendigen Schenkung:

Die Begriffe "Schenkungen" oder "freigebige Zuwendungen" setzen eine objektive Bereicherung und als subjektives Element eine Schenkungs- bzw. Bereicherungsabsicht voraus. Der wesentliche Unterschied zwischen bürgerlich-rechtlichen Schenkungen und anderen freigebigen Zuwendungen unter Lebenden besteht darin, dass bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachten über dessen Bereicherung, bei der freigebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt. Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst; andernfalls liegt eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn vor (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band

III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 7 zu § 3 ErbStG und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung).

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).

Es ist hier von einer steuerpflichtigen freigebigen Zuwendung unter Lebenden auszugehen, zumal die objektive Bereicherung wie auch der Bereicherungswille des Bf. zu Gunsten seiner Mutter feststeht und dem Bereicherungswillen auch keine moralisch sittliche Pflicht oder Anstandspflicht entgegenstand.

Darüber hinaus ist zu sagen, dass die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß im Sinne des § 119 Abs. 1 BAO offen zu legen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet die amtswegige Ermittlungspflicht jedoch dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1995, 94/15/0131).

Behauptet die Partei des Abgabenverfahrens das Vorliegen ungewöhnlicher Umstände, so unterliegt sie bei Feststellung dieser Verhältnisse einer erhöhten Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 26.07.2007, 2005/15/0051)

Das Vorliegen einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht stellt keinen gewöhnlichen Umstand dar, dem ungeprüft Glaubwürdigkeit zugemessen werden kann.

Zur beantragten Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG ist weiters zu sagen, dass bei Begünstigungstatbeständen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluß jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Wie bereits ausgeführt hat der Bf. trotz Aufforderung nicht dargelegt, warum seine Mutter zur Erhaltung ihres bisherigen Lebensstandards auf Grund Ihrer Bedürfnisse und ihres Vermögens neben der ihr zustehenden Pension und einer Kaufpreisrente für die Geschäftsanteile noch einer zusätzlichen monatlichen Zahlung bedurfte und auch zu seinen eigenen Lebensumstände, Bedürfnisse sowie Vermögensverhältnisse keine Angaben getätigt, aus denen im Zusammenhang mit den übrigen Verhältnissen auf eine moralische, sittliche oder Anstandspflicht zur Leistung einer Nettopension in Höhe € 3.422,00 monatlich an seine Mutter bzw. auf eine Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes geschlossen werden könnte.

Es konnte daher weder von davon ausgegangen werden, dass mit der Einräumung der Versorgungsrente einer sittlichen, moralischen oder Anstandspflicht des Bf. entsprochen worden wäre, noch dass diese zum angemessenen Unterhalt eingeräumt worden wäre.

Zum Einwand, dass im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens bereits Erbschaftssteuer vorgeschrieben worden sei und es sich bei der Erbteilung nur um eine Verfügung innerhalb des Verlassenschaftsverfahrens und nicht um einen neuerlich zu versteuernden Erwerbsvorgang handle:

Entgegen der Behauptung des Bf. in seiner Stellungnahme vom 05.03.2015 wurden den Erben die Erbschaftssteuer nicht "entsprechend dem geschlossenen Erbteilungsübereinkommen" vorgeschrieben, sondern mit Erbschaftsteuerbescheiden vom 12. Juli 2007 im Rahmen des unter der ErfNr. 2/2007 geführten Erbschaftssteuerverfahrens der Erklärung des Erbenmachthabers vom 9. Juli 2007 folgend, vom quotenmäßigen Erbanfall (erbl. Sohn zu 2/3 und erbl. Witwe zu 1/3) ausgehend vom Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen erhoben.

Während ein die Unternehmensfortführung wahrer Übergang im Fall der Schenkung jedenfalls ein einstufiger Vorgang ist, kann dasselbe Ergebnis beim Erwerb von Todes wegen bei Fehlen einer testamentarischen Verfügung zwangsläufig nur durch Zuteilung des Unternehmens im Rahmen der Erbauseinandersetzung (zivilrechtlich gesehen also durch einen zweiaktigen Vorgang) erreicht werden (VfGH 29.9.2006, B 3551/05).

Um einen die Steuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, bedarf es neben dem gültigen Erbrechtstitel somit bloß der Erbserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen ist .

Ein danach allenfalls geschlossenes Übereinkommen zwischen den Erben zur Aufteilung des Nachlasses kann als unter Lebenden abgeschlossenes Rechtsgeschäft allenfalls einen eigenen schenkungssteuerrechtlich bedeutsamen Tatbestand erfüllen (vgl. VwGH 24.05.2012, 2009/16/0006).

Die unentgeltliche Abtretung einer angefallenen Erbschaft an Miterben nach der Erbserklärung, wenn auch vor der Einantwortung des Nachlasses, obliegt der Schenkungssteuer.

Jeder einzelne, einen Tatbestand iSd ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbstständiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen

Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes (vgl. VwGH 8.10.1952, 0671/50; 4.5.1955, 2211/53; 28.9.2000, 2000/16/0327).

Im Übrigen entspricht ein bloßer Wunsch des Erblassers nicht dem Begriff der Verfügung im Sinne des § 9 ErbStG und steht somit einer freigebigen Zuwendung im Rahmen der Erbteilung nicht entgegensteht (vgl. VwGH 30.08.1995, 95/16/0098).

Der Ansicht des Bf., es handle sich bei einer Erbteilung um eine Verfügung innerhalb des Verlassenschaftsverfahrens und nicht um einen neuerlich zu versteuernden Erwerbsvorgang und dass neben der Erbschaftssteuer für den Erbanfall keine Schenkungssteuer für die Erbteilung erhoben werden dürfe, kann daher nicht gefolgt werden.

Zum Einwand der steuerlichen Doppel- bzw. Dreifachbelastung:

Zum Einwand, dass Frau D. B. Einkommensteuer für die Versorgungsrente bezahle und die Vorschreibung der zusätzlichen Schenkungssteuer, zur bereits bezahlten Erbschaftssteuer und Einkommenssteuer für die Versorgungsrente eine unzulässige Dreifachbesteuerung darstellen würde, ist neben den obigen Ausführungen zu Erbanfall und Erbteilung zu sagen, dass die hier der Schenkungssteuer unterzogene Einräumung der Versorgungsrente gar nicht Gegenstand der Erbschaftsbesteuerung war.

Es könnte daher höchstens eine "Doppelbelastung" gegeben sein. Da der Schenkungssteuer aber bereits die unentgeltliche Einräumung des Rentenstammrechtes mit 20. Dezember 2006 unterliegt, der Einkommensteuer aber die späteren Zahlungen, könnte allenfalls diese eine "Doppelbelastung" darstellen.

So kennt das Einkommensteuergesetz Bestimmungen zur Vermeidung von Doppelbelastungen zwischen Erbschafts- und Schenkungssteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits (zB.: § 24 Abs. 5 EStG; § 18 EStG iV mit § 29 ErbStG). Über solche einzelne besondere Bestimmungen hinaus ist jedoch davon auszugehen, dass sich Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer und Einkommensteuer nicht ausschließen. Erbschaftssteuer und Einkommensteuer können grundsätzlich nebeneinander bestehen (vgl. VwGH 30.08.1995, 94/16/0034 unter Hinweis auf VwGH 13.9.1988, 88/14/0022; weiter Hinweis: Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Tz 14 ff zu § 1 ErbStG).

Der Verfassungsgerichtshof hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn die Einkommensteuer neben der Erbschaftssteuer erhoben wird. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist der Erbschaftssteuer nicht Ausschließlichkeit eigen, sodass ein unter diese Abgabe fallender Vermögenserwerb gleichzeitig auch Gegenstand der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz sein kann (VfGH B184/96, B 324/96).

Ob und wie die Schenkungssteuer bei der Einkommensteuererhebung zu berücksichtigen ist, ist für die Erhebung der Schenkungssteuer jedenfalls unbeachtlich.

Zum Entstehen der Steuerschuld:

Entsprechend obiger Feststellungen hat Frau D. B. mit Abschluss und Beurkundung der Vereinbarung am 20. Dezember 2006 einen klagbaren Anspruch auf Leistung der Rentenzahlungen, also ein Rentenstammrecht, erhalten.

Damit wurde die Zuwendung ausgeführt.

Dem entsprechend entstand die Steuerschuld am 20. Dezember 2006 mit dem Erwerb des Rentenstammrechtes, welches nach den Bestimmungen des § 16 BewG zu bewerten ist (vgl. VwGH 9.9.1988, 87/16/0123).

Mit der Ausführung der Zuwendung entstand auch die Steuerschuld für die hier auf Grund des § 10 ErbStG bei der Berechnung der Schenkungssteuer zu berücksichtigenden Übernahme der Schenkungssteuerschuld.

Übernimmt der Geschenkgeber die Zahlung der Schenkungssteuer, besteht die Bereicherung aus der Schenkung zuzüglich der Steuersumme, wobei für die gesamte Zuwendung die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht (Vgl. VwGH 27.09.1990, 89/16/0214).

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, insbesondere zur steuerlichen Bewertung der Versorgungsrente im Hinblick auf den Einwand des Bf. dass die Wertermittlung der Versorgungsrente bestritten werde, und zur Berechnung der Erbschaftssteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben.

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 1955 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 anzuwenden.

Der Zinssatz nach § 15 Abs. 1 BewG 1955 beträgt 5,5 v. H.

Aufgrund der Verordnungsermächtigung im § 16 Abs. 2 BewG 1955 hat der Bundesminister für Finanzen die hier noch anzuwendende, auf alle nach dem 31. Dezember 2003 abgeschlossenen Vereinbarungen über Renten und dauernde Lasten anzuwendende Verordnung zur verbindlichen Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten zum Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten (ErlWS-VO 2004), BGBl. II Nr. 627/2003, 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.

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 D. B. ist am 1929 geboren. Aus versicherungsmathematischer Sicht ist zum Bewertungsstichtag von einem Alter der Frau D. B. von 78 Jahren auszugehen. Auf Grund des § 2 der ErlWS-VO 2004 ist für die Berechnung des Barwertes ein Alter von 80 Jahren anzunehmen.

Rentenbarwerte werden nach versicherungsmathematischen Grundsätzen dadurch errechnet, dass sämtliche Rentenzahlungen bis zum Ende einer Sterbetafel addiert werden. Diese Zahlungen sind abzuzinsen und mit der Erlebenswahrscheinlichkeit des Rentenempfängers anzusetzen (Fellner, Grunderwerbsteuer - Kommentar, Rz 55a zu § 5 GrEStG).

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 bei der Berechnung des Rentenbarwertes von einer vorschüssigen Jahresrente auszugehen, wobei wegen der monatlich nachschüssige Zahlungsweise ein Unterjährigkeitsabschlag vorzunehmen ist.

Der dafür zu Grunde zu legende Unterjährigkeitsfaktor beträgt bei monatlich nachschüssiger Zahlungsweise beim gegebenen Zinsfuß von 5,5% 0,550519 (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 16 BewG Pkt 12.).

Zum Bewertungsstichtag 20. Dezember 2006 ist der Jahreswert der Leibrente von € 41.064,00 daher mit einer vorerst anzunehmenden Anfallswahrscheinlichkeit von 1 ohne Diskontierung, also mit € 41.064,00 anzusetzen.

Entsprechend dem im § 16 BewG vorgegebenen Rechenweg ist auf Grund der Wahrscheinlichkeit einer 80-jährigen von 0,024990 (q_{80}) in laufenden Jahr, also im 81 Lebensjahr) zu versterben und der sich daraus ergebenden Erlebenswahrscheinlichkeit für den 20. Dezember 2007 von 0,975010 ($1-q_{80}$) der zu diesem Stichtag anfallende Jahreswert von € 41.064,00 mit 0,975010 zu multiplizieren und entsprechend zu diskontieren.

Für den Anfall zum 20. Dezember 2008 ist weiters die Wahrscheinlichkeit im 82. Lebensjahr zu versterben (q_{81}) zu berücksichtigen. Diese beträgt 0,028775 woraus sich eine Erlebenswahrscheinlichkeit $1-q_{81}$ von 0,971225 ergibt. Aus Sicht

des Bewertungsstichtages ergibt sich die Erlebenswahrscheinlichkeit aus den Wahrscheinlichkeit das 81. und das 82. Lebensjahr zu vollenden, somit aus dem Produkt der Multiplikation dieser Wahrscheinlichkeiten $((1-q_{80}) \times (1-q_{81}))$.

Der zum 20. Dezember 2008 anfallende jährliche Betrag von € 41.064,00 ist somit mit 0,94695409 zu multiplizieren und entsprechend zu diskontieren.

Die Diskontierung erfolgt beim vorgegeben Zinssatz von $i = 5,5\%$ durch Multiplikation der jeweiligen um die Erlebenswahrscheinlichkeit berichtigten jährlichen Leistung mit dem Faktor $(1/(1+i))^n$, wobei n für die Laufzeit in Jahren steht ($n=0$ zum Bewertungsstichtag, $n=1$ für das erste abgelaufene Jahr usw.).

Diese Berechnung ist bis zum Ende der in der ErlWS-VO 2004 im Anhang angeführten Tafel wie in der Folge dargestellt durchzuführen und der Unterjährigkeitsabschlag wegen der monatlich nachschüssigen Leistung abzuziehen:

Berechnung nach § 16 BewG iVm. ErlWS-VO 2004, Frau Alter 78 Jahre + 2 Jahre = Barwertalter 80 Jahre							
A	B	C	D	E	F	G	H
Laufzeit n- Jahre	Nach § 2 ErlW- VO 2004 kor. Lebensalter	Sterbe- wahrscheinlichkeit q_y im Alterintervall $[y, y+1]$ lt. ErlW- VO 2004	Erlebens- wahrscheinlichkeit im Altersintervall $[y, y+1]$	Wahrscheinlichkeit des Erlebens der Rente nach einer Laufzeit von n Jahren	Abzinsungs- faktor	Barwertfaktor $E \times F$	Barwert des Jahreswertes: $€ 41.064 \times E$ $\times F$
0	80	0,024990	1,000000	1,00000000	1,00000000	1,00000000	41.064,00
1	81	0,028775	0,975010	0,97501000	0,94786730	0,92418009	37.950,53
2	82	0,033190	0,971225	0,94695409	0,89845242	0,85079319	34.936,97
3	83	0,038346	0,966810	0,91552468	0,85161366	0,77967333	32.016,51
4	84	0,044372	0,961654	0,88041797	0,80721674	0,71068813	29.183,70
5	85	0,051006	0,955628	0,84135207	0,76513435	0,64374737	26.434,84
6	86	0,057921	0,948994	0,79843806	0,72524583	0,57906388	23.778,68
7	87	0,065246	0,942079	0,75219173	0,68743681	0,51708428	21.233,55
8	88	0,073135	0,934754	0,70311423	0,65159887	0,45814844	18.813,41
9	89	0,081715	0,926865	0,65169197	0,61762926	0,40250403	16.528,43
10	90	0,091192	0,918285	0,59843896	0,58543058	0,35034447	14.386,55

11	91	0,101769	0,908808	0,54386612	0,55491050	0,30179702	12.392,99
12	92	0,113611	0,898231	0,48851740	0,52598152	0,25695113	10.551,44
13	93	0,126773	0,886389	0,43301645	0,49856068	0,21588498	8.865,10
14	94	0,141277	0,873227	0,37812166	0,47256937	0,17868871	7.337,67
15	95	0,157092	0,858723	0,32470177	0,44793305	0,14544465	5.972,54
16	96	0,174151	0,842908	0,27369372	0,42458109	0,11620518	4.771,85
17	97	0,192450	0,825849	0,22602968	0,40244653	0,09096486	3.735,38
18	98	0,212042	0,807550	0,18253027	0,38146590	0,06962907	2.859,25
19	99	0,233005	0,787958	0,14382619	0,36157906	0,05200454	2.135,51
20	100	0,255437	0,766995	0,11031397	0,34272896	0,03780779	1.552,54
21	101	0,279455	0,744563	0,08213570	0,32486158	0,02668273	1.095,70
22	102	0,305194	0,720545	0,05918247	0,30792567	0,01822380	748,34
23	103	0,332802	0,694806	0,04112033	0,29187267	0,01200190	492,85
24	104	0,362445	0,667198	0,02743540	0,27665656	0,00759018	311,68
25	105	0,394306	0,637555	0,01749158	0,26223370	0,00458688	188,36
26	106	0,428583	0,605694	0,01059454	0,24856275	0,00263341	108,14
27	107	0,465499	0,571417	0,00605390	0,23560450	0,00142633	58,57
28	108	0,505300	0,534501	0,00323582	0,22332181	0,00072263	29,67
29	109	0,548256	0,494700	0,00160076	0,21167944	0,00033885	13,91
30	110	0,577463	0,451744	0,00072313	0,20064402	0,00014509	5,96
31	111	0,598284	0,422537	0,00030555	0,19018390	0,00005811	2,39
32	112	0,619086	0,401716	0,00012274	0,18026910	0,00002213	0,91
33	113	1,000000	0,380914	0,00004676	0,17087119	0,00000799	0,33
34			0,000000	0,00000000	0,16196321	0,00000000	0,00
			Summe der jährl. Barwertfaktoren/Barwerte			8,75604516	359.558,24
			Unterjährigkeitsfaktor/-abschlag			-0,550519	-22.606,51
			Barwertfaktor/Barwert der Rente			8,20552616	336.951,73

Die Berechnung erfolgte ungeachtet der Darstellung mit der, der verwendeten Tabellenkalkulation eigenen Genauigkeit von 15 Nachkommastellen.

Die geringfügige und letztlich unbeachtliche Differenz zur Wertfeststellung des Finanzamtes dürfte wohl aus einer unterschiedlichen Berücksichtigung der Nachkommastellen bei der Sterbewahrscheinlichkeit zurückzuführen sein.

Zur Tragung der Einkommensteuer ist zu sagen, dass diese hier keine Berücksichtigung findet, zumal es sich dabei um gesonderte, vom tatsächlichen Anfall abhängige, somit aufschiebend bedingte Leitungen handelt, für welche die Steuerschuld erst später entstanden ist.

Die Schenkungssteuer, zu welcher sich der Bf. mit der Steuertragungsklausel in der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 verpflichtet hat, war jedoch auf Grund des § 10 ErbStG hinzuzurechnen.

Es war daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Berechnung der Schenkungssteuer dem FAG zu folgen, wozu auf die obige Darstellung verwiesen wird.

Zur Verlängerung der Verjährungsfrist

Ungeachtet dessen, dass richtigerweise kein Einwand wegen Verjährung erhoben wurde, ist im Hinblick darauf, dass als Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld der 20. Dezember 2006 festgestellt worden ist, die Festsetzung der Schenkungssteuer gegenüber dem Bf. im Jahr 2012 erfolgte und eine allfällige Verjährung von Amts wegen wahr zu nehmen wäre, Folgendes zu sagen:

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 Abgabenspruch entstanden ist. Dies gilt auch für die Schenkungssteuer.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches 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).

Verjährungsunterbrechend wirken nach ständiger Rechtsprechung nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen im Sinne im Außenbereich wahrnehmbarer

behördlicher Maßnahmen, die auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis ausgerichtet sind. Wie es für die Unterbrechungswirkung solcher Maßnahmen nicht erforderlich ist, dass sie der als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangen, so schließt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsaktes seine Eignung, die Verjährung zu unterbrechen, selbst dann nicht aus, wenn er seiner Rechtswidrigkeit wegen nachträglich beseitigt wird (vgl. VwGH 07.07.2004, 2004/13/0080).

Bei Gesamtschuldverhältnissen wirken Amtshandlungen fristverlängernd gegen alle Gesamtschuldner. Dies gilt nach der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch für nur gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Abgabefestsetzungen (vgl. VwGH 9.11.2000, 2000/16/0336).

Mit Bescheid vom 13. Mai 2008 hat das FAG gegenüber der Gesamtschuldnerin, Frau D. B., in der gegenständlichen Schenkungssteuersache eine Abgabefestsetzung vorgenommen, die auch gegenüber dem Bf. als anderen Gesamtschuldner eine verjährungsverlängernde Wirkung entfaltet hat. Der an den Bf. gerichtete Bescheid ist daher innerhalb der um ein Jahr bis zum Ablauf des Jahres 2012 verlängerten Verjährungsfrist ergangen.

Weiters wird auf die dem Bf. vom UFS weitergeleitete Stellungnahme des FAG vom 27. November 2007 und auf den an Frau D. B. gerichteten Vorhalt des FAG vom 29. Jänner 2008 verwiesen.

Zur Inanspruchnahme des Bf. als Gesamtschuldner:

Nach § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner.

Auf Grund des § 13 Abs. 1 ErbStG Geschenkgeber und Geschenknehmer Gesamtschuldner der Schenkungssteuer.

Bei Vorliegen mehrerer Gesamtschuldner liegt die Inanspruchnahme jedes einzelnen Gesamtschuldners im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde.

Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. Die Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (vgl. VwGH 7.12.2000, 97/16/0365).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden

Umstände zu treffen (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606). Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (VwGH 25.3.1992, 90/13/0238, 14.11.1996, 95/16/0082).

Die Abgabenbehörde darf sich bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerschuld nicht entrichten soll (vgl. VwGH 24.11.1994, 89/16/0050 VwGH v. 21.3.2002, 2001/16/0555, 0556).

Das FAG hat zwar bereits vor der Inanspruchnahme des Bf. Frau D. B. als Gesamtschuldnerin herangezogen.

Es liegt aber im Ermessen der Behörde - im Sinne des § 20 Bundesabgabenordnung (BAO) - ob sie das Leistungsgebot (den Abgabenbescheid) nur an einen der Gesamtschuldner richtet und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder alle Gesamtschuldner richten will (VwGH 24.5.1991, 90/16/0011, 21.3.2002, 2001/16/0599).

Der Bf. hat sich anlässlich der Einräumung des Rentenstammrechtes in der Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 zur Tragung allfälliger daraus Frau D. B. entstehenden Steuerbelastungen und somit auch zur Tragung der Schenkungssteuer verpflichtet.

Es konnte daher ungeachtet der Tatsache, dass Frau D. B. vorweg als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen worden ist, insbesondere im Hinblick auf die Tatsache, dass diese ein Rechtsmittel gegen ihre Inanspruchnahme eingebracht hat und noch keine Zahlungen auf die Gesamtschuld geleistet hat, welche ihr der Bf. bereits im Innenverhältnis hätte ersetzen müssen, der Bf. für die gesamte Schenkungssteuerschuld als Gesamtschuldner herangezogen werden.

Im Übrigen hat der Bf. im gesamten Verfahren nicht vorgebracht, dass er seiner Mutter bereits die Schenkungssteuer ersetzt hätte und er deshalb nicht mehr als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden dürfte.

Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es waren im Wesentlichen lediglich Tatfragen auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösen.

Zum Gegenstand der Zuwendung bei Einräumung einer Leibrente und zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld wird auf VwGH 9.9.1988, 87/16/0123 verwiesen.

Wien, am 22. April 2015